

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2022

126 . Ausgabe | 24. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

137 **Editorial**
Wagner

Beiträge

139 Rogge **Die private Vermögensverwaltung und ihre steuerlichen Folgen, insbesondere in der Form der vermögensverwaltenden Immobilien-GmbH**

146 Wulf **Aktuelle Rechtsprechung des BGH zur Vermögensabschöpfung im Steuerstrafrecht**

156 Link/Nesemann **Der Brexit ist da – mittlerweile auch in der Deklarationsberatung
Praxisrelevanter Überblick über die Steuerfolgen des Brexit aus internationaler ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht**

166 Holtz/Heydecke **Volljährigenadoption – Voraussetzungen, Verfahren und steuerliche Folgen**

170 Wagner **Vereins- und Verbandsrecht 2022**

www.steuerrecht.org

Lieferbar ab Januar 2023

Steuergesetze 2023

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

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2023, ca. 1520 Seiten, ca. € 14,80;
ab 5 Expl. ca. € 13,50; ab 10 Expl. ca. € 11,90

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

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07256-5



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

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

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

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

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG WWW.BOORBERG.DE
FAX 07 11/73 85-100 · 089/4361564 TEL 07 11/73 85-343 · 089/436000-20 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

I.

Wenn man schon ein Gefangener seines eigenen Geistes ist, kann man wenigstens dafür sorgen, daß die Zelle anständig möbliert ist.

Peter Ustinov (1921–2004)

II.

Die Europäische Kommission hat Anfang August eine öffentliche Konsultation und eine Sondierung zum Erlaß einer *Richtlinie zur grenzüberschreitenden Anerkennung von Vereinen und gemeinnützigen Organisationen in der EU* begonnen. Die Initiative geht zurück auf eine Empfehlung des Europäischen Parlaments von *Sergey Lagodinsky* aus dem Rechtsausschuß (JURI) von September 2021. Diese bestand aus zwei Teilen. Der erste Teil war auf den Erlaß einer Verordnung zur Schaffung eines „Europäischen Vereins“ gerichtet und forderte, daß dieser von einer europäischen Zentralverbandsbehörde beaufsichtigt wird, die sich aus den Leitern der jeweiligen nationalen Aufsichtsbehörden, Vertretern der Zivilgesellschaft und Wissenschaft zusammensetzt. Der zweite Teil bestand aus einer Empfehlung für eine Richtlinie, welche für Organisationen ohne Erwerbszweck (non-profit organization, NPO) unabhängig davon gelten sollte, ob sie aus Mitgliedern bestand und ihnen nach dem Recht des jeweiligen Gründungsmitgliedstaats Rechtspersönlichkeit verliehen wurde. Da Versuche, einen europäischen Verein zu gründen, bereits in der Vergangenheit gescheitert sind und sich die Erfolgsaussichten dieses Vorhabens nicht wesentlich gebessert haben, richtet sich die jetzige Initiative nur auf den zweiten Teil der Empfehlung.

Hauptsächlich soll Vereinen der Zugang zum Binnenmarkt erleichtert werden, indem sie von den damit zusammenhängenden Freiheiten besser Gebrauch machen können. Deswegen sollen die bisher zwischen den Mitgliedstaaten variierenden Regeln in Bezug auf die Gründung und Niederlassung etc. angepaßt werden, um damit Hindernisse im Kapitalverkehr, der Niederlassungsfreiheit und dem freien Waren- und Dienstleistungsverkehr abzubauen.

III.

Alles Wissen und alles Vermehren unseres Wissens endet nicht mit einem Schlußpunkt, sondern mit einem Fragezeichen.

Hermann Hesse (1877–1962)

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die 127. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2022.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Katharina Rogge, Rechtsanwältin in Essen; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Carsten Nesemann*, Steuerberater in Norderstedt; *Michael Holtz* und *Britta Heydecke*, Rechtsanwältinnen in Bonn; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

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**, Rottach; 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, Scharstraße 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. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610



Neuaufgabe.

Topaktueller Leitfaden.



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., vollständig überarbeitete Auflage,
670 Seiten, € 79,80

ISBN 978-3-415-04921-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415049215

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

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

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

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0822

Die private Vermögensverwaltung und ihre steuerlichen Folgen, insbesondere in der Form der vermögensverwaltenden Immobilien-GmbH

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

I. Vermögensverwaltung

Es ist abzugrenzen zwischen der privaten Vermögensverwaltung und der gewerblichen Tätigkeit. Denn trotz der Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer nach § 35 EStG und der Ausweitung der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG bestehen Unterschiede in der Steuerbelastung von gewerblichen Einkünften und rein vermögensverwaltenden Einkünften.

Die Verwaltung von Vermögen ist dem Grunde nach keine gewerbliche Tätigkeit. Private Vermögensverwaltung liegt dann noch vor, solange die Betätigung als Nutzung des Vermögens im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten angesehen werden kann. Der Rahmen privater Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn dagegen die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund tritt.

1. Private Vermögensverwaltung

Nach § 14 S. 3 AO liegt eine private Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Unter privater Vermögensverwaltung ist die Nutzung von Vermögen durch die Ziehung von Früchten aus zu erhaltenden Substanzwerten zu verstehen.¹ Einkommensteuerlich ist der Vermögensstamm dann steuerliches Privatvermögen. Die Veräußerung hieraus unterliegt nach der Systematik des Einkommensteuerrechts grundsätzlich nicht der Einkommensteuer, es sei denn, dies ist explizit geregelt, z.B. in den §§ 17, 20 oder 23 EStG.

Einer Vermögensverwaltung steht eine gelegentliche Umschichtung des Vermögens nicht entgegen, d.h. es können auch Verkäufe vorgenommen werden. Entscheidend ist, daß sich die Betätigung als Nutzung von Vermögen im Sinne einer auf Dauer angelegten „Fruchtziehung“ darstellt. Private Vermögensverwaltung kann auch dann noch gegeben sein, wenn das zur Nutzung überlassene Kapital oder der vermietete Grundbesitz sehr umfangreich ist und erhebliche Verwaltungsarbeit erfordert.

2. Abgrenzung gewerbliche Tätigkeit

Eine gewerbliche Tätigkeit ist bei einer selbständigen, nachhaltigen, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit gegeben, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Es dürfen zudem weder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch aus freiberuflicher Tätigkeit vorliegen.² Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal trifft hinzu, daß der Rahmen privater Vermögensverwaltung überschritten sein muß.

a) Vermietung von Grundvermögen

Abgrenzungsprobleme treten hier im Rahmen des § 21 EStG und der gewerblichen Vermietung auf. Um der Tätigkeit einer Vermögensverwaltung einen gewerblichen Charakter zu verleihen, bedarf es besonderer Umstände. Diese können z.B. darin bestehen, daß die Verwaltung des Grundbesitzes infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen hinausgeht, oder daß der Vermieter zugleich weitere Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten.

Allein aufgrund des Umfangs des vermieteten Grundbesitzes kann jedoch nicht von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden. Die Vermögensnutzung muß hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktreten.

b) Gewerblicher Grundstückshandel

Der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken ist unverändert der häufigste Fall, bei dem eine oft schwierige Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung vorzunehmen ist. Der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken vollzieht sich grundsätzlich im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, kann aber auch eine gewerbliche Tätigkeit darstellen.

Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und der gewerblichen Tätigkeit ist mit dem BMF-Schreiben

¹ R 15.7 Abs. 1 S. 2 EStR.

² § 15 Abs. 2 EStG.

vom 26.03.2004³ vorzunehmen und alle Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit müssen erfüllt sein. Bei der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel gibt es keine harten gesetzlichen Tatbestandsmerkmale. Die Feststellung der Gewerblichkeit richtet sich ausschließlich nach Indizien (Rn. 1 und Rn. 5 nach dem zuletzt genannten BMF-Schreiben). Folgende Indizien müssen für einen gewerblichen Grundstückshandel erfüllt sein:

aa) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Das wesentliche Merkmal für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels ist die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Das bedeutet, daß der Steuerpflichtige nach außen in Erscheinung zu treten hat und sich an die Allgemeinheit wendet.

bb) Nachhaltigkeit

Das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit bestimmt sich sowohl objektiv als auch subjektiv. Objektiv nachhaltig ist eine Tätigkeit, die sich tatsächlich wiederholt. Subjektiv nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie von der Absicht getragen wird, sie zu wiederholen und zu einer Einkunftsquelle zu machen.

cc) Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung

Diesem Tatbestandsmerkmal kommt bei der Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels zur privaten Vermögensverwaltung erhebliche Bedeutung zu. Der Rahmen privater Vermögensverwaltung ist überschritten, wenn sich die Grundstücksgeschäfte nicht mehr als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellen, sondern die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte entscheidend in den Vordergrund tritt. Hierunter ist eine Vermögensumschichtung zu verstehen, die in erster Linie erfolgt, um vorhandenes Vermögen durch Ausnutzung von Substanzwertsteigerungen zu vermehren. Dabei ist auf das Gesamtbild der Tätigkeit abzustellen.⁴

dd) Anzahl der Objekte – 3-Objekt-Grenze

Ein wesentliches Indiz für den gewerblichen Grundstückshandel ist unverändert die von der Rechtsprechung entwickelte 3-Objekt-Grenze. Danach ist die Veräußerung ab 4 Objekten innerhalb eines 5-Jahreszeitraums grundsätzlich gewerblich.⁵

Die Anzahl von 3 Objekten kann aber nicht mehr als absolute und starre Grenze für oder gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels angesehen werden. Grundsätzlich gelten als (Zähl-)Objekt Grundstücke jeglicher Art. Auf die Größe, den Wert oder die Nutzungsart des einzelnen Objekts, ob es sich um bebaute oder unbebaute Grundstücke handelt oder ob die Objekte selbst errichtet wurden oder ob ein Erwerb in bebautem Zustand vorliegt, kommt es nicht an. Ebenso wenig ist entscheidend, ob das Grundstück zum Anlage- oder Umlaufvermögen zählt.⁶

Keine Objekte im Sinne der 3-Objekt-Grenze sind:

- Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke⁷;
- Grundstücke, die ohne Gewinnerzielungsabsicht veräußert werden, z.B. im Rahmen von Schenkung an Angehörige oder teilentgeltliche Veräußerungen; wenn der erzielte Veräußerungspreis nicht die Selbstkosten deckt;
- Grundstücke, die im Wege der Realteilung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft den einzelnen Gesellschaftern zu Alleineigentum übertragen werden.

Bei den Verkäufen muß ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Errichtung, Erwerb und Modernisierung einerseits und Verkauf andererseits sowie darüber hinaus eine Veräußerungsabsicht gegeben sein. Besteht kein enger, zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung oder dem Erwerb und der Veräußerung der Objekte, kann ein gewerblicher Grundstückshandel dennoch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die Objekte vor der Veräußerung in nicht unerheblichem Maße modernisiert und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entstanden ist. Für die Veräußerungsabsicht kommt es dann auf den engen zeitlichen Zusammenhang mit der Modernisierung an. In Sanierungsfällen beginnt die 5-Jahresfrist mit Abschluß der Sanierungsarbeiten.⁸

In Ausnahmefällen kann auch der Verkauf von weniger als 4 Objekten innerhalb der 5-Jahresfrist zu einer gewerblichen Tätigkeit führen.⁹ Die 3-Objekt-Grenze ist ohne Bedeutung, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, daß die Tätigkeiten mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind.¹⁰ Dies setzt voraus, daß besondere Umstände gegeben sind, z.B. wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach ihrem wirtschaftlichen Kern der Tätigkeit eines Bauträgers entspricht. Auch bei Objekten, die ohnehin zu einem Betriebsvermögen gehören, ist die 3-Objekt-Grenze unbeachtlich.

Nach jüngster Rechtsprechung kann die Grenze zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit auch dann überschritten werden, wenn das Geschäftskonzept darin besteht, Grundstücke zu erwerben, zwischenzeitlich zu vermieten und anschließend wieder zu verkaufen. Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn bereits bei Aufnahme der betreffenden Tätigkeit festgestanden hat, daß sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf des vermieteten Grundstücks erzielen läßt. Entscheidend ist hierbei nicht das tatsächliche finale Gesamtergebnis von Vermietung und Verkauf, son-

3 BStBl. I 2004, 434.

4 BFH, Beschl. v. 21.05.2007 – XI B 164/06, BFH/NV 2007 S. 1657.

5 BFH, Urt. v. 18.09.1991 – XI R 23/90, BStBl. 1992 II S. 135.

6 BFH, Beschl. v. 31.01.2008 – IV B 153/06, BFH/NV 2008 S. 1135.

7 BFH, Beschl. v. 12.07.2005 – X B 37/05, BFH/NV 2005 S. 1802.

8 BFH, Urt. v. 05.12.2002 – IV R 57/01, BStBl. 2003 II S. 291.

9 BFH, Beschl. v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BFH/NV 2002 S. 587.

10 BFH, Urt. v. 18.09.2002 – X R 183/96, BStBl. 2003 II S. 238; BFH, Urt. v. 09.12.2002 – VIII R 40/01, BStBl. 2003 II S. 294.

dern eine zu Beginn der Tätigkeit aufzustellende Einkunftsprognose.

Ein wichtiger Anhaltspunkt kann hierbei eine selbst aufgestellte oder eine in einem Anlegerprojekt niedergelegte Ergebnisrechnung. Von den Mieteinnahmen sind hier nur die bei Erwerb bzw. Mietbeginn vorhersehbaren Werbungskosten, insbesondere die während der vereinbarten Vermietungsdauer anfallenden Abschreibungen, Finanzierungskosten und sonstige laufende Kosten wie für Instandhaltungen abzuziehen. Weist die Ergebnisrechnung einen Überschuß allein aus der Vermietung auf, kann davon ausgegangen werden, daß der Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten wird. Ergibt die Prognoserechnung jedoch nur unter Einbeziehung des Verkaufserlöses einen Überschuß, werden alle Bestandteile des Vorgangs zu einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit verklammert.

Dies kann auch dann zu bejahen sein, wenn das Grundstück veräußert wird, nachdem die in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Haltefristen abgelaufen sind. Keine Bedeutung hat die Verklammerung für das Tatbestandsmerkmal Nachhaltigkeit, welches als Wiederholungsabsicht zu verstehen ist. Wird nur eine verklammerte gewerbliche Tätigkeit ohne Wiederholungsabsicht ausgeübt, sind die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nicht gegeben. Eine einmalige Veräußerung zum Ende der Vermietungstätigkeit reicht für die Annahme eines Gewerbebetriebs somit nicht aus. Zwei Verkäufe lassen nach Meinung des BFH aber durchaus den Schluß auf eine Wiederholungsabsicht zu.¹¹

II. Steuerliche Folgen und Vergünstigungen der Vermögensverwaltung

Die „laufenden Früchte“ wie z.B. Kapitalerträge oder Mieten sind nach §§ 20 oder 21 EStG zu versteuern. Bei der Vermietung von Grundstücken im Privatvermögen im Rahmen des § 21 EStG können diese außerhalb der 10-Jahresfrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bekanntlich einkommensteuerfrei veräußert werden. Veräußerungsverluste sind gemäß § 23 Abs. 3 S. 7 und 8 EStG nur innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung innerhalb der sonstigen Einkünfte verrechenbar, können im Anschluß jedoch nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden.

III. Private Vermögensverwaltung in der Rechtsform der GmbH – warum?

Kapitalgesellschaften gelten grds. als Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG. Sie unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Der von einer GmbH gehaltene Grundbesitz stellt stets in vollem Umfang Betriebsvermögen dar. Eine außerbetriebliche Sphäre der GmbH existiert nicht.¹² Im Falle der Veräußerung des von der GmbH gehaltenen Grundbesitzes unterliegt der Gewinn

(Wertsteigerung seit Anschaffung) demnach der Körperschaftsteuer und grundsätzlich auch der Gewerbesteuer. Ein Äquivalent zu § 23 EStG existiert nicht. Ebenso werden auch bei der Veräußerung von Anteilen einer grundbesitzenden GmbH und bei der Liquidation einer Grundstücksverwaltungs-GmbH die gebildeten stillen Reserven gemäß § 17 EStG besteuert, wenn auch „nur“ nach dem sog. Teileinkünfteverfahren.

Die vorgenannten steuerlichen Folgen läßt eine Immobilien-GmbH gegenüber einer privaten Vermögensverwaltung nachteilig erscheinen. Allerdings ergibt sich im Falle von Gewerbesteuerbefreiungen bzw. insbesondere der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG eine laufende Ertragsteuerbelastung mit Körperschaftsteuer von gerade mal 15% (einschließlich Solidaritätszuschlag 15,825%).

IV. Gewerbesteuerkürzung, § 9 Nr. 1 GewStG

§ 9 Nr. 1 GewStG enthält 2 Tatbestände, nämlich eine pauschale Kürzung für Grundbesitz nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG und eine erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 S. 2–6 GewStG.

1. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG – Kürzung

Nach § 9 Nr. 1 S. 1 Halbs. 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des gewerblichen Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes zu kürzen. Maßgebend ist nach § 9 Nr. 1 S. 1 Halbsatz 2 GewStG der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14) lautet. Ab dem Erhebungszeitraum 2025 beträgt die Kürzung 0,11% des Grundsteuerwerts. Zu diesem Zeitpunkt werden aufgrund der aktuell stattfindenden Grundsteuerreform die bisherigen Einheitswerte durch realitätsgerechtere Grundsteuerwerte ersetzt.¹³

§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG soll die Doppelbelastung des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes mit Grundsteuer und Gewerbesteuer vermeiden.¹⁴ Nicht maßgeblich ist, ob der Grundbesitz tatsächlich zur Grundsteuer herangezogen wird.¹⁵ Des Weiteren soll die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG bewirken, daß gewerbliche Unternehmen, die ihren Betrieb auf eigenem Grundbesitz ausüben, gewerblichen Unternehmen mit gemietetem Grundbesitz in gewerbesteuerlicher Hinsicht gleichgestellt werden.¹⁶ Diese Gleichstellung wird allerdings durch den pauschalen Abzug von 1,2% des

11 BFH, Urt. v. 28.09.2017 – IV R 50/15, BStBl 2018 II S. 89.

12 BFH, Urt. v. 04.12.1996 – I R 54/95.

13 Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 19.

14 BFH, Beschl. v. 12.11.2009 – IV B 8/09, BFH/NV 2010, 464.

15 Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 19.

16 BFH, Urt. v. 15.05.2002 – I R 63/01, BFH/NV 2003, 82.

Einheitswerts nicht erreicht.¹⁷ Zum einen besteht aufgrund der in den letzten Jahren erheblich gestiegenen Grundsteuer-Hebesätze eine erhebliche Differenz zwischen dem typisierten Kürzungsbetrag auf der einen Seite und der tatsächlich anfallenden Grundsteuer auf der anderen Seite.¹⁸ Zum anderen bildet der jeweilige Einheitswert den tatsächlichen Wert des Grundbesitzes nicht realitätsgerecht ab.¹⁹ Anders ist dies einzuschätzen ab dem Erhebungszeitraum 2025 (Grundsteuerreform, neue Grundsteuerwerte).²⁰ Im Übrigen gilt die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG nicht nur für eigenbetrieblich genutzten Grundbesitz, sondern für jeglichen Grundbesitz, der zum Betriebsvermögen gehört. Die pauschale Kürzung kommt von daher z.B. auch bei Mietwohnhäusern in Betracht, die dem gewillkürten Betriebsvermögen des gewerblichen Unternehmens zuzurechnen sind.

2. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG – Erweiterte Kürzung

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

Die Begünstigung ist rechtsformunabhängig. Sie gilt für alle Unternehmensformen.²¹ Bei den Grundstücksunternehmen kann es sich um Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften handeln. Grundstücksunternehmen sind nur echte Grundstücksunternehmen, die tatsächlich ganz oder teilweise Grundstücke verwalten und nutzen. Die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes muß – für sich gesehen – eine vermögensverwaltende Tätigkeit darstellen. Unternehmen, die Tätigkeiten ausüben, die als solche der Gewerbesteuer unterliegen (z.B. gewerblicher Grundstückshandel wie vor), sind keine Grundstücksunternehmen, sofern die entsprechenden Tätigkeiten nicht zu den unschädlichen Tätigkeiten i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2, 3 GewStG gehören.²² Daher liegt z.B. eine Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes nicht vor, wenn ein Unternehmen Grundstücke in der Absicht erwirbt und verwaltet, diese in Kürze zu bebauen und danach zu verkaufen.²³ In Betracht kommt die erweiterte Kürzung in erster Linie für Kapitalgesellschaften und für gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG.

a) Voraussetzung – Verwaltung und Nutzung ausschließlich eigenen Grundbesitzes

Die erweiterte Kürzung setzt voraus, daß ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt wird und daneben keine oder ausschließlich erlaubte Nebentätigkeiten ausgeübt wird.

Die Ausschließlichkeit der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes ist tätigkeitsbezogen, grundbesitzbezogen und zeitraumbezogen:

aa) Tätigkeitsbezogene Ausschließlichkeit

Nur die ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes ist begünstigt, d.h. unterfällt der Gewerbesteuerkürzung. Das Gesetz sieht einen abschließenden Katalog daneben unschädlicher, aber gewerbesteuerpflichtiger Tätigkeiten vor. Jegliche darüber hinausgehende, nicht erlaubte Nebentätigkeit ist für die Anwendung der erweiterten Kürzung schädlich; also auch der gewerbliche Grundstückshandel. Die erweiterte Kürzung wird unabhängig davon gewährt, ob die Vermietung zu Wohnzwecken oder zu gewerblichen Zwecken erfolgt. Grundsätzlich ist die erweiterte Kürzung jedoch ausgeschlossen, wenn die Vermietung die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet. Auf den quantitativen Umfang der schädlichen Tätigkeit und die Motive des Steuerpflichtigen kommt es nicht an. So ist die erweiterte Kürzung bereits dann insgesamt zu versagen, wenn die Immobiliengesellschaft aus dem alljährlichen betrieb eines Glühweinstandes auf dem Weihnachtsmarkt an drei Adventswochenenden Einnahmen von etwa 5.000 Euro erzielt, selbst wenn sie den Reinerlös an einen gemeinnützigen Verein spendet.²⁴

Grundsätzlich stellt auch die Veräußerung des Grundbesitzes einen von § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG begünstigten Akt der Grundstücksverwaltung dar. Die Grenze wird jedoch auch in diesem Fall überschritten, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist. Die erweiterte Kürzung kann somit nicht gewährt werden, wenn die Tätigkeit den Bereich der reinen Vermögensverwaltung verläßt und als solche gewerblichen Charakter annimmt, da die Substanzverwertung durch Umschichtung in den Vordergrund tritt. Das heißt insbesondere, daß auch bei bereits Kraft Rechtsform gewerblichen Immobiliengesellschaften die sog. Drei-Objekt-Grenze zu beachten ist,²⁵ (siehe hierzu unter I. 2. b) gewerblicher Grundstückshandel).

bb) Grundbesitzbezogene Ausschließlichkeit

Es darf ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet werden; die (Mit)Verwaltung fremden Grundbesitzes sowie die Mitvermietung von Maschinen, Betriebsvorrichtungen aber auch ggf. Mobiliar führt zur Versagung der erweiterten Kürzung. Der Begriff Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist nicht mit dem zivilrechtlichen Begriff deckungs-

17 *Gosch* in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 19; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl. 2021, § 9 Nr. 1 GewStG Rn. 2 b; *Rieger* DStR 1974, 532.

18 *Gosch* in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 19; *Schnädter*, BB 1988, 313.

19 *Gosch* in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 19.

20 *Gosch* in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 19.

21 R 9.2 Abs. 2 GewStR 2009.

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

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

24 FG Münster, Urt. v. 21.01.2020 – 6 K 1384/18 G, F, Rev. anhängig unter BFH IV R 6/20.

25 BMF v. 26.03.2004, BStBl I 2004, 434.

gleich. Vielmehr ergibt sich der maßgebende Umfang aus § 68 BewG. Hiernach zählen zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör.²⁶ Nicht zum Grundbesitz zählen dagegen Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtung), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind.²⁷

Für die Anwendbarkeit der erweiterten Kürzung im Bereich der Wohnimmobilien besteht seit langem Unsicherheit in der Beratungspraxis hinsichtlich der Mitüberlassung von Einbauküchen und sonstigem Mobiliar. Mangels Zurechnung zu einer Betriebsanlage scheidet ein Rückgriff auf die Qualifikation als Betriebsvorrichtung hier aus. In Betracht kommt jedoch einer Zurechnung zum Grundvermögen als Zubehör, § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Gemäß § 97 BGB sind Zubehör „bewegliche Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, dem wirtschaftlichen Zweck der Hauptsache zu dienen bestimmt sind und zu ihr in einem dieser Bestimmung entsprechenden räumlichen Verhältnis stehen“. Für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien folgt daraus, daß die vom Vermieter in die Mietwohnung eingebauten und zur dauerhaften Nutzung im Rahmen des Mietverhältnisses vorgesehenen Einrichtungsgegenstände als Zubehör i.S.d. § 97 Abs. 1 S. 1 BGB zu sehen sind. Zubehör wird bewertungsrechtlich dem Grundvermögen zugerechnet, eine Mitüberlassung ist daher nicht kürzungsschädlich i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG.²⁸

Unabhängig von der Frage, ob es sich um Zubehör handelt wurde im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und den einzelnen Ländern aktuell beschlossen, daß aus Billigkeitsgründen keine Prüfung erfolgt, ob die entgeltliche Überlassung von möbliertem Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine den Tatbestand der Gewerblichkeit erfüllt und somit der Ausschluß von der erweiterten Kürzung vorliegen könnte.²⁹

cc) Zeitraumbezogene Ausschließlichkeit

Die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes muß während des gesamten Erhebungszeitraums ausgeübt werden; insoweit ergeben sich Probleme bei unterjährigem Erwerb oder Verkauf der ersten bzw. letzten Immobilie.³⁰ Einem Grundstücksunternehmen ist die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren, wenn es erst im Laufe des Erhebungszeitraums von der gewerblichen zur vermögensverwaltenden Tätigkeit übergeht und umgekehrt.³¹ Unschädlich ist dagegen die Begründung des grundstücksverwaltenden Unternehmens oder der Erwerb des Grundstücks während des Erhebungszeitraums.³² Verwaltet eine während des Erhebungszeitraums neu gegründete Kapitalgesellschaft allerdings erst Monate nach ihrer Eintragung in das Handelsregister den eigenen Grundbesitz, kann sie die erweiterte Kürzung nicht in Anspruch nehmen, da sie im entsprechenden Erhebungszeitraum nicht ausschließlich grundstücksverwaltend tätig gewesen ist.³³

Die erweiterte Kürzung ist zu versagen, wenn eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft während des Erhebungszeit-

raums ihr einziges oder letztes Grundstück verkauft und sich im Anschluß daran auf die Verwaltung des Kapitalvermögens, also des aus dem Verkauf erlösten Geldes, beschränkt.³⁴

Der Bundesfinanzhof hat die Ausschließlichkeit bejaht, obwohl die Veräußerung des Grundbesitzes zum 31.12. um 23:59 Uhr die Ausschließlichkeit für eine Sekunde nicht gewährleistet hat. Eine vollkommen unbedeutende Unterschreitung der Gesamtdauer mit nur rechtstechnischer Bedeutung soll laut Bundesfinanzhof unschädlich sein.³⁵ In den Fällen der unterjährigen Veräußerung des letzten oder einzigen Grundbesitzes müssen aber Maßnahmen getroffen werden, um weiter in den Genuß der erweiterten Kürzung zu kommen. Bei einer Kapitalgesellschaft kommt die Verschmelzung in Betracht. Ertragsteuerlich ist diese rückwirkend möglich. Alternativ kann ein Formwechsel in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft erfolgen.³⁶ In Betracht kommt auch der Hinzuerwerb eines „neuen“ Grundstücks als „Ersatz“ für das veräußerte Grundstück. Hier ist jedoch zu beachten, daß der Hinzuerwerb eines neuen Grundstücks zeitlich vor der Veräußerung des anderen Grundbesitzes erfolgen muß. Es darf keine grundbesitzlose Zeit im Erhebungszeitraum vorliegen.³⁷

Die reine Absicht ein weiteres Grundstück zu erwerben reicht nicht aus.³⁸ Eine zeitanteilige Kürzung ist, da es sich bei der Gewerbesteuer um eine Jahressteuer handelt, nicht vorgesehen.³⁹ Weicht der Gewinnermittlungszeitraum eines Grundstücksunternehmens vom Erhebungszeitraum ab, bezieht sich das Gebot der Ausschließlichkeit auf den jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum,⁴⁰ weil der Gewerbeertrag nach § 10 Abs. 2 GewStG in dem Erhebungszeitraumals bezogen gilt, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet. Wird ein Wirtschaftsjahr von einem abweichenden auf ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr umgestellt, enden zwei

26 § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

27 Vgl. § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BewG.

28 OFD Niedersachsen, Kurzinformation v. 05.06.2020.

29 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine bei der Anwendung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG vom 31.03.2022, BStBl I 2022, 335.

30 FG Berlin Brandenburg, Urt. v. 05.11.2019 – 6 K 6276/17; FG Bremen, Urt. v. 18.10.2017 – 3 K 36/17; FG Bremen, Urt. v. 14.04.2016 – 1 K 96/15; BFH, Beschl. v. 27.04.2017 – IV B 37/16.

31 *Frotscher/Drüen*, GewStG § 9 Rn. 57.

32 R 9.2 Abs. 1 S. 3 GewStR 2009.

33 BFH, Beschl. v. 27.10.2021 – III R 7/19.

34 *Gosch* in Blümich, § 9 GewStG Rn. 76.

35 BFH, Urt. v. 11.08.2014 – I R 89/03, BStBl. II 2004, 1080.

36 § 191 UmwG, FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 14.12.2017 – 6 K 6283/15.

37 FG Berlin Brandenburg, Urt. v. 05.11.2019 – 6 K 6276/17.

38 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 05.11.2019 – 6 K 6276/17.

39 BFH, Urt. v. 29.03.1973 – I R 199/72, BStBl II 1973, 563.

40 FG Saarland, Urt. v. 24.10.1967, 535/66, EFG 1968, 141.

Wirtschaftsjahre im gleichen Erhebungszeitraum. Für die Gewährung der erweiterten Kürzung dürfen sowohl im noch abweichenden Wirtschaftsjahr als auch im darauffolgenden Rumpf-Wirtschaftsjahr nur begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden.⁴¹ Bei der Umstellung eines kalenderjahr-gleichen Wirtschaftsjahrs auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr muß die begünstigte Tätigkeit nur bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs ausgeübt zu werden. Die Aufgabe der begünstigten Tätigkeit und die Aufnahme einer schädlichen Tätigkeit nach Beendigung des Wirtschaftsjahrs, aber vor Ablauf des Kalenderjahrs sind für den aktuellen Erhebungszeitraum unbeachtlich, da der Gewerbeertrag des neuen abweichenden Wirtschaftsjahrs dem folgenden Erhebungszeitraum zugeordnet wird.⁴²

b) Verstoß gegen Ausschließlichkeiten

Ein Verstoß gegen die Ausschließlichkeit führt zur uneingeschränkten Versagung der erweiterten Kürzung. Daneben normiert § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG verschiedene Ausschußtatbestände, von denen in der Praxis insbesondere die personenbezogene Ausnahme von der Vergünstigung zu Nr. 1 zu beachten ist. Hiernach ist die erweiterte Grundstücks Kürzung ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz einer Gesellschaft, die sich mit der Verwaltung und Nutzung von eigenen Grundstücken befaßt, ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient.⁴³ Die erweiterte Kürzung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die Beteiligung des Gesellschafters bzw. Genossen an dem Grundstücksunternehmen nicht während des gesamten, sondern nur während eines Teils des Erhebungszeitraums bestanden hat.⁴⁴ Gesellschafter i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG ist auch der mittelbar über eine Personengesellschaft an dem Grundstücksunternehmen Beteiligte.⁴⁵ Die erweiterte Grundstücks Kürzung kann in diesem Fall durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zum nutzenden Gesellschafter abgesichert werden. Der mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft Beteiligte ist nicht „Gesellschafter“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG.⁴⁶ Eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft ist unschädlich für die erweiterte Kürzung.⁴⁷

Dagegen wären aber unmittelbare Beteiligungen über eine Personengesellschaft zu berücksichtigen, so daß entsprechende mehrstöckige Gestaltungen keine Abschirmwirkung entfalten.⁴⁸

3. Verhältnis von § 9 Nr. 1 S. 1 und § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Für Grundstücksunternehmen i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2, 3 GewStG besteht – sofern die Voraussetzungen vorliegen – ein Wahlrecht zwischen der pauschalen und der erweiterten Kürzung. Dabei kommt die Ausübung des Wahlrechts nach § 9 Nr. 1 S. 2, 3 GewStG auch dann in Betracht, wenn kein Anspruch auf Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG besteht.⁴⁹ Scheitert der Antrag auf erweiterte Kürzung, ist die Anwendung von

§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG möglich. Die Prüfung insoweit hat von Amts wegen zu erfolgen.⁵⁰

V. Beispiel: ertragsteuerliche Folgen bei privater Vermögensverwaltung vs. Immobilien GmbH

Soweit also die Gewerbesteuerbefreiungen oder die erweiterte Kürzung greifen, können somit 84,175% des Gewinns einbehalten werden und stehen für weitere Investitionen zur Verfügung, so daß im Falle der Thesaurierung unbestritten ein erheblicher Steuervorteil gegenüber der laufenden Besteuerung auf der privaten Vermögensebene entsteht.

Monetäre Belastungsunterscheide zwischen der privaten Vermögensverwaltung und der Immobilien-GmbH in der laufenden Besteuerung:

Beispiel

Das vermögende Ehepaar E möchte zum Aufbau weiteren Vermögens in einen Komplex mit mehreren Wohnungen investieren. Sie verfügen daneben über laufendes Einkommen welches ihren persönlichen Lebensbedarf deckt. Die Überschüsse aus der Vermietung der Immobilie stehen zur freien Verfügung. Diese Überschüsse sollen in den Erhalt der Immobilie fließen und zudem weiteres Vermögen aufbauen.

Die Anschaffungskosten der Immobilie betragen 1.000.000 Euro. Sie müssen nicht fremdfinanziert werden. Der monatliche Mietzins beträgt 10.000 Euro. Die nicht auf die Mieter umlegbaren Betriebskosten betragen jährlich 20.000 Euro. Die Abschreibungen betragen ebenfalls 20.000 Euro. Der persönliche Grenzsteuersatz des Ehepaars beträgt 45% zzgl. Solidaritätszuschlag, also 47,48%. Kirchensteuer fällt nicht an. Die Voraussetzungen nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG sind gegeben.

Das Ehepaar möchte entweder eine private Vermögensverwaltung oder aber über eine GmbH (Immobilien-GmbH) investieren.

41 OFD Karlsruhe v. 25.10.2021 – G 142.5/71.

42 OFD Karlsruhe v. 25.10.2021 – G 142.5/71.

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

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

45 BFH, Ur t. v. 16.09.2021 – IV R 7/18, BFH v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168, H 9.2 Abs. 4 „Mittelbare Beteiligung“ GewStH 2016.

46 BFH, Ur t. v. 15.04.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 99, 532.

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

48 BFH, Ur t. v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 99, 168.

49 Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 GewStG Rn. 96 a; vgl. BFH, Besch l. v. 27.10.2021 – III R 7/19, BFH, Ur t. v. 15.03.2000 – I R 17/99, BStBl II 2001, 251, FinMin Schleswig Holstein v. 25.02.2022 – VI 312 – G 1425 B – 002, FMNR202200353.

50 OFD Karlsruhe v. 25.10.2021 – G 142.5/71.

	Private Vermögensverwaltung	GmbH
Mieteinnahmen	120.000,-	120.000,-
./. Betriebskosten	20.000,-	20.000,-
./. Abschreibungen	20.000,-	20.000,-
Überschuß/Gewinn	80.000,-	80.000,-
ESt- bzw. KSt (inkl. Soli)	37.984,-	12.660,-
Verbleibendes Reinvestitionskapital	42.016,-	67.340,-
Eigenkapitalrendite nach Steuern	4,2%	6,7%

VI. Fazit

Gegenüber einer Vermögensverwaltung im Privatvermögen ist eine vermögensverwaltende GmbH vor allem dann vorzugswürdig, wenn die Gewinne langfristig thesauriert werden sollen um einen langfristigen Vermögensaufbau zu realisieren und wenn die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG gesichert werden kann.

Idealisieren läßt sich dieses Modell noch, wenn man ein klassisches Holdingmodell gründet, um zusätzlich in den Genuß des steuerlichen Konzernprivilegs des § 8 b KStG zu kommen.

Aktueller Überblick.



WWW.BOORBERG.DE

Die Gebühren im Inkasso

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

2022, 104 Seiten, € 15,80

ISBN 978-3-415-07153-7

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

Der verständliche Leitfaden bietet u.a.:

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



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415071537

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0522

Aktuelle Rechtsprechung des BGH zur Vermögensabschöpfung im Steuerstrafrecht

Dr. Martin Wulf, RA/FAStR, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

I. Reform des Einziehungsrechts und Auswirkungen auf das Steuerstrafrecht

Nach altem Recht war eine Vermögensabschöpfung in einem Strafurteil wegen Steuerhinterziehung eigentlich ausgeschlossen. Denn § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. ordnete an, daß die (damals noch sogenannte) Verfallsanordnung ausscheiden sollte, soweit „dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat erlangten entziehen würde“. Diese Vorgabe wurde allgemein so verstanden, daß nach der Vollendung einer Steuerhinterziehung rechtlich fortbestehende Steueransprüche eine Verfallsanordnung im Strafurteil ausschlossen.¹ Bedeutung hatte das Abschöpfungsrecht bis Ende 2016 deshalb nur im vorläufigen Verfahren. Denn der dingliche Arrest (§ 111 b und § 111 d StPO a.F.) konnte auch im Steuerstrafrecht in der Form der sogenannten „Rückgewinnungshilfe“ angeordnet werden, die Ausschlußklausel des § 73 Abs. 2 Satz 2 StGB a.F. stand dem nicht entgegen.²

Mit der zum 01.01.2017 in Kraft getretenen Neufassung des Einziehungsrechts ist die Ausschlußklausel des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. entfallen. Damit sind Einziehungsanordnungen in einem Strafurteil auch im Steuerstrafrecht möglich. Solche Anordnungen gehören mittlerweile zum „Tagesgeschäft“ der Amts- und Landgerichte, die mit Steuerstrafverfahren befaßt sind. Was geschieht ist, daß das Gericht neben der Verurteilung der Angeklagten und der Verhängung einer Geld- oder Freiheitsstrafe die Einziehung eines Geldbetrags anordnet.³ Die Einziehung erfolgt bei einer Verurteilung wegen § 370 AO regelmäßig als „Wertersatzeinziehung“ (§ 73 c StGB), da die Einziehung des Ursprungsgegenstands wegen der „Beschaffenheit des Erlangten“ im Steuerstrafrecht kaum möglich ist. Durch die Anordnung entsteht dann ein Zahlungstitel, der im Nachgang durch die Staatsanwaltschaft als Vollstreckungsbehörde gegen den Betroffenen durchgesetzt wird. Ist der Täter nicht mit dem Steuerpflichtigen identisch, wie insbesondere bei der Hinterziehung von Unternehmenssteuern zugunsten von Kapital- oder Personengesellschaften, so richtet sich die Einziehungsanordnung gegen die begünstigte Gesellschaft etc., die prozessual zu diesem Zweck als „Einziehungsbeteiligte“ zu dem Verfahren hinzuzuziehen ist (vgl. § 73 b StGB).

Eine doppelte Inanspruchnahme des Betroffenen, die dadurch drohen könnte, daß sowohl das Finanzamt nach Aufdeckung der Tat Zahlungen auf die geänderten Bescheide

verlangt als auch der durch das Strafurteil geschaffene „Einziehungstitel“ durchgesetzt wird, wird in der gesetzlichen Konzeption durch die Regelungen aus § 73 e StGB und § 459 g Abs. 4 StPO vermieden.

§ 73 e StGB ist bereits durch den Strafrichter in seinem Urteil zu beachten. Danach scheidet eine Einziehung aus, soweit der Anspruch, der dem Verletzten aus der Tat erwachsen ist, erloschen ist. Die Tilgung verkürzter Steueransprüche nach Erlass geänderter Steuerbescheide führt nach allgemeiner Auffassung zu einem solchen „Erlöschen“ der betroffenen Ansprüche i.S.v. § 73 e Abs. 1 StGB, so daß der Erlass einer Einziehungsanordnung ausscheidet, wenn zum Zeitpunkt des Strafurteils die verkürzten Steueransprüche bereits ausgeglichen wurden. Dies gilt auch für Zahlungen, die unter Vorbehalt der Rückforderung erfolgen, da der Betroffene die ergangenen Änderungsbescheide im Steuerverfahren anfechten will.⁴ Der BGH hat darüber hinaus entschieden, daß auch die Festsetzungsverjährung i.S.v. § 47 AO zu einem Erlöschen i.S.v. § 73 e Abs. 1 StGB führt, so daß sie dem Erlass einer Einziehungsanordnung entgegensteht.⁵

Werden die Ansprüche des Fiskus im Besteuerungsverfahren zu einem Zeitpunkt befriedigt, zudem das Strafurteil mit der Einziehungsanordnung bereits erlassen wurde, so kann der Betroffene sich nach § 459 g Abs. 4 StPO gegen eine doppelte Inanspruchnahme schützen. Das Gericht ist verpflichtet, auf einen entsprechenden Antrag hin den Ausschluß der Vollstreckung aus dem strafgerichtlichen Titel anzuordnen.

1 Grundlegend LG Berlin v. 26.02.1990 – 505 Qs 27/89, wistra 1990, 157 und BGH v. 28.11.2000 – 5 StR 371/00, wistra 2001, 96 (wobei die zitierte Grundsatzentscheidung des BGH aus dem November 2000 einen Fall der Verurteilung wegen Steuerhehlerei nach § 374 AO betraf).

2 Vgl. nur LG Berlin v. 26.02.1990 a.a.O.

3 Zu beachten bleibt § 76 a StGB, der ausnahmsweise auch die Anordnung im selbständigen Verfahren nach § 375 a StPO ermöglicht.

4 BGH v. 06.04.2022 – 1 StR 466/21 („Cum/Ex II“), wistra 2022, 291.

5 BGH v. 24.10.2019 – 1 StR 173/19, wistra 2020, 107 – diese Entscheidung war der Anlaß für den Gesetzgeber durch Einführung von § 73 e Abs. 1 Satz 2 StGB eine eigene Rechtsgrundlage für die Abschöpfung von Steueransprüchen unter Durchbrechung der steuerlichen Festsetzungsverjährung einzuführen; das BVerfG hat diese verfassungsrechtlich fragwürdige Anordnung auch als echte Rückwirkung gebilligt, vgl. BVerfG v. 07.04.2022 – 2 BvR 2194/21, wistra 2022, 243.

II. Zu unterscheidende Fallvarianten bei der Anwendung von § 73 StGB im Steuerstrafrecht

Die Voraussetzungen der Einziehung sind in § 73 Abs. 1 StGB geregelt. Diese Vorschrift lautet: „Hat der Täter oder Teilnehmer durch eine rechtswidrige Tat oder für sie etwas erlangt, so ordnet das Gericht dessen Einziehung an.“ Die Anordnung der Einziehung steht mithin nicht im Ermessen des Gerichts, sondern ist zwingend vorzunehmen.⁶ Inhaltlich ist dann zwischen der Einziehung von „durch die Tat“ und der Einziehung von „für die Tat“ erlangten Vermögensvorteilen zu unterscheiden.

„Durch die Tat“ erlangt sind alle Vermögenswerte, die dem Täter aus der Verwirklichung des Tatbestands selbst in irgendeiner Phase des Tatablaufs zufließen, insbesondere also die „Tatbeute“. Die Verwendung des Wortes „durch“ soll nach dem Willen des Gesetzgebers zum Ausdruck bringen, daß es keiner „unmittelbaren“ Kausalbeziehung zwischen Tat und Vorteil bedarf, sondern sich die Bestimmung des Erlangten ausschließlich nach den Grundsätzen des Bereicherungsrechts richtet. So daß auch „indirekt“ durch eine Straftat erlangte wirtschaftliche Vorteile einzuziehen sind.⁷ „Für die Tat“ erlangt sind Vermögenswerte, die als Gegenleistung für das rechtswidrige Handeln des Beteiligten gewährt werden und die nicht auf der Tatbestandsverwirklichung selbst beruhen. Klassisches Beispiel wäre der Lohn des gedungenen Mörders oder das Entgelt für nach § 326 strafbare Ablagerungen von Abfällen.⁸ Für die Subsumtion dieser Merkmale ist im Steuerstrafrecht sehr genau zwischen den einzelnen Straftatbeständen und den verschiedenen Varianten des Erfolgsunrechts zu definieren, die Praxis erlaubt sich hier mitunter eine gewisse Großzügigkeit, die zu Fehlern verleitet.

Das „Erlangte“ wird vom Gesetzgeber als die Gesamtheit der wirtschaftlich meßbaren Vorteile beschrieben, die dem Täter oder Teilnehmer durch oder für die Tat zugeflossen sind.⁹ Nimmt man diese auf den Zufluß abstellende Definition ernst, dann lassen sich Konstellationen identifizieren, die eindeutig eine Einziehungsanordnung rechtfertigen und Konstellationen, die Probleme bereiten.

Beispiele für ein Erlangen „durch die Tat“:

- Eindeutig sind zunächst Fälle der Steuerhinterziehung (§ 370 AO), in denen der Erfolg in der Variante der „Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils“ eintritt und der erlangte Vorteil zu einer Auszahlung zugunsten des Täters oder des begünstigten Dritten (wie z.B. der vom Täter vertretenen Gesellschaft, vgl. § 73 b StGB) führt. Anwendungsfälle sind erschlichene Vorsteuererstattungen nach § 15 UStG oder fingierte Anrechnungsbeträge nach § 36 EStG. Hier liegt unzweifelhaft ein Zufluß i.S.d. Definition aus dem Gesetzgebungsverfahren vor.
- Recht klar erfaßt sind zudem Fälle, in denen der Erfolg zwar in der Variante der Steuerverkürzung eintritt, die zu niedriger Steuerfestsetzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO) aber

wegen des nachgelagerten Abrechnungsteils bereits im Zeitpunkt der Bekanntgabe zu einem Auszahlungsanspruch des Täters oder des begünstigten Dritten führt. Anwendungsfälle wären z.B. nicht erklärte Umsätze, die zu einem Guthaben aus tatsächlich entstandenen Vorsteuerbeträgen führen oder nicht erklärte Einnahmen aus VuV, die zu einer Erstattung von einbehaltener Lohnsteuer führen.

- Eine eigene Struktur weisen Fälle der Hinterziehung von Einfuhrabgaben oder Verbrauchsteuern auf. Hier gehen Rechtsprechung und Literatur bislang einheitlich davon aus, daß die Gegenstände, die unter Verkürzung der Abgaben in das Inland oder das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden, als „Tatbeute“ im Sinne des Einziehungsrechts anzusehen sind und als „durch die Tat“ erlangtes Etwas der Einziehung unterliegen. Gleiches dürfte mutmaßlich für Gegenstände gelten, die der Täter im Inland herstellt oder aus einem Steuerlager entnimmt, ohne die daraus entstehende Verbrauchsteuer anzumelden.¹⁰
- Ähnliche strukturelle Besonderheiten sind bei der Steuerhinterziehung zu beachten. Hier stellen die angekauften Gegenstände (in der Praxis regelmäßig unversteuerte Zigaretten) ebenso wie die aus dem Verkauf der Ware stammenden Erlöse Vermögensgegenstände dar, die „durch die Tat“ erlangt sind und als solche gemäß § 73 Abs. 1 StGB der Einziehung unterliegen. Dagegen stellen die verkürzten Abgaben für den Hehler gerade keine „Tatbeute“ und keinen „Tatlohn“ dar, so daß sie bei ihm nicht nach § 73 StGB eingezogen werden können.¹¹
- Fragwürdig ist die Behandlung von Vorteilen, die durch Steuerverkürzung selbst (d.h. durch die Nicht-Festsetzung der Steuer i.S.v. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO) eintreten, da sich in diesen Fällen durch die Tat kein Zufluß von Vermögenswerten feststellen läßt. Die herrschende Ansicht löst diese Fälle über den Begriff der „ersparten Aufwendungen“ und geht davon aus, daß sich über diese Rechtsfigur ein erlangtes „Etwas“ konstruieren läßt, das als „durch die Tat“ erlangt eingezogen werden kann.¹²

Beispiel für ein Erlangen „für die Tat“:

- Vorteile, die für die Tat erlangt wurden, lassen sich im Steuerstrafrecht überall dort finden, wo Mittäter, Anstifter oder Gehilfen für ihren Beitrag zur Tat ein Entgelt vom

6 Ausnahmefälle der Geringfügigkeit und des unverhältnismäßigen Aufwands werden durch § 421 StPO aufgefangen.

7 *Joecks/Meißner* in Münchener Kommentar zum StGB, 4. Auflage 2020, § 73 Rn. 36.

8 *Joecks/Meißner* in Münchener Kommentar zum StGB, a.a.O. § 73 Rn. 38.

9 BT Drucks. 18/9525 S. 61.

10 Zu solchen Fällen liegt aber – soweit ich sehe – noch keine Rechtsprechung des BGH vor.

11 Vgl. nur BGH v. 05.05.2021 – 1 StR 505/20, wistra 2021, 317.

12 Zur Kritik vgl. nur *Wulf* StbG 2020, 223 – die grundsätzlichen Einwände gegenüber dieser Position sollen hier nicht vertieft werden.

Täter erhalten. Gestützt auf diese Konstruktion sind bspw. die Einziehungsverfahren gegen Schweizer Großbanken geführt worden, denen eine Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung ihrer Kunden vorgeworfen wurde und denen gegenüber dann Teile der „erlangten“ Bankgebühren eingezogen wurden.¹³

- „Für die Tat“ erlangt sollen auch Vorteile sein, die im Wege einer „vorweggenommenen Beuteteilung“ im Rahmen des zugrundeliegenden Gesamtkonzepts an Beteiligte ausbezahlt werden, bevor mit der Abgabe der unzutreffenden und sich auf dieses Konzept beziehenden Steuererklärung die eigentliche Tat begangen wird. Diese Konstruktion liegt der Einziehungsentscheidung im ersten Cum/Ex-Urteil des BGH zugrunde und ermöglichte dort die Anordnung der Vermögensabschöpfung gegenüber dem „Leerverkäufer“.¹⁴

III. Rechtsprechung des BGH zu praxisrelevanten Einzelfragen

Der 1. Strafsenat des BGH hat mittlerweile zu einer Reihe von Einzelfragen aus der steuerstrafrechtlichen Praxis grundsätzliche Entscheidungen getroffen. Nachfolgend sollen drei Teilbereiche vorgestellt werden, die besonders relevant erscheinen oder aus denen sich Argumente für die weitere steueranwaltliche Tätigkeit ableiten lassen:

1. Offene Steuerschulden (allein) begründen kein erlangtes Etwas über die Rechtsfigur der „ersparten Aufwendungen“

Die in der Einziehungspraxis verwendete Figur der „ersparten Aufwendungen“ stammt aus dem Bereicherungsrecht. Sie wurde durch den BGH (noch vor der Reform) auf die Abschöpfung im Steuerstrafrecht übertragen und wird heute zur Begründung von Verfallsanordnungen im Bereich der Steuerhinterziehung herangezogen, ohne daß die Übertragbarkeit dieser Grundsätze jemals untersucht oder begründet worden wäre.¹⁵ In Folge der Reform des Abschöpfungsrechts war der BGH dann zunehmend mit Verurteilungen nach § 370 AO beschäftigt, die sich auf die Einziehung der „ersparten Aufwendungen“ bezogen und stellte schnell fest, daß der Begriff Probleme bereitet, da er (auf den ersten Blick) eine Einziehung von Vermögenswerten ermöglicht, die zu offensichtlich unverhältnismäßigen Ergebnissen führt.

a) Die erste Fallgruppe, in der dies erkennbar wurde, betraf Verurteilungen von „Schmuggel-Kurieren“, also von Personen, die im Auftrag der eigentlichen Hinterleute den Transport von Ware über die Grenze übernommen hatten und dadurch Steuerschuldner (und zugleich erklärungs pflichtig) hinsichtlich der entstandenen Abgaben geworden waren. In seiner „Pfeifentabak“-Entscheidung vom 23.05.2019 sah sich der 1. Strafsenat veranlaßt, den Anwendungsbereich der Vermögenseinziehung in diesen Konstellationen klarzustellen

und damit die Reichweite der Einziehung von „ersparten Aufwendungen“ erheblich einzuschränken:

„Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.; BGH, Urteil vom 18.12.2018 – 1 StR 36/17 Rn. 18 m.w.N.; Beschlüsse vom 04.07.2018 – 1 StR 244/18 Rn. 7; vom 11.05.2016 – 1 StR 118/16 Rn. 8; vom 13.07.2010 – 1 StR 239/10, wistra 2010, 406 und vom 28.11.2000 – 5 StR 371/00 Rn. 16 ff.; Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20; Köhler, NSTZ 2017, 497, 503 f.; Reh, wistra 2018, 414, 415). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat beim Täter tatsächlich eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft. Im Hinblick auf die Struktur der Tabaksteuer als Verbrauch- bzw. Warensteuer (dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 2 Rn. 47 m.w.N.) ergibt sich ein unmittelbar meßbarer wirtschaftlicher Vorteil nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Täters dadurch niederschlägt, daß er aus den Tabakwaren, auf die sich die Hinterziehung der Tabaksteuern bezieht, einen Vermögenszuwachs erzielt, beispielsweise in Form eines konkreten Vermarktungsvorteils. Offene Steuerschulden begründen hingegen – anders als das Landgericht meint – nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB. Die Abschöpfung nach §§ 73 ff. StGB setzt mehr voraus als die bloße Erfüllung des Steuerstrafatbestandes. Maßgeblich bleibt immer, daß sich ein Vorteil im Vermögen widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt.“¹⁶

Diese Rechtsprechung, nach der die Einziehung an einen beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft und deshalb bei Steuerverkürzungen ausscheidet, die dem Transporteur von geschmuggelten Waren vorgeworfen werden, hat der BGH nachfolgend für die Fälle der Tabaksteuerhinterziehung immer wieder bestätigt und auch auf die Hinterziehung von Einfuhrabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) übertragen.¹⁷ Eingezogen werden kann in diesen Fällen nur der Transport-

13 Gegenüber größeren Unternehmen werden (selbständige) Einziehungsanordnungen vielfach auf die parallele Rechtsgrundlage im Ordnungswidrigkeitenrecht gestützt (§ 29 a OWiG), zudem erlaubt das Ordnungswidrigkeitenrecht, den „Abschöpfungsteil“ auch bereits in die Bemessung des Bußgelds einzubeziehen, vgl. BGH v. 21.08.2019 – 1 StR 225/19, wistra 2018, 33 (Rn. 25).

14 BGH v. 28.07.2021 – 1 StR 519/20, DStR 2021, 2453 (Rn. 43); weiterführend BGH v. 06.04.2022 – 1 StR 466/21 („Cum/Ex II“) zu der Frage, ob die Steuernachzahlung des „Haupttäters“ den sterblichen Einziehungsanspruch hinsichtlich der für die Tat erlangten „Tatbeute“ zum Erlöschen bringen kann.

15 Grundlegend BGH v. 13.10.2010 – 1 StR 239/10, wistra 2010, 406 und BGH v. 27.01.2015 – 1 StR 613/14, wistra 2015, 236; in diesen Entscheidungen wird der Begriff – soweit ersichtlich – erstmals im Zusammenhang mit § 370 AO erwähnt.

16 BGH v. 23.05.2019 – 1 StR 479/18, wistra 2019, 450.

17 BGH v. 11.07.2019 – 1 StR 620/18, wistra 2019, 451; BGH v. 08.08.2019 – 1 StR 679/18; NSTZ/RR 2019, 348; BGH v. 12.02.2020 – 1 StR 344/19, wistra 2020, 423 sowie BGH v. 23.07.2020 – 1 StR 78/20, wistra 2020, 510 (Rn. 10–11).

lohn des Täters – was genau genommen eine Einziehung von „für die Tat“ erlangten Vorteilen darstellt.

b) Die zweite Fallgruppe, bei der der BGH sich zu einer einschränkenden Auslegung des Begriffs der „ersparten Aufwendungen“ veranlaßt sah, betraf Fälle der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit § 14 c UStG:

„Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.; BGH, Urteil vom 18.12.2018 – 1 StR 36/17 Rn. 18 m.w.N.; Beschlüsse vom 04.07.2018 – 1 StR 244/18 Rn. 7; vom 11.05.2016 – 1 StR 118/16 Rn. 8; vom 13.07.2010 – 1 StR 239/10, wistra 2010, 406 und vom 28.11.2000 – 5 StR 371/00 Rn. 16 ff.; Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20; Köhler, NSTZ 2017, 497, 503 f.; Reh, wistra 2018, 414, 415). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat beim Täter tatsächlich eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft. Offene Steuerschulden begründen somit nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, daß sich ein Steuervorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt (BGH, Urteil vom 11.07.2019 – 1 StR 620/18 Rn. 19).

Auch in Hinterziehungsfällen im Rahmen einer Umsatzsteuerhinterziehungskette ist die Bestimmung des Erlangten i.S.v. § 73 Abs. 1, § 73c StGB nach diesen Maßstäben vorzunehmen. Ein meßbarer wirtschaftlicher Vorteil des Täters ergibt sich daher auch in diesen Fällen nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Tatbeteiligten tatsächlich niederschlägt. In Fällen, in denen die geschuldete Umsatzsteuer – wie vorliegend – nicht aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung resultiert, sondern ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG ohne zugrundeliegende Leistung vorliegt, ist dies nicht der Fall, weshalb eine Einziehung des Wertes von Taterträgen in Form ersparter Aufwendungen hier nicht in Betracht kommt.

Die Regelung in § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG, die das Entstehen der Steuerschuld nicht an einen tatsächlichen Waren- oder Leistungsumsatz knüpft, sondern allein an den mangels Leistungsaustauschs unberechtigten Steuerausweis, hat eine Sonderstellung im Steuersystem, weil sie – anders als andere Besteuerungstatbestände – nicht primär der Erhebung von Steuern dient, sondern vielmehr dem Zweck, einer Gefährdung des Steueraufkommens durch Mißbrauch der Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs vorzubeugen und das Steueraufkommen zu sichern (Leipold in Sölch/Ringleb, UStG, 85. EL, § 14c Rn. 11 ff.; Humdt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, 316. AL, § 14c UStG Rn. 33 ff.; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 177. Lieferung, § 14c UStG Rn. 14 ff.; jeweils m.w.N.). Ein tatsächlicher Vermögensvorteil tritt deshalb in den von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG erfaßten Fällen gerade nicht bereits mit dem unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer oder dem Unterlassen einer Erklärung des Umsatzsteuer-

betrags (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beim Täter ein, sondern erst beim Rechnungsempfänger, wenn dieser die ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt mit Festsetzungswirkung als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) geltend gemacht hat.“¹⁸

Nachdem es zunächst den Anschein hatte, daß der BGH nur solche Einziehungsanordnungen aufhob, die auf die schlichte Nicht-Erklärung der nach § 14 c UStG entstandene Steuer gestützt waren, während Anordnungen Bestand hatten, in denen die Täter die nach § 14 c UStG entstandene Steuer erklärten, aber die Verkürzung durch den Ausgleich mit fingierter Vorsteuer aus ihrerseits bezogenen Scheinrechnungen ausglich,¹⁹ stellte der BGH die Verhältnisse mit seiner Entscheidung vom 25.03.2021 klar:

„Die Regelung in § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG, die das Entstehen der Steuerschuld nicht an einen tatsächlichen Waren- oder Leistungsumsatz knüpft, sondern allein an den mangels Leistungsaustauschs unberechtigten Steuerausweis, hat eine Sonderstellung im Steuersystem, weil sie – anders als andere Besteuerungstatbestände – nicht primär der Erhebung von Steuern dient, sondern vielmehr dem Zweck, einer Gefährdung des Steueraufkommens durch Mißbrauch der Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs vorzubeugen und das Steueraufkommen zu sichern. Ein tatsächlicher Vermögensvorteil tritt deshalb in den von § 14c Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 UStG erfaßten Fällen gerade nicht bereits mit dem unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer oder dem Unterlassen einer Erklärung des Umsatzsteuerbetrags (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) beim Täter ein (BGH, Beschlüsse vom 14.05.2020 – 1 StR 555/19 Rn. 11 und vom 05.06.2019 – 1 StR 208/19 Rn. 12 jeweils m.w.N.). Soweit der Täter die in den Eingangsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer aber unberechtigt als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) geltend macht und dadurch in Höhe der eingetretenen Steuerverkürzung die Zahllast vermindert hat, ist demgegenüber ein Vermögensvorteil bei ihm grundsätzlich eingetreten (BGH, Beschluß vom 14.05.2020 – 1 StR 555/19 Rn. 13), der im Rahmen der Einziehung abgeschöpft werden kann. Dies gilt aber ausnahmsweise dann und soweit nicht, als der Täter damit lediglich einen sich aus Rechnungen nach § 14c UStG ergebenden Steuerbetrag vermindert hat.“²⁰

In diesem praktisch bedeutsamen Anwendungsbereich besteht mithin Klarheit darüber, daß die Figur der „ersparten Aufwendung“ nicht zur Einziehung von virtuellen Vermögensvorteilen herangezogen werden kann.

c) Eine dritte und etwas abweichend gelagerte Fallgruppe betrifft Konstellationen, in denen der Täter seine „Tatbeute“ nach der Vollendung in Folge von behördlichen Maßnahmen wieder verliert. Der BGH hat dies zunächst für den Fall von „ersparten Aufwendungen“ hinsichtlich der Besteuerung von Bestechungsgeldern entschieden, soweit in dem Strafurteil bereits die Einziehung hinsichtlich des Bestechungsgelds

¹⁸ BGH v. 05.06.2019 – 1 StR 208/19, wistra 2018, 22.

¹⁹ In diesem Sinne ausdrücklich BGH v. 14.05.2020 – 1 StR 555/19, wistra 2020, 464.

²⁰ BGH v. 25.03.2021 – 1 StR 28/21, wistra 2021, 395 (Rn. 10 – 11).

selbst angeordnet worden war.²¹ Im weiteren Verlauf hat der 1. Strafsenat diese Rechtsprechung dann auch auf Fälle der Einziehung von geschmuggelten Zigaretten und anderen verbrauchsteuerpflichtigen Gegenständen erweitert:

„Für die Hinterziehung von Tabaksteuern hat der Senat in seiner jüngeren Rechtsprechung darauf abgestellt, daß ein unmittelbar meßbarer wirtschaftlicher Vorteil nur dann gegeben ist, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Täters dadurch niederschlägt, daß er aus den Tabakwaren einen Vermögenszuwachs erzielt (vgl. BGH, Beschlüsse vom 23.05.2019 – 1 StR 479/18 Rn. 10; vom 08.08.2019 – 1 StR 679/18 Rn. 9 und vom 22.10.2019 – 1 StR 199/19 Rn. 9 m.w.N. sowie 1 StR 271/19 Rn. 14 m.w.N.; Urteil vom 11.07.2019 – 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 20). Hintergrund dafür ist die bei Verbrauchsteuern bestehende Korrelation zwischen dem Besitz und Inverkehrbringen der Ware sowie der Steuer. Denn Verbrauchsteuern werden auf (verbrauchsteuerpflichtige) Waren erhoben, die im Steuergbiet in den Wirtschaftskreislauf treten und ver- oder gebraucht werden (vgl. BGH, Beschluß vom 22.10.2019 – 1 StR 199/19 Rn. 9 m.w.N.). Die Annahme eines Vermögenszuwachses setzt voraus, daß der Täter eine wirtschaftliche Zugriffs- und Verwertungsmöglichkeit hinsichtlich dieser Waren hat, über diese also wirtschaftlich (mit-) verfügen kann. Dies ist nicht der Fall, wenn er – wie vorliegend – die Verfügungsmöglichkeit zwar zunächst erlangt, diese jedoch durch die Sicherstellung wieder verliert. Denn aufgrund der Sicherstellung ist ein (weiteres) Inverkehrbringen und eine wirtschaftliche Verwertung der – der Steuer unterliegenden – Waren, auf das für die Verbrauch- bzw. Warensteuern als Entstehungstatbestand allgemein abgestellt wird, ausgeschlossen (vgl. BGH, Beschluß vom 22.10.2019 – 1 StR 199/19 Rn. 10 ff.).

Soweit Tabaksteuer – wie vorliegend – auf der Grundlage der Einfuhr aus einem Drittland in das deutsche Steuergbiet angefallen ist (§§ 19 Abs. 1, 21 Abs. 1 Satz 1 TabStG), kann für die insoweit außerdem angefallenen und hinterzogenen Einfuhrabgaben, mithin die Zollschuld (hier Art. 79 Abs. 1 lit. a UZK) sowie die Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Abs. 1 UStG), nichts anderes gelten, denn Bezug und Einfuhr der Tabakwaren bilden in diesem Fall tatsächlich und wirtschaftlich einen einheitlichen Vorgang, so daß die Frage des „erlangten Etwas“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB für die Hinterziehung der Einfuhrabgaben insgesamt (Art. 5 Nr. 20 UZK) in gleicher Weise zu bestimmen ist. Für diese parallele Wertung spricht insbesondere die Vorschrift des Art. 124 Abs. 1 lit. e UZK, wonach die Zollschuld erlischt, wenn einfuhr- oder ausfuhrabgabepflichtige Waren beschlagnahmt und gleichzeitig oder nachfolgend eingezogen werden. Denn die Anordnung des Erlöschens der (entstandenen) Zollschuld für Waren, die aufgrund der Einziehung zu keinem Zeitpunkt in den Wirtschaftskreislauf gelangt sind, verdeutlicht – unbeschadet der in Art. 124 Abs. 2 UZK vorgesehenen Fiktion des Fortbestehens der Zollschuld für Zwecke der Ahndung von Zuwiderhandlungen – in besonderer Weise die bei den Zöllen – wie bei den Verbrauchsteuern – bestehende Korrelation zwischen dem Be-

sitz und Inverkehrbringen der Ware sowie der hierfür bestehenden pflichtigen Abgabe (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Deimel, AO/FGO, Stand Februar 2017, Art. 124 UZK Rn. 43; Rüskens/Gellert, Zollrecht, Stand März 2020, Art. 124 UZK Rn. 10, 15; vgl. für die Einfuhrumsatzsteuer EuGH, Urteil vom 29.04.2010 – C-230/08 – Dansk Transport og Logistik, Slg. 2010 I-3799 Rz. 84, 91 zu Art. 233 lit. d VO (EWG) Nr. 2913/92 – ZK).“²²

2. Grenzen der Einziehung gegenüber Gesellschaftsorganen

Werden Taten nach § 370 AO begangen, in denen der Erfolg in der Verkürzung von Steuern oder der Erlangung von ungerechtfertigten Steuervorteilen zugunsten der vertretenen Gesellschaft besteht, so stellt sich für die Ermittlungsbehörden vielfach die Frage, ob neben oder anstelle der Einziehung gegenüber der begünstigten Gesellschaft auch eine Einziehung in das Vermögen des handelnden Täters selbst angeordnet werden kann.

a) Diese Frage stellt sich nicht nur im Steuerstrafrecht. Sie wird hier von der Rechtsprechung unter Betonung der rechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaft und somit analog zu anderen Fällen aus dem Wirtschaftsstrafrecht entschieden. In einem Fall, in dem ungerechtfertigte Steuererstattungen auf das Konto der steuerpflichtigen GmbH überwiesen worden waren, entschied der 1. Strafsenat:

„Sollte das Finanzamt die Vorsteuervergütungsbeträge auf ein Konto der A. GmbH überwiesen haben, wäre diese Tatbeute nur über die Dritteinziehung nach § 73b StGB abzuschöpfen gewesen. Wenn der Täter nämlich als Beauftragter, Vertreter oder Organ einer juristischen Person handelte, kann nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden, daß er die Verfügungsgewalt erlangte. Regelmäßig ist davon auszugehen, daß die juristische Person über eine eigene Vermögensmasse verfügt, die vom Privatvermögen des Beauftragten, Vertreters oder Organs zu trennen ist. Der Zufluß in das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft stellt daher trotz Zugriffsmöglichkeit nicht ohne weiteres zugleich einen privaten Vermögensvorteil der zur Geschäftsführung berufenen Personen dar. In solchen Fällen ist die Dritteinziehung bei der Gesellschaft vorrangig. Die Gesellschaft ist damit als Einziehungsbetroffene am Verfahren zu beteiligen oder es ist ein selbständiges Einziehungsverfahren gegen sie zu führen. Zur Begründung einer Einziehungsanordnung gegen den als Organ handelnden Täter bedarf es einer über die faktische Verfügungsgewalt hinausgehenden Feststellung, ob dieser selbst etwas erlangte, was zur Änderung seiner Vermögensbilanz führte. Eine tatsächliche oder rechtliche Vermutung spricht dafür nicht. Vielmehr bedarf es einer Darlegung besonderer, den Zugriff auf das Vermögen des Täters rechtfertigender Umstände. Sie können etwa darin liegen, daß der Täter

²¹ BGH v. 05.09.2019 – 1 StR 99/19, wistra 2018, 24.

²² BGH v. 31.03.2020 – 1 StR 403/19, wistra 2020, 335 (Rn. 12 – 15); ebenso nachfolgend BGH v. 23.07.2020 – 1 StR 78/20, wistra 2020, 510.

die Gesellschaft nur als einen formalen Mantel seiner Tat nutzte und zwischen dem eigenen Vermögen und demjenigen der Gesellschaft nicht trennte, oder darin, daß jeder aus der Tat folgende Vermögenszufluß an die Gesellschaft sogleich an den Täter weitergeleitet wird. Wird der Vermögensvorteil hingegen von der Gesellschaft vereinnahmt, so kann nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden, daß der wirtschaftliche Wert der Geschäftsanteile im Privatvermögen des Täters mit jeder Zahlung oder jeder zurückgewiesenen Forderung steigt oder sich der Zufluß auf die Höhe einer späteren Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen auswirkt. In solchen Fällen sind die Einziehungsanordnungen und die sie sichernden Maßnahmen gegen die Gesellschaft zu richten (BGH, Beschlüsse vom 14.11.2018 – 3 StR 447/18 Rn. 9 – 11; vom 31.07.2018 – 3 StR 620/17 Rn. 26; vom 23.10.2018 – 5 StR 185/18; vom 17.01.2019 – 4 StR 486/18 Rn. 10 und vom 08.05.2019 – 1 StR 242/18 Rn. 15).²³

b) Diese Rechtsprechung hat der BGH nachfolgend auch auf Fälle übertragen, in denen es nicht um die Abschöpfung von Erstattungsbeträgen, sondern um die Einziehung von „ersparten Aufwendungen“ ging. In einem Fall, in dem es um verschwiegene Umsätze und demzufolge verkürzte Umsatzsteuer von drei GmbHs ging, erläuterte der BGH dies wie folgt:

„Diese wirtschaftlichen Vorteile, Gelder für tatsächlich geschuldete, gleichwohl nicht titulierte Umsatzsteuern nicht abführen zu müssen, fielen originär im Vermögen der drei Gesellschaften an. Der aus einer Steuerverkürzung folgende Vermögenswert besteht in den ersparten Aufwendungen. Dieser Vermögensvorteil kann sich zwar bei ausreichender Liquidität des Steuerstraf Täters oder des Unternehmens, für welches er handelt, gegebenenfalls in einem erhöhten Bankguthaben niederschlagen; da die Abschöpfung nach § 73 Abs. 1 StGB aber an das durch die Steuerverkürzung Erlangte und damit an der Steuerersparnis ansetzt, nicht aber am Wertersatz nach § 73c Satz 1 StGB, kommt es darauf, wie die Ersparnis realisiert wird, für die Bestimmung des Abschöpfungsgegenstands nicht an (vgl. zu § 73 Abs. 1 Satz 1, § 73a Satz 1 StGB a.F. BGH, Urteil vom 18.12.2018 – 1 StR 36/17 Rn. 18 f.). Denn das sich aus einer Kontokorrentabrede ergebende Guthaben setzt sich aus mannigfaltigen Geldzu- und -abflüssen zusammen, nicht nur aus den die Umsatzsteuerbeträge betreffenden Zahlungsvorgängen. Die sich nur allgemein im Vermögen niederschlagende Steuerersparnis darf nicht mit dem Fall einer etwa durch Betrug oder Vorteilsannahme (dazu BGH, Urteil vom 28.11.2019 – 3 StR 294/19 Rn. 18, 26–43) oder durch zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzug erlangten (dazu BGH, Beschluß vom 06.06.2019 – 1 StR 75/19 Rn. 13 f.) als solche identifizierbare Gutschrift verwechselt werden. Bei der abzuführenden Umsatzsteuer kommt hinzu, daß sich diese – wie hier überwiegend – grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten bestimmt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) und nur in den nach § 20 Satz 1 UStG geregelten Fällen nach vereinnahmten. Der Unternehmer schuldet demnach in den Fällen des § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG gegenüber dem Fiskus das Abführen der in seinen Rechnungen

ausgewiesenen Umsatzsteuern auch dann, wenn sein Vertragspartner die Umsatzsteuer nicht entrichtet hat. Demgemäß ist auch gegen einen nicht liquiden Täter, der die Festsetzung der geschuldeten Steuern verhindert hat, eine Einziehung des Wertes von Taterträgen nach § 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB anzuordnen.

Das Landgericht hat rechtsfehlerhaft nicht zwischen dem Vermögen der drei Kapitalgesellschaften und dem Privatvermögen der Angeklagten unterschieden. Zur Begründung einer Einziehungsanordnung gegen den als Organ einer juristischen Person handelnden Täter bedarf es einer über die faktische Verfügungsgewalt hinausgehenden Feststellung, ob dieser selbst etwas erlangte, was zu einer Änderung seiner Vermögensbilanz führte. Eine tatsächliche oder rechtliche Vermutung spricht dafür nicht. Vielmehr bedarf es einer Darlegung der besonderen, den Zugriff auf das Vermögen des Täters rechtfertigenden Umstände. Sie können etwa darin liegen, daß der Täter die Gesellschaft nur als einen formalen Mantel seiner Tat nutzte, eine Trennung zwischen dem eigenen Vermögen und demjenigen der Gesellschaft aber nicht vornahm, oder darin, daß jeder aus der Tat folgende Vermögenszufluß an die Gesellschaft sogleich an den Täter weitergeleitet wird. Wird der Vermögensvorteil hingegen von der Gesellschaft vereinnahmt, so kann nicht ohne Weiteres vorausgesetzt werden, daß der wirtschaftliche Wert der Geschäftsanteile im Privatvermögen des Täters mit jeder Zahlung oder jeder zurückgewiesenen Forderung steigt oder sich der Zufluß auf die Höhe einer späteren Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen auswirkt. In solchen Fällen sind die Einziehungsanordnungen und die sie sichernden Maßnahmen grundsätzlich gegen die Gesellschaft zu richten (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 31.07.2018 – 3 StR 620/17, BGHR StGB § 73 Erlangtes 24 Rn. 26; vom 17.01.2019 – 4 StR 486/18 Rn. 10; vom 03.04.2019 – 5 StR 20/19 Rn. 21; vom 08.05.2019 – 1 StR 242/18 Rn. 15 und vom 06.06.2019 – 1 StR 75/19 Rn. 13 f.; Urteil vom 10.07.2019 – 1 StR 265/18 Rn. 56; vgl. auch BGH, Urteil vom 28.11.2019 – 3 StR 294/19 Rn. 18, 26–43; Beschluß vom 13.02.2014 – 1 StR 336/13, BGHR StGB § 73 Erlangtes 15 Rn. 76). In der hier gegebenen Fallkonstellation einer Steuerersparnis würde eine Abschöpfung beim für die Gesellschaft Handelnden demnach voraussetzen, daß die Angeklagte A. die drei Gesellschaften mit Wissen der Vertragspartner nur als Scheinunternehmen und in diesem Sinne als „Mantel“ vorgeschoben hätte (§ 41 Abs. 2 AO, § 117 BGB), tatsächlich aber sie persönlich als Einzelunternehmerin aus den Arbeitnehmerüberlassungsverträgen verpflichtet und berechtigt gewesen wäre (§ 2 Abs. 1 UStG; vgl. BGH, Beschlüsse vom 19.12.2019 – 1 StR 312/19; vom 05.02.2014 – 1 StR 422/13 Rn. 21 und vom 08.07.2014 – 1 StR 29/14 Rn. 11, 21, 23; BFH, Urteil vom 12.05.2011 – V R 25/10 Rn. 24–26). Hierfür bestehen keine Anhaltspunkte. Nach alledem ist für die Prüfung, wem die Steuerersparnisse zugeflossen sind, die Verfügungsbefugnis über die Bankkonten und Bargelder nicht ausschlaggebend; damit kommt es auch nicht darauf

23 BGH v. 06.06.2019 – 1 StR 75/19, wistra 2019, 411 (Rn. 13–14).

an, daß die Angeklagte A. mit den Buchgeldern private Ausgaben tätigte (UA S. 21) und einen beträchtlichen Bargeldbetrag in einem Bankschließfach verwahrte.“²⁴

Diese überzeugenden Darlegungen führen allerdings zu dem möglichen Problem, daß eine strafrechtliche Einziehung gegen die handelnden Täter ausscheidet, selbst wenn sie sich am Vermögen der Gesellschaften durch die Finanzierung von privaten Ausgaben o.ä. „bedienen“ und darüber an der begangenen Steuerhinterziehung profitieren. Denn eine Abschöpfung auf Basis der Vermögensverschiebung als Dreiteilung gegenüber dem Täter scheidet nach den in § 73 b StGB kodifizierten Grundsätzen aus:

„Eine Dritteinziehung nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b, Abs. 2, § 73c Satz 1 StGB gegenüber den drei Angeklagten scheidet bereits daran, daß diese Täter der Steuerhinterziehungen und damit nicht ein „anderer“ sind. Zwar können auch ersparte Aufwendungen an Dritte verschoben werden (BGH, Beschluß vom 13.07.2010 – 1 StR 239/10; Urteile vom 23.10.2013 – 5 StR 505/12 Rn. 57 [insoweit in BGHSt 59, 45 nicht abgedruckt]; vom 03.12.2013 – 1 StR 53/13 BGHR StGB § 73 Abs. 3 Handeln für einen anderen 1 Rn. 38 und vom 18.12.2018 – 1 StR 36/17 Rn. 21, jeweils zu §§ 73 ff. StGB a.F.; Köhler/Burkhard, NSTZ 2017, 665, 667). Der Gesetzeswortlaut unterscheidet indes zwischen den „Tätern und Teilnehmern“ an der Tat im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB und den „anderen“; die Tatbeteiligten können damit nach dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzssystematik nicht zu den „anderen“ gehören, auch wenn ihnen in einer Bereicherungskette Vermögenswerte zugewendet werden, die aus der von ihnen begangenen Straftat stammen (vgl. BGH, Beschluß vom 25.04.2019 – 1 StR 54/19 Rn. 18). Zudem bestritt die Angeklagte A. mit den Geldern im weit überwiegenden Umfang Betriebsausgaben; die Gelder wurden daher insoweit weder in ihr Privatvermögen noch das der anderen Angeklagten verschoben. Nach alledem käme eine Einziehung hier nur in Betracht, wenn im Anschluß an die Steuerverkürzungen begangene Taten – etwa Begünstigung nach § 257 StGB oder insbesondere (Selbst)Geldwäsche nach § 261 Abs. 9 Satz 3 StGB (vgl. dazu BGH, Beschluß vom 27.11.2018 – 5 StR 234/18, BGHSt 63, 268) angeklagt worden wären (§ 264 StPO). Auch etwaige Untreuehandlungen der Angeklagten A. zum Nachteil der drei Gesellschaften (§ 266 Abs. 1 StGB) sind nicht Verfahrensgegenstand.“²⁵

Der BGH ergänzt seine Entscheidung zu diesem Punkt (inhaltlich zutreffend) um den Hinweis, daß Einziehungsanordnungen in das Vermögen des handelnden Täters möglich bleiben, soweit der Transfer des Vermögens aus der Sphäre der Gesellschaft zum Handelnden einen eigenen Straftatbestand erfüllt. Neben den vom BGH genannten Delikten kommen (zusätzlich) auch steuerstrafrechtliche Vorwürfe in Betracht, nämlich die Hinterziehung der eigenen Einkommensteuer des Täters, soweit der Vermögenstransfer als verdeckte Gewinnausschüttung o.ä. für ihn steuerpflichtig ist. Die Anordnung erstreckt sich dann aber selbstverständlich nicht auf den Gesamtwert des „verschobenen“ Vermögens, sondern nur auf die daraus entstandene Einkommensteuer etc.

c) Auf Seiten der Strafverfolgungsbehörden wurde überlegt, ob sich die vermögensrechtliche Trennung zwischen den (Kapital-)Gesellschaften und ihren Organen nicht möglicherweise dadurch im Abschöpfungsverfahren überwinden ließe, daß man auf die steuerlichen Haftungstatbestände abstellt und auf diesem Weg ein Erlangen von Vermögensvorteilen beim Täter selbst konstruiert.²⁶ Diesem Ansatz ist der BGH allerdings mit Urteil vom 14.10.2020 entgegengetreten und hat das entsprechende Revisionsvorbringen der Staatsanwaltschaft zurückgewiesen:

„Soweit die Beschwerdeführerin [= Staatsanwaltschaft] begehrt, über eine gesamtschuldnerische Haftung des Angeklagten als Geschäftsführer der Einziehungsbeteiligten nach §§ 69, 71 AO den Wert der Steuerersparnis (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) als Abschöpfungsgegenstand heranzuziehen, dringt sie auch insoweit nicht durch. Denn der Haftungsanspruch als – gegenüber der Steuerschuld – selbständiger Anspruch des Fiskus wird erst auf der Grundlage einer Ermessensentscheidung der Finanzbehörden durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) verwirklicht, kann damit also Folge der Steuerverkürzung sein, stellt aber keinen unmittelbar durch die Steuerhinterziehung erlangten Vermögenswert dar, sondern eine Belastung (vgl. Rüsken in Klein, AO, 15. Aufl., § 191 Rn. 2). Zudem ist nicht erkennbar, daß der Angeklagte über einen dem Haftungsbetrag entsprechenden Vermögenszuwachs verfügte (vgl. für die Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchsteuern sowie Einfuhrabgaben: BGH, Beschlüsse vom 14.05.2020 – 1 StR 555/19 Rn. 10 m.w.N.; vom 21.08.2019 – 1 StR 225/19 Rn. 23 und vom 24.07.2019 – 1 StR 363/18 Rn. 16; Urteile vom 05.06.2019 – 1 StR 208/19 Rn. 11 und vom 11.07.2019 – 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 20). Nach den Feststellungen des Landgerichts erhielt der Angeklagte Zahlungen der Einziehungsbeteiligten sowie des To.-Konzerns in Höhe von insgesamt 139.186,05 Euro auf seine privaten Konten bei der H.er Sparkasse bzw. der Deutschen Bank, die er nach der – von der Beschwerdeführerin nicht beanstandeten – Beweisaufnahme zur Überzeugung der Kammer vollständig für die Barbezahlung der unangemeldeten Mitarbeiter verwendete. Bei dieser Beweislage hat das Landgericht zu Recht eine Einziehung des Wertes von Taterträgen auch nach § 73a Abs. 1 StGB („durch andere rechtswidrige Taten oder für sie“) verneint (zu § 73a Abs. 1 StGB: vgl. BGH, Beschluß vom 23.10.2018 – 1 StR 503/18 Rn. 4).“²⁷

3. Einziehungsanordnungen gegenüber faktischen Geschäftsführern i.S.v. § 35 AO

Aus der im vorstehenden Abschnitt geschilderten Rechtsprechung läßt sich entnehmen, daß die Vertretungs- und Ver-

24 BGH v. 15.01.2020 – 1 StR 529/19, wistra 2020, 377 (Rn. 13–16).

25 BGH v. 15.01.2020 – 1 StR 529/19, wistra 2020, 377 (Rn. 17–18).

26 In diesem Sinne LG Hamburg v. 16.05.2018 – 618 Qs 14/18, wistra 2018, 446 mit zustimmender Anmerkung Ohlmeier/Struckmeyer, wistra 2018, 419.

27 BGH v. 14.10.2020 – 1 StR 213/19, wistra 2021, 281.

füfungsbefugnisse der gesetzlichen Vertreter eines Steuerpflichtigen (§ 34 AO) für sich gesehen nicht ausreichen, um eine Einziehungsanordnung gegen den Geschäftsführer etc. zu erlassen, wenn es zu Steuerhinterziehungen zugunsten der von ihm vertretenen Gesellschaft etc. kommt. Insofern überrascht es etwas, daß der BGH in jüngerer Vergangenheit bei der Beurteilung von faktischen Geschäftsführern im Bereich von Personenunternehmen zu auf den ersten Blick abweichenden Ergebnissen gelangt.

Im Urteil vom 10.03.2021 ging es um (Einzel-)Unternehmen des Bewachungsgewerbes, die von einem Hintermann („Bu“) gesteuert wurden, der nach den Feststellungen des Landgerichts steuerlich die Voraussetzungen eines Verfügungsberechtigten i.S.v. § 35 AO erfüllte. Obwohl sich in dieser Konstellation die Steueransprüche gegen den (vorgeschobenen) Strohhalm richteten, hielt der BGH eine Einziehungsanordnung gegen den Hintermann sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch hinsichtlich der Lohnsteuer (und der Sozialversicherungsabgaben) für gerechtfertigt:

„Bei dem „quasi-bereicherungsrechtlichen“ Charakter der Abschöpfung (BT-Drucks. 18/11640, S. 86) ist eine gegenständliche Betrachtungsweise geboten (vgl. BT-Drucks. 18/9525, S. 62). Nicht anders als bei der Einziehung von durch Straftaten erlangten Vermögensgegenständen und Rechten setzt das Abschöpfen ersparter Aufwendungen voraus, daß der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen kann; diese Vermögensvorteile müssen sich meßbar in seinem Vermögen niederschlagen (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 06.08.2020 – 1 StR 198/20 Rn. 18 und vom 15.01.2020 – 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73 Erlangtes 33 Rn. 11–13; je m.w.N.). Dies erfordert folglich eine schon vorher bestehende eigene Zahlungsverbindlichkeit. An eine solche Steuerschuld setzt regelmäßig eine Erklärungspflicht an, an die ihrerseits die Strafbarkeit nach §§ 370 ff. AO anknüpft.

Damit ist die Einziehung regelmäßig, aber nicht zwingend gegen den Steuerschuldner (§ 37 Abs. 1 AO) zu richten, dem schon begrifflich die Steuerersparnisse zugutekommen (BGH, Beschluß vom 15.01.2020 – 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73 Erlangtes 33 Rn. 10). Die Steuerschuldnerschaft ohne die Möglichkeit, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren und in diesem Sinne über diese tatsächlich zu verfügen, genügt indes nicht zur Einziehung (vgl. etwa zur Hinterziehung von Verbrauchsteuern: BGH, Urteile vom 11.07.2019 – 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 19 f. und vom 12.02.2020 – 1 StR 344/19 Rn. 23; Beschluß vom 08.08.2019 – 1 StR 679/18 Rn. 8 f.; vgl. zu den Einfuhrabgaben: BGH, Beschlüsse vom 23.05.2019 – 1 StR 479/18 Rn. 10 und vom 31.03.2020 – 1 StR 403/19 Rn. 14). Neben den „formellen“ Steuerschuldnern kommen als Einziehungsbetroffene auch sonstige Personen in Betracht, die eigene steuerliche Erklärungspflichten und nachfolgend originär steuerliche Verbindlichkeiten aus eigenem Vermögen zu erfüllen haben und damit von der Steuerersparnis profitieren.

Hier führte der Angeklagte He. im Innenverhältnis die Einzel-firma H. auf Rechnung des Angeklagten Bu.; dieser konnte

nach Belieben auf das Firmenvermögen zugreifen und es verwalten. Für die Abschöpfung im Vermögen des Angeklagten Bu. kommt es nicht darauf an, ob im Außenverhältnis zum Fiskus allein der Angeklagte He. aufgrund seiner „offiziellen“ Inhaberschaft der Einzelfirma Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG; vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 14.05.2020 – 1 StR 6/20 Rn. 17 und vom 15.01.2020 – 1 StR 529/19, BGHR StGB § 73 Erlangtes 33 Rn. 16; je m.w.N.) und Umsatzsteuerschuldner war. Denn den Angeklagten Bu. traf als verfügungsberechtigten „Hintermann“ eine eigene Rechtspflicht nach § 35 AO zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen (vgl. dazu BGH, Urteil vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218 Rn. 76 ff., 83; Beschluß vom 23.08.2017 – 1 StR 33/17 Rn. 14–18) und nachfolgend zur Erfüllung der Umsatzsteuerschulden (vgl. § 18 Abs. 4 UStG), und zwar aus dem von ihm verwalteten, tatsächlich auch ihm zustehenden Vermögen der Einzelfirma (vgl. §§ 35, 34 Abs. 1 Satz 2 AO). Der wirtschaftliche Vorteil aus den unvollständigen Erklärungen wuchs im Vermögen des Angeklagten Bu. an. Damit wird bei faktischen Unternehmensverhältnissen ein mit der Abschöpfung ersparter Einkommensteuern (Mitunternehmerschaft) übereinstimmendes Ergebnis erreicht. Nach diesen Maßstäben hält auch die Anordnung der Einziehung der im Hinblick auf die verkürzte Lohnsteuer ersparten Aufwendungen gegen den Angeklagten Bu. als (faktischen) Arbeitgeber der Einzelfirma H. dem Grunde nach sachlichrechtlicher Nachprüfung stand (zur Einziehung bei Hinterziehung der Lohnsteuer vgl. bereits BGH, Beschluß vom 13.05.2020 – 1 StR 632/19 Rn. 1 f.).“²⁸ Diese Rechtsprechung hat der BGH in der Folgezeit in zwei weiteren Entscheidungen bestätigt.²⁹

Sie ist m.E. angreifbar, soweit sie suggeriert, der faktische Geschäftsführer könne allein aufgrund seiner Verfügungsmacht als zutreffender Adressat der Einziehungsanordnung angesehen werden. Dies kann nicht richtig sein, denn die Verfügungsmacht allein kann schließlich auch bei dem Geschäftsführer einer GmbH die Trennung der Vermögenssphären nicht beseitigen. Auch der Verfügungsberechtigte i.S.d. § 35 AO ist eben nicht verpflichtet, die Steuerschulden aus seinem eigenen Vermögen zu erfüllen, sondern ihn treffen nur Pflichten hinsichtlich des von ihm verwalteten Fremdvermögens. Es bleibt insoweit zu hoffen, daß der BGH in einem der kommenden Fälle klarstellt, daß Einziehungsanordnungen gegen faktische Geschäftsführer sich nicht auf die Voraussetzungen des § 35 AO (allein) stützen können, sondern daraus abzuleiten sind, daß der Hintermann den eigentlichen Steuerschuldner nur als „Mantel“ für die Verwaltung eigenen Vermögens benutzt. Nur unter diesen Voraussetzungen wäre der Gleichklang zu der Behandlung von wirksam bestellten Gesellschaftsorganen i.S.v. § 34 AO gewährleistet.

²⁸ BGH v. 10.03.2021 – 1 StR 272/20, wistra 2021, 358 (Rn. 26–29).

²⁹ BGH v. 21.04.2021 – 1 StR 514/20 (Juris) und BGH v. 01.06.2021 – 1 StR 127/21 (Juris).

4. Keine Einziehung bei nur versuchter Steuerhinterziehung

Das bislang fehlende dogmatische Fundament für die Abschöpfung „ersparter Aufwendungen“ im Bereich des Steuer- und Abgabenstrafrechts hat zu manch kuriosen Entscheidungen geführt. So ging bspw. das OLG Celle davon aus, daß die strafrechtliche Vermögensabschöpfung auch im Fall einer nur versuchten Einkommensteuerhinterziehung angeordnet werden könne. Diese Sichtweise will die „Nichterfüllung“ des nach § 38 AO entstandenen Steueranspruchs als „Vermögenszuwachs“ verstehen, der nach § 73 StGB abgeschöpft werden könne. Über den Einwand, daß dies schon von der zeitlichen Abfolge her mit Blick auf § 370 AO unschlüssig ist, setzte sich das OLG souverän hinweg:

„Würde man wegen des zeitlich bereits vor Versuchsbeginn eingetretenen Vermögenszuwachses den Kausalzusammenhang verneinen, müßte man dies auch bei der vollendeten Einkommensteuerhinterziehung tun, was unzweifelhaft der Intension des Gesetzgebers bei der Schaffung der Einziehungstatbestände widersprechen würde.“³⁰

Erfreulicherweise ist der erste Strafsenat des BGH dem mit klaren Worten entgegengetreten: *„Der abzuschöpfende Vermögensvorteil besteht in den Fällen der Steuerverkürzung in den ersparten Aufwendungen; da diese Ersparnis nicht gegenständlich ist, ist deren Wert einzuziehen (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 Variante 1 StGB). Nicht anders als bei der Einziehung von durch Straftaten erlangten Vermögensgegenständen und Rechten setzt das Abschöpfen ersparter Steueraufwendungen zudem voraus, daß der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen kann; diese Vermögensvorteile müssen sich meßbar in seinem Vermögen niederschlagen. Die (offene) Steuerschuldnerschaft ohne die Möglichkeit, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren und in diesem Sinne über diese tatsächlich zu verfügen, genügt nicht zur Einziehung; denn die Einziehung knüpft an einen durch die Tat beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil an (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 10.03.2021 – 1 StR 272/20 Rn. 26 f. und vom 11.07.2019 – 1 StR 620/18, BGHSt 64, 146 Rn. 19 f.; Beschlüsse vom 06.08.2020 – 1 StR 198/20, BGHR StGB § 73c Satz 1 Erlangtes 5 Rn. 18 und vom 23.05.2019 – 1 StR 479/18 Rn. 10). An diesen Grundsätzen gemessen setzt das Abschöpfen der ersparten Steueraufwendungen den Taterfolg, namentlich die zu niedrige oder verspätete Festsetzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO), voraus; erst damit realisiert sich eine Ersparnis, die ursächlich (§ 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB: „durch die Tat“) auf die tatbestandsmäßige Handlung zurückzuführen ist:*

(a) Da, wie aufgezeigt, das bloße Nichtbegleichen einer offenen Steuerschuld noch nicht die Tatbestandsvoraussetzung des „etwas erlangt“ erfüllt, kann es nicht darauf ankommen, daß die Ertragsteuerschuld mit Ablauf des entsprechenden Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG/§ 18 GewStG), namentlich des Kalenderjahres (§ 25 Abs. 1 EStG), entsteht (§ 38 AO; Schott in Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 370 Steuerhinterziehung Rn. 369; a.A. OLG Celle, Urteil vom 14.06.2019 – 2 Ss 52/19 Rn. 16-19; Gehm, NZWiSt

2019, 434, 435 f.; Pelz, jurisPR-Compl 4/2019 Anmerkung 3 unter C.; Pinkenburg/Schubert, wistra 2018, 458, 459). Entscheidend ist, daß der steuerpflichtige Täter die Steuern vor Fälligkeit noch nicht bezahlen muß. Die Möglichkeit zur Realisierung der Steuerersparnis setzt die Fälligkeit des vor Erhebung durch Steuerbescheid festzusetzenden (§ 155 Abs. 1 Satz 1, 2 AO) Steueranspruchs voraus. Nach § 218 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 AO werden die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 Variante 1 AO) durch Steuerbescheide „verwirklicht“.

(b) Im Falle der Abgabe von unrichtigen oder unvollständigen Ertragsteuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) wird die Fälligkeit des Steueranspruchs erst durch die Bekanntgabe eines Festsetzungsbescheids herbeigeführt (§ 220 Abs. 2 Satz 2, § 122 Abs. 1 AO); letztendlich muß der Steuerpflichtige im Falle einer Abschlußzahlung im Steuererhebungsverfahren die Steuerschuld binnen eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids begleichen (§ 36 Abs. 4 Satz 1 Alternative 2, Abs. 2 EStG).

(c) Nichts anderes kann entsprechend für die – hier einschlägige – Unterlassenstrafbarkeit (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) gelten; auch insofern setzt die Einziehung die Tatvollendung, namentlich den Erlaß eines Schätzungsbescheids oder den allgemeinen Abschluß der Veranlagungsarbeiten, voraus (Schott a.a.O.). Vor Eintritt des Taterfolgs kann der gegen die steuerliche Erklärungspflicht Verstoßende noch nicht frei über die Ersparnis verfügen; er muß etwa mit dem Erlaß eines Schätzungsbescheides mit der Folge rechnen, die Gelder in der festgesetzten Höhe nicht zurückhalten zu können (vgl. Ebner, jurisPR-SteuerR 42/2019 Anmerkung 1 unter C. I.). Maßgeblich für die Abschöpfung der Ersparnis ist das „Behalten-dürfen“ der eigentlich an den Fiskus abzuführenden Gelder; das „dürfen“ beinhaltet eine (erschlichene) „Zustimmung“ des Fiskus bzw. dessen dauerhafte Nichtkenntnis von den zu versteuernden Gewinnen und Einkünften. Mithin kommt es für die Vermögensabschöpfung weder auf die Einordnung des Veranlagungsbescheids – etwa nur als „deklaratorisch“ – an noch darauf, daß durch die Nichtabgabe der Steuererklärung die Bereicherung durch den steuerpflichtigen Vermögenszufluß in voller Höhe aufrechterhalten bleibt und der Teil der an den Fiskus abzuführenden Bereicherung bereits mit Eintritt in das Versuchsstadium, mithin mit Ablauf der Erklärungsfrist, rechtswidrig wird; das Abstellen auf die Tatvollendung ermöglicht eine rechtssichere und insoweit einfach zu handhabende Vermögensabschöpfung.

cc) Nach alledem ist in den Fällen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO der Zeitpunkt für die Einziehung maßgeblich, zu welchem die Angeklagte infolge fristgemäßer Erklärung veranlagt worden und die Ertragsteueransprüche fällig geworden wären (vgl. Schott a.a.O.). Hierzu sind die zur Tatvollendung bei unterlassener Abgabe von Ertragsteuererklärungen aufgestellten Grund-

³⁰ OLG Celle v. 14.06.2019 – 2 Ss 52/19 (juris).

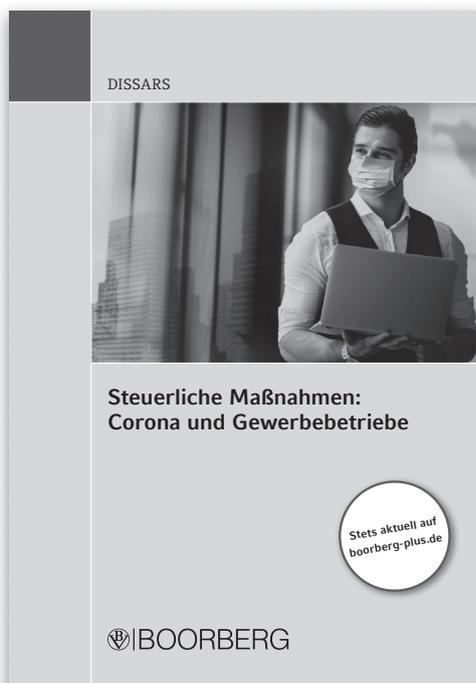
sätze heranzuziehen. Danach tritt der Taterfolg der Steuerverkürzung durch Bekanntgabe eines Schätzungsbescheids, mit dem die Steuern zu niedrig festgesetzt werden, oder zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Steuerpflichtige veranlagt worden wäre, wenn er die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht hätte; dies ist spätestens dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat, wozu es ausreichender tatsächlicher Feststellungen bedarf (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 04.11.2021 – 1 StR 236/21 Rn. 13; vom 06.04.2021 – 1 StR 60/21 Rn. 4; vom 19.01.2011 – 1 StR 640/10 Rn. 8; vom 02.11.2010 – 1 StR 544/09 Rn. 77 und vom 28.10.1998 – 5 StR 500/98 Rn. 3; einschränkend BGH, Beschluß vom 19.01.2011 – 1 StR 640/10 Rn. 8 f.). Nach dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe hat sich das Landgericht rechtsfehlerfrei nicht die Überzeugung

bilden können, daß die Angeklagte schon vor der Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens im Mai 2017 zur Einkommen- oder Gewerbesteuer für das Jahr 2015 veranlagt worden wäre.“³¹

In der Praxis sind bislang wenige Fälle bekannt geworden, in denen die Strafverfolgungsbehörden versucht hätten, Abschöpfungsmaßnahmen auf den Vorwurf einer nur versuchten Steuerhinterziehung zu stützen. Insofern mögen die Ausführungen des ersten Strafsenats zu diesem Komplex eine überschaubare praktische Bedeutung haben. Sie können aber in der Zukunft durchaus noch für die grundlegende Frage relevant werden, ob die Konstruktion der Abschöpfung von „Ersparten Aufwendungen“ tatsächlich überzeugend ist. Denn auch bei den Ausführungen des Senats bleibt die Frage im Raum, worin genau der „Vermögenszufluß“ bestehen soll, der durch die Tat (auch nach Auffassung des BGH im Zeitpunkt der Vollendung) bei dem Täter eintritt.

31 BGH v. 08.03.2022 – 1 StR 360/21, wistra 2022, 338 (Rn. 23–28).

Präzise und praxisnah.



WWW.BOORBERG.DE

Steuerliche Maßnahmen: Corona und Gewerbebetriebe

von Dr. Ulf-Christian Dißars, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachberater für internationales Steuerrecht

2021, 62 Seiten, € 18,-

ISBN 978-3-415-06965-7

Die Broschüre mit Stand Mitte November 2020 erläutert insbesondere die handelsbilanziellen Auswirkungen der Corona-Pandemie und die Bedeutung der steuergesetzgeberischen Maßnahmen für Gewerbebetriebe.

Außerdem enthält sie die Texte

- der maßgeblichen Änderungsgesetze: Corona-Steuerhilfegesetze, Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht,
- der wichtigsten geänderten Vorschriften: EStG, AO, UStG, UmwStG, UmwG, GewStG, StGB, Forschungszulagengesetz (in Auszügen)
- und der relevanten BMF-Schreiben vom 19.3.2020, 30.6.2020 und 6.10.2020.

Zukünftige Regelungen sind über die Buchinhalte hinaus unter www.boorberg-plus.de für Käuferinnen und Käufer des Buchs kostenlos abrufbar.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415069657

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1022

Der Brexit ist da – mittlerweile auch in der Deklarationsberatung

Praxisrelevanter Überblick über die Steuerfolgen des Brexit aus internationaler ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht

Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M. und Carsten Neseemann, Steuerberater¹

1. Einleitung

Seit dem 01.01.2021 ist das Vereinigte Königreich für rechtliche und steuerliche Zwecke nicht länger Teil des EU-Binnenmarktes und der Zollunion. Die möglichen Steuerfolgen dieses Brexit wurden seit 2016 in der Literatur – insbesondere unter Strukturierungsgesichtspunkten – heftig diskutiert. Zwischenzeitlich ist es zu diesem Thema eher ruhig geworden. Dies ist umso erstaunlicher, als die inländischen Steuerfolgen aufgrund des Brexit bzw. in der post-Brexit Ära nunmehr zunehmend Eingang in Steuerklärungen/die steuerliche Deklarationsberatung finden und bereits vereinzelt Gegenstand von Diskussionen in Betriebsprüfungen geworden sind. Ziel des Beitrags ist es, einen Überblick über praxisrelevante internationale ertrag- und umsatzsteuerliche Fragestellungen zu geben, bei denen infolge des Brexit (zum Teil signifikante) Besonderheiten zu beachten sind.

2. (Steuer-)Rechtliche Rahmenbedingungen

Ausgangspunkt des Brexit war das EU-Mitgliedschaftsreferendum im Vereinigten Königreich am 23.06.2016 (auch Brexit-Referendum genannt), bei dem 51,89% der Teilnehmer für den EU-Austritt stimmten. Am 29.03.2017 unterrichtete das Vereinigte Königreich dann den Europäischen Rat von seiner Absicht, aus der Europäischen Union (EU) auszutreten, und leitete damit offiziell das Verfahren nach Artikel 50 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) ein. Nach Artikel 50 Absatz 3 EUV endet die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs in der EU (Brexit) zwei Jahre später, es sei denn, der Europäische Rat beschließt im Einvernehmen mit dem betroffenen Mitgliedstaat einstimmig, diese Frist zu verlängern. Diese Frist wurde in der Folgezeit dreimal verlängert, zuletzt bis zum 31.01.2020.

Am 24.01.2020 wurde das Austrittsabkommen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich unterzeichnet und am 29.01.2020 vom EU-Parlament ratifiziert. Es wurde am 31.01.2020 (24.00 MEZ) wirksam. Das Vereinigte Königreich galt für die EU nunmehr (eigentlich) als Drittstaat. Allerdings enthielt das Abkommen im Vierten Teil (Art. 126 ff.) eine Übergangsphase bis zum 31.12.2020, wonach das Vereinigte

Königreich weiterhin für bestimmte Zwecke als Mitgliedstaat der EU gelten sollte. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Vorgabe mit dem Brexit-Übergangsgesetz vom 27.03.2019² ins nationale Recht umgesetzt und in § 1 BrexitÜG geregelt, daß während des vorgenannten Übergangszeitraums das Vereinigte Königreich „im Bundesrecht“ weiterhin als Mitgliedstaat der EU und der Europäischen Atomgemeinschaft gelten sollte. Damit galt das Vereinigte Königreich – auch und gerade für Zwecke des Steuerrechts – weiterhin als Mitgliedstaat der EU. Zum 01.01.2021 war die vorgenannte Übergangszeit jedoch abgelaufen. Das Vereinigte Königreich wurde damit – auch und gerade für Zwecke des Steuerrechts – endgültig Drittstaat.

Dem Gesetzgeber war bewußt, daß nunmehr steuerliche und finanzmarktrechtliche Regelungen, die regelmäßig auf Grund des unionsrechtlichen Primär- und Sekundärrechts für EU-/EWR-Sachverhalte günstigere Rechtsfolgen vorsehen als für Drittstaatsverhalte, werden gemäß dem jeweiligen Wortlaut künftig im Verhältnis zum Vereinigten Königreich keine Anwendung mehr finden. Dies betraf auch einige Sachverhalte, in denen der Steuerpflichtige bzw. Finanzmarktteilnehmer bereits in der Vergangenheit alle relevanten Handlungen vollzogen hatte und allein der Brexit eine nachteilige Rechtsfolge auslösen würde („Brexit als schädliches Ereignis“).³

Dies sollte durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) vom 25.03.2019⁴ verhindert werden. Das Gesetz sieht allerdings keine umfassende Lösung im Sinne einer Generalklausel, sondern (lediglich) eng umgrenzte punktuelle Regelungen vor. Darüber hinaus will das Gesetz „klarstellend“ bestimmte Fallkonstellationen erfassen, bei denen in der Literatur diskutiert wurde, ob sie durch den Brexit betroffen sind oder nicht. Insbesondere ging es um Fälle, die für den

1 Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf; Carsten Neseemann ist geschäftsführender Gesellschafter der neseemann & grambeck, umsatz | steuer | beratung, Steuerberatungsgesellschaft mbH, Norderstedt. Der Aufsatz ist die schriftliche Ausarbeitung der entsprechenden Vorträge der Verfasser bei der Veranstaltung Steueranwalt International 2022 am 13.05.2022 in Punta Negra/Mallorca.

2 BGBl. I S. 402, zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 21.12.2019, BGBl. I S. 2875.

3 Vgl. BTDrucks. 19/7377, 1 f.

4 BGBl. I 2019, 357.

Eintritt einer nachteiligen Folge nach dem Gesetzeswortlaut eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen voraussetzen (u.a. Sitz- oder Betriebsverlegung oder Wegzug), so daß gute Gründe dafür sprachen, daß der Brexit allein noch keine für den Steuerpflichtigen nachteiligen Folgen auslösen könne. Auch dazu enthält das Gesetz (punktuelle) Regelungen.⁵

3. Ertragsteuerliche Fragestellungen

3.1. Brexit als schädliches Ereignis i.S.v. § 22 UmwStG?

Fall (Abbildung 1):

Die UK Ltd. unterhält eine Niederlassung/Betriebsstätte in Deutschland. Sie bringt diese mit Wirkung zum 31.12.2017 (steuerlicher Übertragungsstichtag) im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine Luxemburger Sàrl. ein. Sowohl die UK Ltd. als auch die Sàrl sind aus deutscher steuerlicher Sicht mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar. Die Einbringung soll nach § 20 Abs. 2 UmwStG zum Buchwert erfolgen. Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs liegen vor.

Lösungshinweise (Abbildung 2):

Der Anwendungsbereich des UmwStG ist eröffnet: (i) Es liegt eine Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge vor (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG). (ii) Der übernehmende Rechtsträger (Sàrl) ist eine EU-Kapitalgesellschaft mit Sitz in Luxemburg (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). (iii) Der einbringende Rechtsträger (UK Ltd.) war zum Zeitpunkt der Einbringung (= steuerlicher Übertragungsstichtag) eine EU-Kapitalgesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aa UmwStG).

Die Voraussetzungen einer steuerneutralen Einbringung nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG lagen zum steuerlichen Übertragungsstichtag vor: (i) Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs sollen annahmegemäß gegeben sein.⁶ (ii) Das eingebrachte Betriebsvermögen (= Wirtschaftsgüter der inländischen Betriebsstätte) unterliegt bei der Sàrl der Besteuerung mit (inländischer) Körperschaftsteuer (Nr. 1). (iii) Das Besteuerungsrecht Deutschlands in Bezug auf einen späteren Gewinn aus Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens ist nicht ausgeschlossen, Art. 7 Abs. 1 DBA Luxemburg (Nr. 3). Damit war eine Übertragung zu Buchwerten möglich.

Allerdings ordnet § 22 Abs. 1 UmwStG eine 7-jährige Sperrfrist an: Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden zu versteuern (Einbringungsgewinn I), wonach der Gewinn je abgelaufenes Zeitjahr um jeweils 1/7 abschmilzt. § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG enthält eine Liste von Ersatzrealisationstatbeständen, die einer schädlichen Veräußerung gleich-

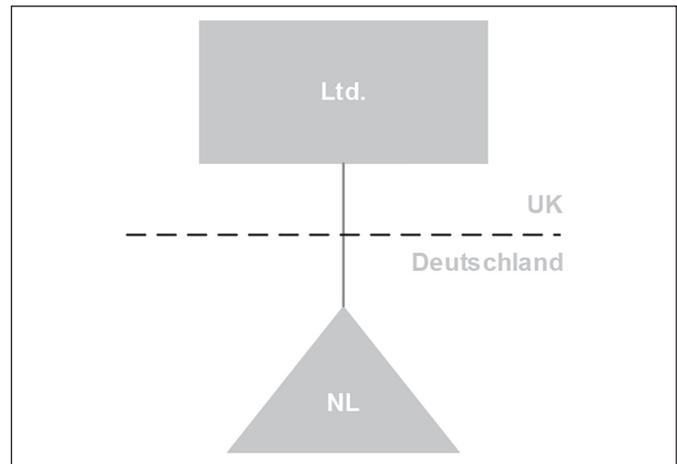


Abbildung 1

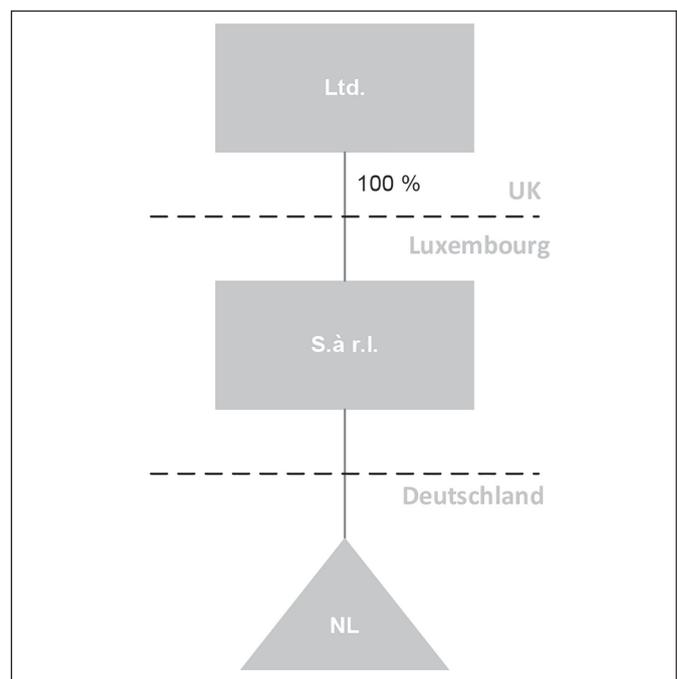


Abbildung 2

gestellt sind. Relevant ist hier die Nr. 6: „wenn für den Einbringenden [...] die Voraussetzungen i.S.v. § 1 Absatz 4 nicht mehr erfüllt sind.“

Nach Auffassung der Finanzverwaltung war (im Einklang mit der herrschenden Meinung in der Literatur)⁷ § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 6 UmwStG so zu verstehen, daß eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns angeordnet wurde, wenn im Anschluß an eine Sacheinlage

⁵ BTDrucks. 19/7377, 2.

⁶ Das Gleiche soll annahmegemäß für die weiteren Voraussetzungen des § 20 Abs 2 UmwStG der Fall sein: (i) die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigen nicht die Aktivposten (Nr. 2); (ii) es wird keine schädliche Gegenleistung gewährt (Nr. 4).

⁷ BTDrucks. 19/7377, 21 f.; Cloer/Holle, FR 2016, 921, 925; Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich, BB 2016, 1367, 1369 f.; Jordan, DStR 2018, 1841 ff.; a.A. Herbst/Gebhardt, DStR 2016, 1705, 1709 f.; Kubik/Münch, BB 2018, 2986, 2988 ff.

(§ 20 UmwStG) unter dem gemeinen Wert für den Einbringenden die Voraussetzungen i.S.d. § 1 Absatz 4 UmwStG (Ansässigkeit innerhalb des EU/EWR-Raums) nicht mehr erfüllt sind und daß daher der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU auch ohne weiteres Zutun des Steuerpflichtigen dieselben Rechtsfolgen auslösen würde, die bei einer „aktiven“ Überführung von Betriebsvermögen oder einem Wegzug des Einbringenden in einen Drittstaat eintreten würden.

Allerdings wurde ebenfalls konzidiert, daß es nicht sachgerecht erscheinen könne, in den Fällen des § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 6 UmwStG den Brexit allein als schädliches Ereignis i.S. dieser Vorschriften anzusehen.⁸ Entsprechend wurde durch das Brexit-StbG § 20 UmwStG um folgenden Absatz 8 ergänzt:

„Absatz 1 Satz 6 Nummer 6 und Absatz 2 Satz 6 sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht dazu führt, daß die Voraussetzungen des § 1 Absatz 4 nicht mehr erfüllt sind. Satz 1 gilt nur für Einbringungen, bei denen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss vor dem Zeitpunkt, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, erfolgt oder in den anderen Fällen, in denen die Einbringung nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, der Einbringungsvertrag vor diesem Zeitpunkt geschlossen worden ist.“

Diese Neuregelung soll laut Gesetzesbegründung insbesondere den (hier vorliegenden) Fall betreffen, daß im Vereinigten Königreich ansässige Steuerpflichtige eine in der EU belegene Betriebsstätte nach Maßgabe der §§ 20 ff. UmwStG in eine EU/EWR-Kapitalgesellschaft eingebracht haben. Als Ausnahmeregelung wurde die Vorschrift eng konzipiert, d.h. Absatz 8 gilt seinem Wortlaut nach nur für diejenigen Fälle, in denen – wie im vorliegenden Fall – der zugrundeliegende Einbringungsvorgang (hier: Sacheinlage nach § 20 UmwStG) zeitlich bereits vor dem Brexit erfolgte.⁹

Für den Fall bedeutet dies: Der Brexit zum Ablauf des 31.12.2020 gilt nicht als Sperrfristverletzung nach § 22 UmwStG. Es bleibt bei der Einbringung des Betriebsvermögens der inländischen Betriebsstätte zum Buchwert.

3.2. Brexit als schädliches Ereignis i.S.v. § 12 Abs. 3 a.F. KStG?

Fall (Abbildung 3):

X (natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland) hält 100% der Anteile an der GmbH mit Sitz in Frankfurt a.M. Zum 01.01.2018 hat die GmbH ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in das Vereinigte Königreich verlegt und ist damit aus der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ausgeschieden.

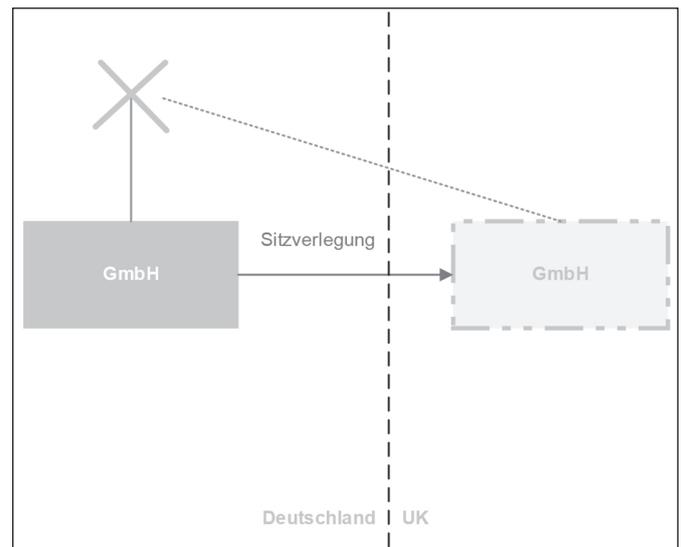


Abbildung 3

Lösungshinweise:

§ 12 Abs. 3 S. 1 KStG a.F. ordnete im Fall des Wegzugs einer Körperschaft und des damit einhergehenden Ausscheidens aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR eine Auflösungsfiktion sowie die entsprechende Anwendung des § 11 KStG an. Entsprechendes galt nach § 12 Abs. 3 S. 2 KStG für die Änderung der DBA-rechtlichen Ansässigkeit auf Grund der Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung.¹⁰ Der Wortlaut der Norm war mißverständlich. Nach ihm erfaßte die Norm auch Verlegungen innerhalb der EU und des EWR, die dazu führten, daß der Steuerpflichtige aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in einem EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat ausschied und in einem anderen EU-Mitgliedstaat/EWR-Staat körperschaftsteuerpflichtig wurde. Nach der Gesetzesbegründung¹¹ sollten Verlegungen innerhalb der EU und des EWR und zwischen der EU und dem EWR vom Anwendungsbereich der Norm aber gerade ausgenommen werden. Absatz 3 Satz 1 a.F. war daher nach ganz h.M. einschränkend dahingehend auszulegen, daß er nur für Verlegungen der Geschäftsleitung/des Sitzes aus der EU/den EWR-Staaten in Staaten außerhalb der EU und des EWR (sog. Drittstaaten) galt, also für Verlegungen, die dazu führten, daß die Körperschaft usw. in keinem EU-Mitgliedstaat und keinem EWR-Staat mehr unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig war.¹² Umgekehrt bedeutete dies: Eine Sitzverlegung/Verlegung der Geschäftsleitung

⁸ BTDrucks. 19/7377, 22.

⁹ BTDrucks. 19/7377, 22.

¹⁰ Vgl. BTDrucks. 19/7377, 21.

¹¹ BRDrucks. 542/06, 49.

¹² Pfirmann in Brandis/Heuermann. § 12 KStG Rn. 94 (Stand: Dezember 2021) m.w.N.

innerhalb der EU/des EWR führte nicht zur fiktiven Auflösung und war daher grundsätzlich steuerneutral.¹³

Fraglich war, ob der Brexit zu einer „fiktiven“ Sitzverlegung (hier: der GmbH) nach außerhalb der EU führen konnte. Die h.M. in der Literatur lehnte dies mit der Begründung ab, daß § 12 Abs. 3 eine Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung der Körperschaft voraussetzten, also eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen verlangten. Ein solcher handlungsabhängige Entstrickungstatbestand könne nicht allein durch den Austritt eines Staates aus einer Staatengemeinschaft ausgelöst werden.¹⁴

Der Gesetzgeber ist dieser Auffassung gefolgt und hat durch das Brexit-StBG § 12 Abs. 3 KStG um folgenden Satz ergänzt:

„Dieser Absatz ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht dazu führt, daß eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung dadurch als aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ausgeschieden gilt oder als außerhalb der Europäischen Union ansässig anzusehen ist.“

Damit sollte nach der Gesetzesbegründung klargestellt werden, daß die vorgenannten Rechtsfolgen nicht allein durch den Brexit ausgelöst wurden. Diese sollten nach § 12 Abs. 3 S. 4 KStG vielmehr erst dann eintreten, wenn dieselbe Körperschaft anschließend unter Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht im Vereinigten Königreich in einen anderen Drittstaat verzieht oder auf Grund des Wegzugs als in einem anderen Drittstaat ansässig anzusehen ist. Bis dahin sollte § 12 Abs. 3 S. 4 KStG sicherstellen, daß die Körperschaft weiterhin für Zwecke des § 12 Abs. 3 KStG als der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der EU unterfallend oder als innerhalb des Hoheitsgebietes eines Mitgliedstaats der EU ansässig anzusehen war.¹⁵ Für den Fall bedeutet dies: Der Brexit zum Ablauf des 31.12.2020 gilt nicht als fiktive Auflösung der GmbH.

3.3. Brexit als schädliches Ereignis i.S.v. § 6 Abs. 5 a.F. AStG?

Fall (Abbildung 4):

X (natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland) hält 100% der Anteile an der GmbH mit Sitz in Frankfurt a.M. Zum 01.01.2018 hat X seinen Wohnsitz in das Vereinigte Königreich verlegt.

Lösungshinweise:

Der Grundtatbestand der Wegzugsbesteuerung in § 6 Abs. 1 AStG a.F.¹⁶ setzte voraus, daß eine natürliche Person, die mindestens 10 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes aus der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ausscheidet. Hält diese eine wesentliche Beteiligung i.S.v. § 17 EStG an einer in- oder ausländischen

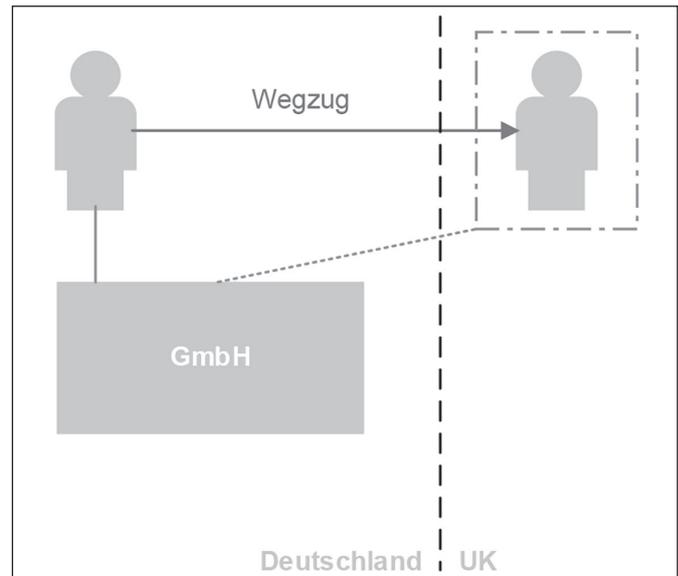


Abbildung 4

Kapitalgesellschaft, galt diese – vereinfacht gesprochen – als zum gemeinen Wert veräußert. Allerdings wurde die darauf entfallende Steuer (die sog. Wegzugssteuer) nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. bis zu einer endgültigen Veräußerung der Anteile zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet, wenn der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der EU bzw. des EWR-Abkommens war und die unbeschränkte Steuerpflicht dadurch endete, daß er in einen dieser Staaten verzog. Eine weitere Voraussetzung bestand darin, daß der Steuerpflichtige nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland im Zuzugsstaat, also im Ausland, „einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht“ unterlag. Nach § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 4 AStG a.F. war die Stundung jedoch zu widerrufen, wenn für den Steuerpflichtigen

13 § 12 KStG wurde durch das KöMoG v. 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2050) mit Wirkung zum VZ 2022 neu gefaßt. Absatz 3 a.F. wurde vollständig aufgehoben. Für die Sitzverlegung einer Körperschaft in einen anderen Staat (und zwar seit Streichung des Abs. 3 durch das KöMoG sowohl für die Sitzverlegung in einen anderen EU/EWR-Staat als auch in einen Drittstaat) enthält das KStG keine besondere Regelung mehr. Vielmehr gilt die Generalklausel des § 12 Abs. 1 KStG n.F.: Das bedeutet, daß eine Sitzverlegung insoweit zur Versteuerung der stillen Reserven durch Ansatz des gemeinen Wertes führt, als das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird, vgl. *Mundfortz* in *Frotcher/Drüen*, § 12 KStG Rn. 89. Der hier geschilderte Fall fällt jedoch noch unter das alte Recht.

14 Vgl. *Pfirmsmann* in *Brandis/Heuermann*, § 12 KStG Rn. 102 (Stand: Dezember 2021); *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286, 288 f.; *Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250 ff.; *Bron*, BB 2019, 664, 666 f.

15 BTDrucks. 19/7377, 21.

16 Durch das ATADUMsG v. 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2035) wurden die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung mit Wirkung ab dem VZ 2022 grundlegend reformiert (s. ausführlich dazu *Pohl* in *Brandis/Heuermann*, § 12 KStG Rn. 1 ff. (Stand: März 2022)). Der hier geschilderte Fall fällt jedoch noch unter das alte Recht.

durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine Steuerpflicht nach Satz 1 mehr bestand.¹⁷ Fraglich ist, ob der Brexit zu einer „fiktiven“ Aufgabe des Wohnsitzes des X in der EU führen kann. Die h.M. in der Literatur lehnt dies mit der Begründung ab, daß § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 4 AStG eine Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts voraussetzen, also eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen verlangen. Ein solcher handlungsabhängiger Entstrickungsstatbestand könne nicht allein durch den Austritt eines Staates aus einer Staatengemeinschaft ausgelöst werden.¹⁸

Der Gesetzgeber ist dieser Auffassung gefolgt und hat durch das Brexit-StBG § 6 AStG a.F. um folgenden Absatz 8 ergänzt:

„Abweichend von Absatz 5 Satz 4 führt der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht zum Widerruf der Stundung, wenn allein auf Grund dessen für den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger im Sinne des Absatzes 5 Satz 3 Nummer 1 die Voraussetzungen für die Stundung nach Absatz 5 Satz 1 und 3 nicht mehr vorliegen.“

§ 6 Abs. 8 S. 1 AStG regelt damit, daß der Brexit nicht zum Widerruf der Stundung führt, wenn allein auf Grund dessen die Stundungsvoraussetzungen des § 6 Absatz 5 Satz 1 und 3 AStG (EU-/EWR-Staatsangehörigkeit, Steuerpflicht oder Belegenheitsanfordernisse in einem EU-/EWR-Staat) nicht mehr vorliegen. Satz 1 fingiert dabei aber ausdrücklich nicht das Fortbestehen dieser Voraussetzungen, sondern regelt, daß das Entfallen dieser Voraussetzungen beim Steuerpflichtigen oder seinem Rechtsnachfolger im Sinne des § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 1 AStG allein auf Grund des Brexits unbeachtlich ist und demzufolge nicht zum Widerruf der Stundung führt. Dementsprechend kann der spätere Übergang der Anteile von einem im Vereinigten Königreich ansässigen Steuerpflichtigen, auf den § 6 Absatz 8 Satz 1 AStG anzuwenden ist, auf einen andere im Vereinigten Königreich ansässige Person zum Widerruf der Stundung nach § 6 Abs. 5 S. 4 Nr. 2 AStG führen.¹⁹

Für den Fall bedeutet dies: Der Brexit zum Ablauf des 31.12.2020 führt nicht zu einer fiktiven Aufgabe des Wohnsitzes des X im Vereinigten Königreich – und damit nicht zum Widerruf der Stundung der Wegzugssteuer.

3.4. Keine Mutter-Tochter-Richtlinie mehr nach dem Brexit?

Fall (Abbildung 5):

Die UK Ltd. (börsennotiert; mit ihren Aktien findet ein regelmäßiger Handel an der London Stock Exchange statt) ist seit Jahren zu 100% an der inländischen GmbH beteiligt. Diese schüttet sowohl im Jahr 2020 als auch im Jahr 2021 eine Dividende in Höhe von 1.000 aus.

Lösungshinweise:

Die UK Ltd. ist mit der inländischen Dividende in Deutschland beschränkt steuerpflichtig (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 a

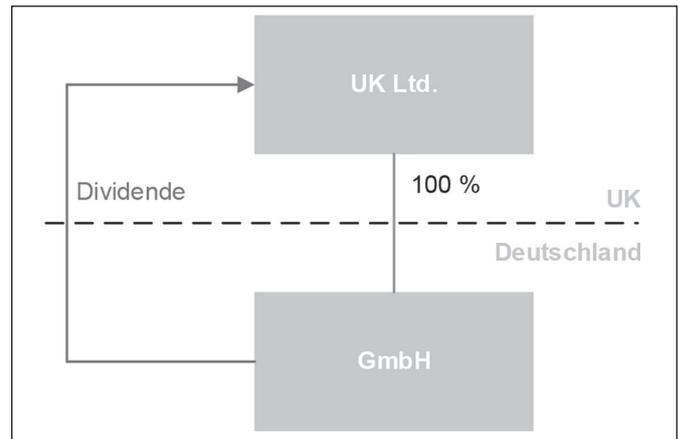


Abbildung 5

i.V.m. § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Die GmbH behält auf die Dividende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag (insgesamt 26,375%) ein (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

Fraglich ist, ob und ggf. in welcher Höhe die UK Ltd. einen Anspruch auf Reduktion der Kapitalertragsteuer hat. Hier wie folgt zwischen der Zeit vor und nach dem Brexit (31.12.2021) zu unterscheiden:

Vor dem Brexit:

- Als beschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaft steht der UK Ltd. eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 15,825% gemäß § 44 a Abs. 9 S. 1 EStG zu.
- Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich steht der UK Ltd. darüber hinaus eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 5% zu (Art. 10 Abs. 2 a) DBA UK): Bei der UK Ltd. handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die über mindestens 10% des Kapitals an der GmbH verfügt.
- Nach § 43 b EStG (Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in deutsches Recht) steht der UK Ltd. darüber hinaus eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 0% zu: Sowohl bei der UK Ltd. (Muttergesellschaft) als auch der GmbH (Tochtergesellschaft) handelt es sich um EU-Kapitalgesellschaften i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie. Die UK Ltd. ist zum Zeitpunkt des Entstehens der Kapitalertragsteuer unmittelbar zu mindestens 10% am Kapital der GmbH beteiligt.

In allen Fällen müssen zudem die Voraussetzungen des § 50 d Abs. 3 EStG erfüllt sein. Da die UK Ltd. an der London Stock Exchange börsennotiert ist und mit ihren Aktien ein regelmäßiger Handel stattfindet, ist dies der Fall.²⁰

¹⁷ Vgl. ausführlich Kraft in Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 6 AStG Rn. 230 ff., 490 ff.

¹⁸ Häck, ISR 2018, 265 ff.; Linn, IStR 2016, 557, 560.

¹⁹ BTDrucks. 19/7377, 22 f.

²⁰ § 50 d Abs. 3 S. 5 EStG a.F. bzw. – nach Änderung durch das AbzStEntModG vom 02.06.2021 (BGBl. I 2021, 1259) – § 50 d Abs. 3 S. 2 EStG n.F.

Nach dem Brexit:

- Als beschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaft steht der UK Ltd. eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 15,825% gemäß § 44 a Abs. 9 S. 1 EStG zu.
- Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich steht der UK Ltd. darüber hinaus eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 5% zu (Art. 10 Abs. 2 a) DBA UK).
- Die Reduktion der Kapitalertragsteuer unter der Mutter-Tochter-Richtlinie (bzw. ihrer Umsetzung in nationales Recht) auf 0% ist nach dem Brexit demgegenüber *nicht* länger möglich, da es sich bei der UK Ltd. nunmehr nicht länger um eine begünstigte „Muttergesellschaft“ handelt. Das Brexit-StBG hat diesbezüglich (leider) auch keine Abhilfe geschaffen.

Für den Fall bedeutet dies: Infolge des Brexit zum Ablauf des 31.12.2020 sind die Dividenden der GmbH nach diesem Zeitpunkt mit Kapitalertragsteuer in Höhe von 5% (!) definitiv belastet.

3.5. Kein Entlastungsbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG mehr nach dem Brexit?

Fall (Abbildung 6):

X (natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland) ist zu 100% an der UK Ltd. beteiligt, die ausschließlich niedrig besteuerte passive Einkünfte (z.B. Zinsen) erzielt. Die Gesellschaft verfügt über hinreichend Substanz i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG (in alter wie in neuer Fassung).

Lösungshinweise:

Für den X greifen die Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG). Fraglich ist, ob er sich auf den Entlastungsbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG²¹ berufen kann, da die UK Ltd. annahmegemäß über hinreichend Substanz verfügt.

Vor dem Brexit:

- Die UK Ltd. übte eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG a.F. aus.
- Sie ist eine „Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat“ (§ 8 Abs. 2 AStG a.F.) – und damit eine für den Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG a.F. taugliche Gesellschaft.
- Im Ergebnis gelingt es dem X, den Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG a.F. zu führen. Die Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) finden keine Anwendung.

Nach dem Brexit:

- Die UK Ltd. übte eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG a.F. bzw. eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG n.F. aus.
- Sie ist allerdings **keine** Gesellschaft mehr, „die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Ab-

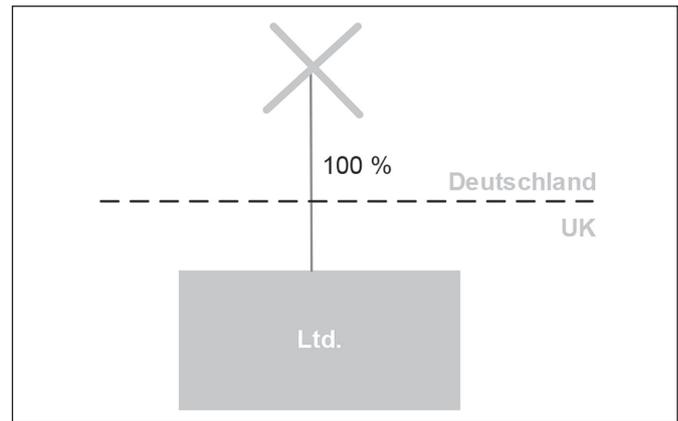


Abbildung 6

kommens hat“ (§ 8 Abs. 2 AStG a.F. bzw. § 8 Abs. 3 AStG n.F.) hat – und damit keine für den Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG taugliche Gesellschaft (mehr).

- Das Brexit-StBG hat diesbezüglich (leider) auch keine Abhilfe geschaffen.
- Dem X gelingt es somit nicht mehr, den Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG zu führen.²²

Für den Fall bedeutet dies: Die Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) finden für den X nach dem Brexit ohne Möglichkeit eines Entlastungsbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG Anwendung.

4. Umsatzsteuerliche Veränderungen für Warenlieferungen

Trotz Austritt des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union, galten im Übergangszeitraum bis zum 31.12.2020 weiterhin die umsatzsteuerlichen Regelungen auf Grundlage der EU-Richtlinie 2006/112/EC (MwStSystRL). D.h. Warenlieferungen erfolgten im Rahmen von innergemeinschaftlichen Lieferungen und den EU-Versandhandelsumsätzen. Seit dem 01.01.2021 gehört das Vereinigte Königreich auch umsatzsteuerlich nicht mehr zum EU-Gemeinschaft und die zollrechtlichen Vorschriften für Ein- und Ausfuhren sind zu berücksichtigen. Nordirland nimmt politisch bedingt eine Sonderrolle ein.

²¹ In § 8 Abs. 2 AStG a.F. kam es darauf an, „daß die Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht“. Nach der durch das ATADUmsG v. 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035) geänderten und ab dem 01.01.2022 gültigen Fassung des § 8 Abs. 2 AStG n.F. kommt es darauf an, „dass die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht“.

²² Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen: Läge hier kein Fall einer Beherrschung nach § 7 AStG n.F. vor, sondern würde X – als bloßer Minderheitsgesellschafter – passive Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 AStG n.F.) erzielen, wäre der Gegenbeweis auch nach dem Brexit weiterhin möglich. § 13 AStG n.F. läßt nämlich (anders als § 8 AStG n.F.) ausdrücklich auch den Gegenbeweis bei Gesellschaften in Drittstaaten zu.

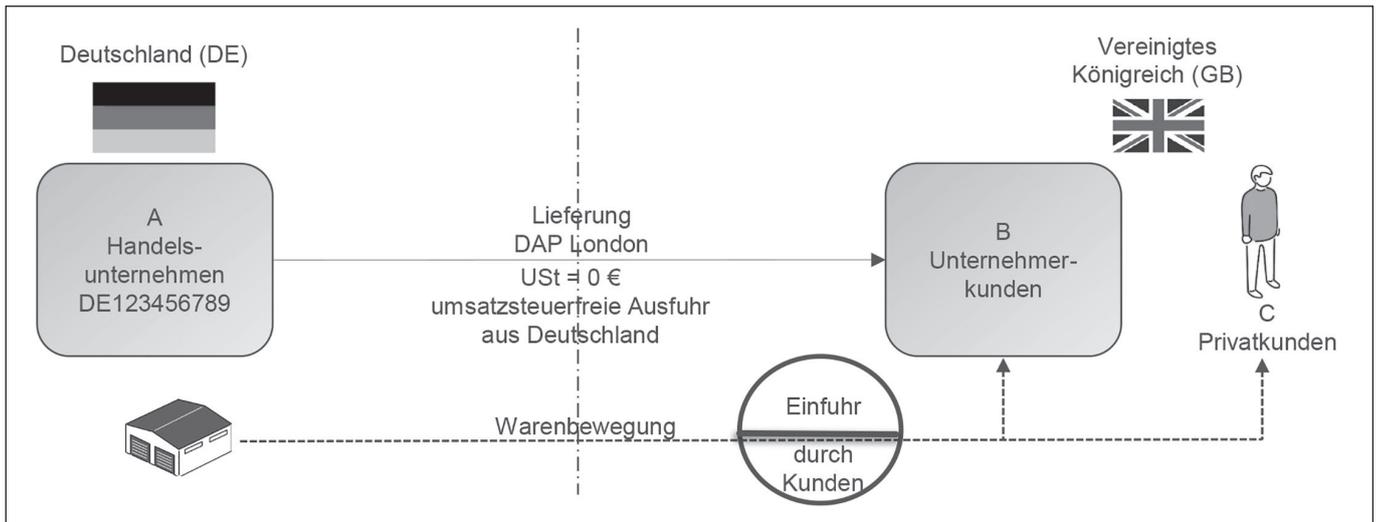


Abbildung 7

4.1 Warenlieferungen in das Vereinigte Königreich Großbritannien

Aus der Perspektive des leistenden EU-Unternehmers ist das Vereinigte Königreich Großbritannien, bestehend aus England, Schottland und Wales, ab dem 01.01.2021 als umsatzsteuerliches Drittland zu behandeln. Die Lieferungen aus dem europäischen Unionsgebiet und damit auch aus Deutschland sind daher beim Zoll als Ausfuhr anzumelden.

Damit die Lieferungen umsatzsteuerfrei i.S.d. § 4 Nr. 1 a i.V.m. § 6 Umsatzsteuergesetz (UStG) behandelt werden dürfen, ist es notwendig nachzuweisen, daß die Waren das europäische Gemeinschaftsgebiet verlassen haben. Dieser Nachweis sollte ausschließlich mit der durch den Zoll ausgestellten Ausfuhrbestätigung (**Ausgangsvermerk**) geführt werden.

Die Abläufe und das Zusammenwirken der beteiligten Staaten im Zusammenhang mit den Ausfuhren in das Vereinigte Königreich Großbritannien sind immer noch in der Findungsphase. Weiterhin kommt es vor, daß das zollrechtliche Ausfuhrverfahren nicht korrekt abgeschlossen und kein Ausgangsvermerk erstellt wird, der für die Umsatzsteuerbefreiung benötigt wird. Das Finanzministerium Schleswig-Holstein geht hierauf im Schreiben vom 18.07.2022²³ ein und akzeptiert bis zum 31.12.2022 aus Billigkeitsgründen alternative Ausfuhrnachweise, z.B. den Verzollungsnachweis über die Einfuhr in Großbritannien. Vorsicht ist aber bei Abholfällen geboten. Denn das liefernde Unternehmen kann nach Auffassung des Ministeriums die Billigkeitsregelungen nicht in Anspruch nehmen, wenn sich im Nachhinein herausstellt, daß die Waren nicht in das Bestimmungsland Großbritannien gelangt sind. D.h., das Risiko einer Nacherhebung verbleibt selbst dann beim Lieferanten, wenn er nach bestem Wissen und eindeutiger Beleglage davon ausgegangen ist, daß die Waren nach Großbritannien gelangt sind. Es ist daher zu empfehlen, bei ausbleibendem Ausgangsvermerk einen Nachforschungsauftrag beim Zoll

mit dem Ziel zu stellen, einen „alternativen“ Ausgangsvermerk zu erhalten.

Die umsatzsteuerlichen Folgen in Großbritannien sind davon abhängig, in wessen Namen die Einfuhr angemeldet wird:

4.1.1 Einfuhr im Namen des Abnehmers

Für alle Warenverkäufe in Gebiete außerhalb des Unionsgebiets ist zu empfehlen, die Lieferbedingung „DDP“ – Delivered Duty Paid – zu vermeiden. Durch die Einfuhr im Namen der Empfänger der Waren vermeidet der Lieferant zoll- und umsatzsteuerrechtliche Verpflichtungen im Bestimmungsland und er hat lediglich die steuerfreie Ausfuhrlieferung deklaratorisch im Abgangsland zu erfassen, siehe Abbildung 7.

4.1.2 Einfuhr im Namen des deutschen Lieferanten

Im Wirtschaftsleben lassen sich DDP-Lieferungen nicht gänzlich vermeiden, sei es z.B., weil die Verträge schon vor dem Brexit auf DDP lauteten oder die Verkaufschancen, insbesondere an Privatpersonen, erheblich steigen, wenn den Kunden ein fester Einkaufspreis genannt werden kann.

Analog zur Zollfreigrenze bei Einfuhr von Waren mit einem Sachwert von bis zu 150 Euro in das europäische Unionsgebiet sind Einfuhren mit einem Wert der Sendung von bis zu 135 GBP in Großbritannien von den Zöllen befreit. Diese Befreiung hat das Vereinigte Königreich bei Einfuhranmeldungen durch die Lieferanten auf die Einfuhrumsatzsteuer ausgedehnt, d.h. bei einem Sachwert pro Sendung von bis zu 135 GBP bleibt die Einfuhr gänzlich von zollrechtlichen Abgaben verschont. Allerdings sind dennoch Zollanmeldungen abzugeben. Die Umsatzbesteuerung erfolgt über die sich anschließenden inländischen Lieferungen.

23 Vgl. FinMin. Schleswig-Holstein vom 28.07.2022 – Aktenzeichen: VI 358 – S 7133 – 005.

Das Besteuerungsverfahren der sich anschließenden Inlandslieferungen ist vom steuerlichen Status des Abnehmers abhängig. Soweit dieser sich mit seiner britischen Umsatzsteuer-Nummer als Unternehmer ausweist, kehrt sich die Steuerschuldnerschaft um und der Unternehmerkunde schuldet die Umsatzsteuer i.S.d. reverse-charge Verfahrens, siehe Abbildung 8.

Soweit sich die Abnehmer nicht mit einer GB-Steuer-Nummer ausweisen, schuldet der Lieferant die Umsatzsteuer und muß sich für diese Zweck in Großbritannien für Umsatzsteuerzwecke registrieren, siehe Abbildung 9.

Warensendungen mit einem Sachwert von **mehr als 135 GBP** werden zollrechtlich vollumfänglich erfasst und unterliegen auch der Einfuhrumsatzbesteuerung. Die direkte Bezahlung der Einfuhrumsatzsteuer kann durch ein Anmeldeverfahren vermieden werden. Die Einfuhrumsatzsteuer wird zwar im Rahmen der zollrechtlichen Einfuhr fest-

gesetzt, aber nicht erhoben, sondern in der Umsatzsteuererklärung des Lieferanten angemeldet. In der Regel ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt und meldet seinen Anspruch in derselben Erklärung an. Mithin kommt es nicht zum Liquiditätsabfluß, sondern der Vorgang wird lediglich deklaratorisch dargestellt. Die sich anschließenden inländischen Lieferungen unterliegen dann der Umsatzbesteuerung im Vereinigten Königreich.

4.2 Warenlieferungen nach Nordirland

Mit dem Brexit ist selbstverständlich auch Nordirland aus dem EU-Gemeinschaftsgebiet ausgetreten. Damit der Friedensprozeß zwischen Irland und Nordirland nicht gefährdet wird, sollte keine „harte“ Grenze zwischen diesen Ländern mit Grenzkontrollen durch den Zoll entstehen.

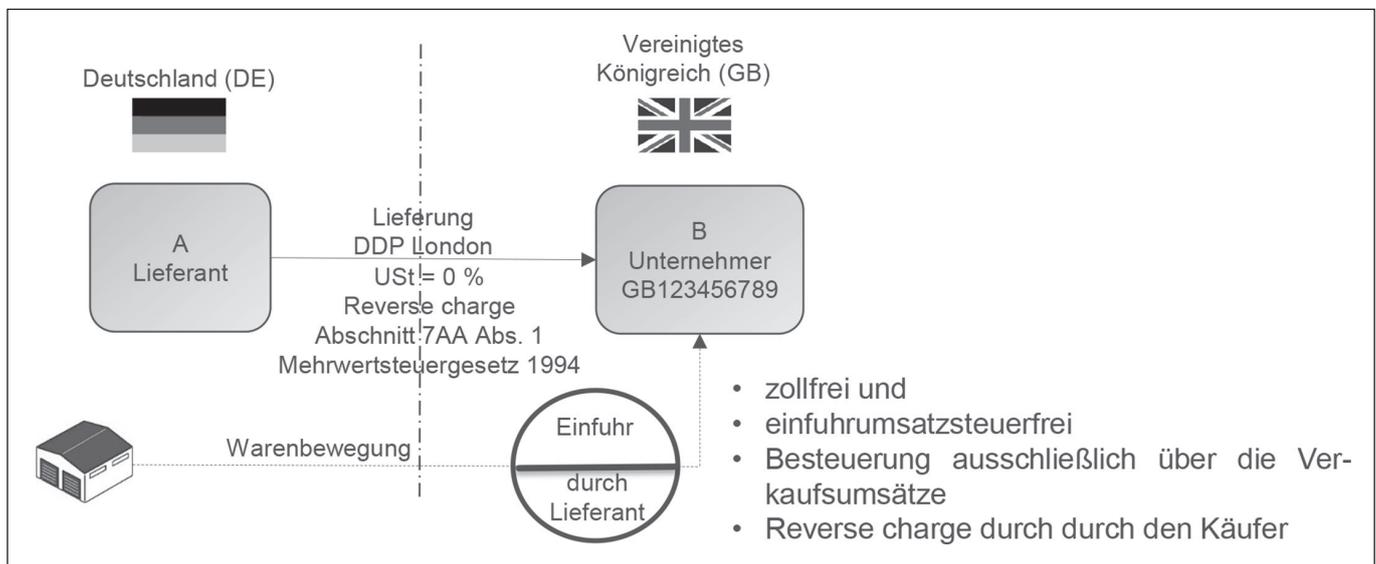


Abbildung 8

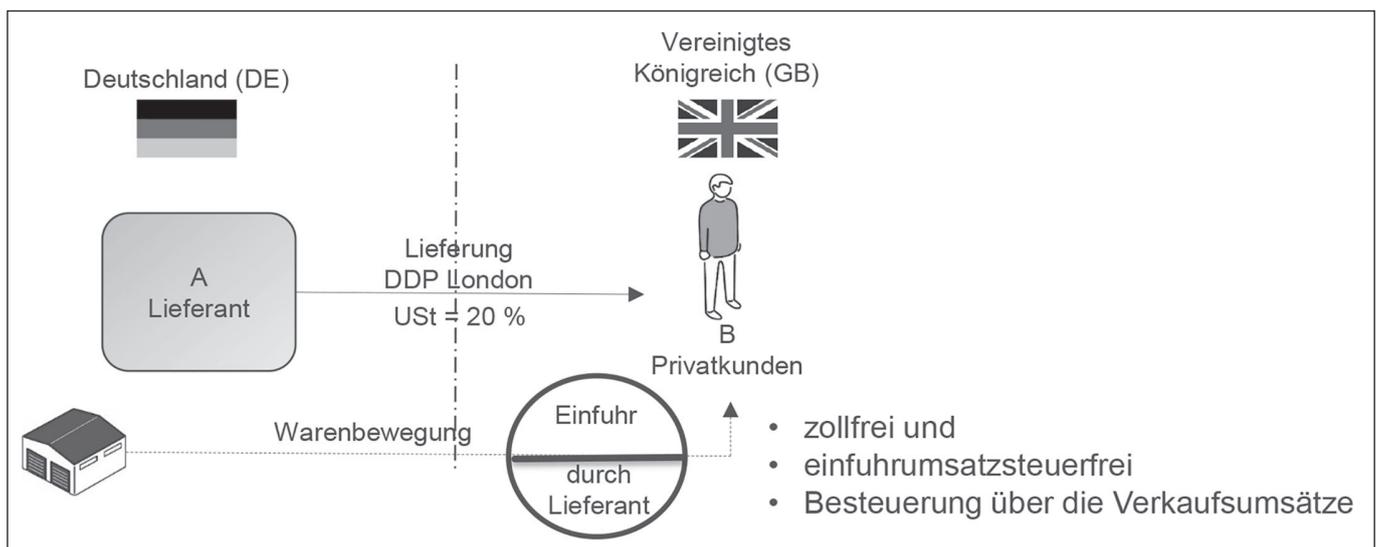


Abbildung 9

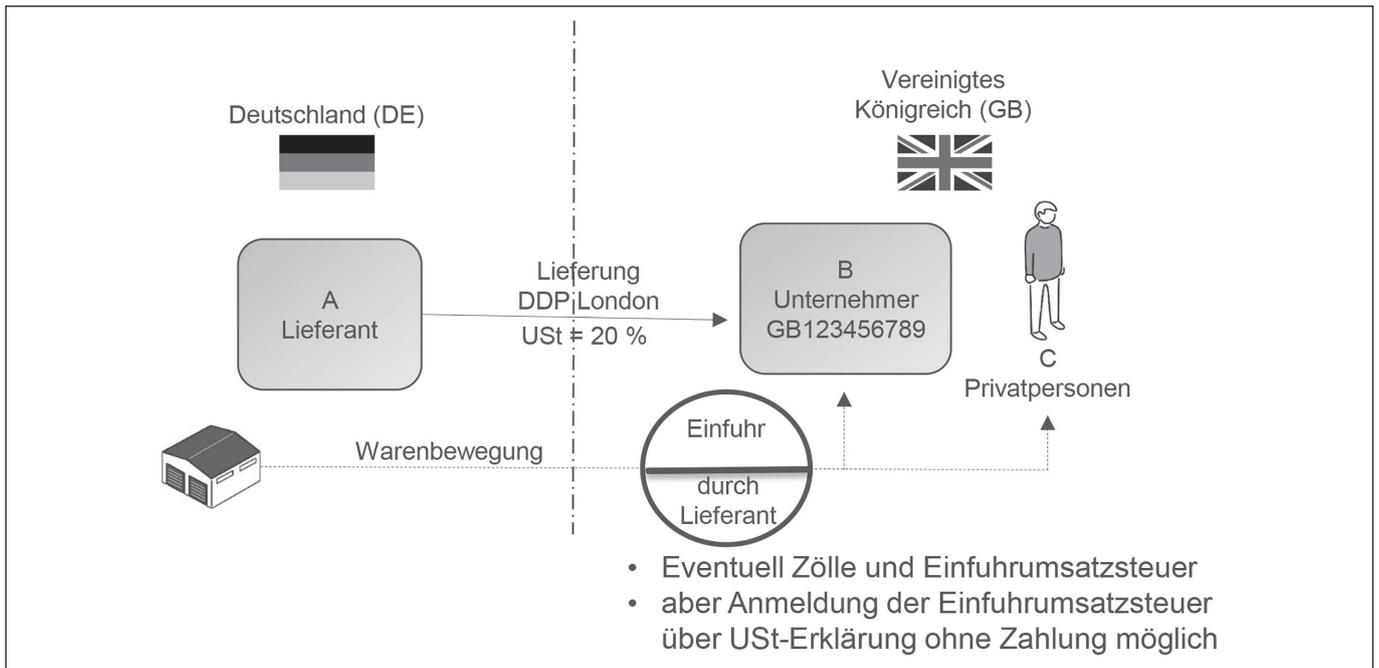


Abbildung 10

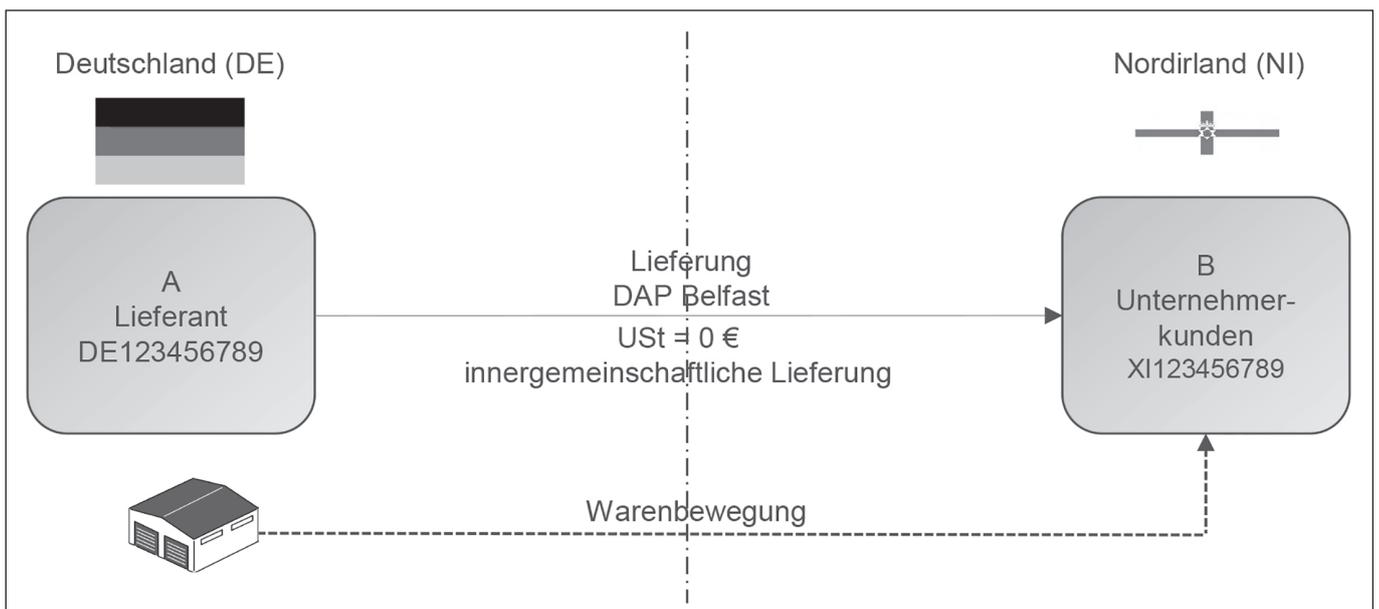


Abbildung 11

Mithin hat man im sog. Nordirland-Protokoll vom 31.01.2020²⁴ die Grenze für Warenkontrollen zwischen die beiden Inseln des Vereinigten Königreiches und der Insel Irland – Nordirland fingiert. Das Protokoll ist darüber hinaus eine Zusage des Vereinigten Königreiches, die effiziente und zeitnahe Durchfuhr von Waren, die aus Irland in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein anderes Drittland und umgekehrt transportiert werden, durch sein Hoheitsgebiet zu erleichtern. Der Brexit sollte sich also faktisch nicht auf das tägliche Leben der Bevölkerungsgruppen in Irland und Nordirland auswirken.

Trotz der Intention der Vertragspartner müssen Warenbewegungen von und nach Nordirland post Brexit neu bewertet werden. Für Lieferungen von Großbritannien nach Nordirland werden, da sie im gemeinsamen Zollgebiet erfolgen, keine Abgaben erhoben. Sollten die Waren allerdings für das

²⁴ Vgl. Europäische Kommission, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:12020W/TXT&from=DE>, abgerufen am 13.09.2022.

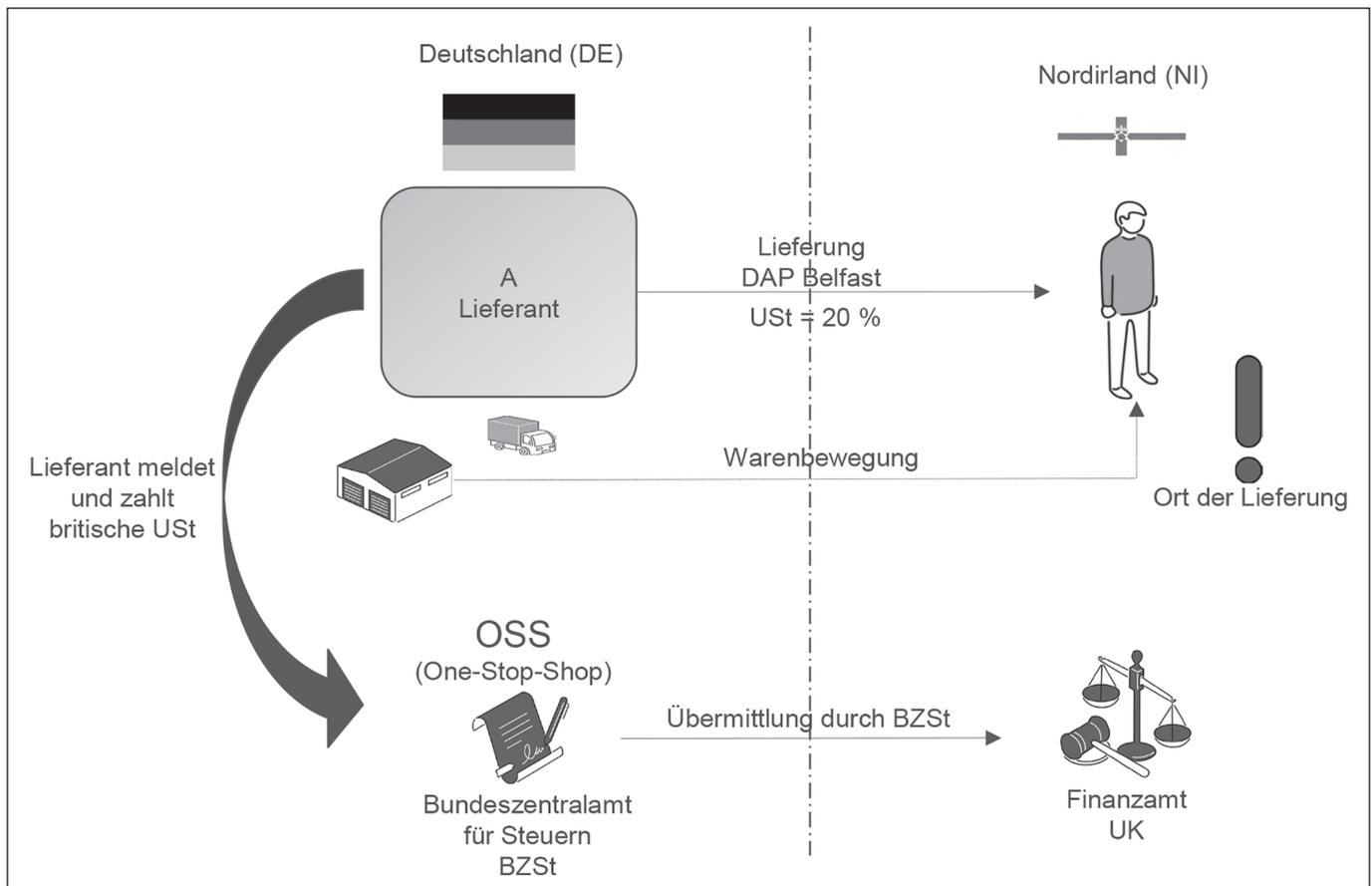


Abbildung 12

EU-Gemeinschaftsgebiet bestimmt sein, unterliegen sie beim Überschreiten der fiktiven Grenze von Großbritannien nach Nordirland der Verzollung und Einfuhrbesteuerung.

Lieferungen von einem EU-Unternehmer an einen nordirischen Unternehmer gelten auch post Brexit als innergemeinschaftliche Lieferungen, welche im Bestimmungsland zu versteuern sind. Die unternehmerischen Abnehmer haben für diese Zwecke eine neue Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit dem Präfix „XI“ erhalten.

Ein deutscher Unternehmer, der Waren an einen nordirischen Unternehmer liefert, erbringt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, die der Empfänger in Nordirland als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat (siehe Abbildung 11).

Verkäufe aus Deutschland nach Nordirland an die Erwerbergruppe des § 3 a Absatz 5 Satz 1 oder des § 1 a Absatz 3 Nummer 1 UStG, die weder die maßgebende Erwerbsschwelle

überschreiten noch auf ihre Anwendung verzichtet haben, unterliegen den Regeln der Fernverkaufumsätze i.S.d. § 3 c UStG – vereinfacht Endkundengeschäft (B2C).

Die Umsätze sind grundsätzlich in Nordirland steuerbar und steuerpflichtig und in der dortigen USt-Voranmeldung zu deklarieren. Um die umsatzsteuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers in Großbritannien für diese Umsätze zu vermeiden, dürfen sie im One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) mit berücksichtigt werden. D.h. der deutsche Unternehmer meldet die in Nordirland erzielten Umsätze beim Bundeszentralamt für Steuern an und bezahlt dort auch die fällige Umsatzsteuer. Das Bundeszentralamt leitet die Daten und die Zahlung an die zuständige Behörde (HMRC) weiter. Insoweit ist für die Abwicklung des OSS-Verfahrens keine eigene Behörde in Nordirland geschaffen worden, sondern das Vereinigte Königreich ist in der Verantwortung für die Deklaration, siehe Abbildung 12.

Volljährigenadoption – Voraussetzungen, Verfahren und steuerliche Folgen

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Michael Holtz
und Rechtsanwältin, Fachanwältin für Familienrecht Britta Heydecke¹

A. Voraussetzungen und Verfahren der Volljährigenadoption

Im Bürgerlichen Gesetzbuch ist die Volljährigenadoption in der Weise geregelt, daß grundsätzlich die Vorschriften für die Annahme Minderjähriger (§§ 1741 ff. BGB) sinngemäß gelten, wenn keine davon abweichenden Besonderheiten gesondert in den §§ 1767 bis 1772 BGB geregelt sind. Aus der Gesamtschau dieser Regelungen ergeben sich folgende Voraussetzungen für die Adoption eines Volljährigen:

I. Antragstellung

Die Volljährigenadoption erfolgt auf Antrag des Annehmenden und des Anzunehmenden (§ 1768 BGB), der jeweils der **notariellen Beurkundung** bedarf (§ 1752 Abs. 2 Satz 2 BGB). Eine Begründung ist nicht vorgeschrieben, aber empfehlenswert, damit das Familiengericht das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen prüfen kann. Dem Familiengericht sind zusammen mit Ausfertigungen der beurkundeten Anträge und der erforderlichen Einwilligungserklärungen **weitere Unterlagen** über die Person des Annehmenden und des Anzunehmenden (Geburtsurkunde, Eheurkunde, Staatsangehörigkeitsnachweis, Meldebescheinigungen, polizeiliches Führungszeugnis, amtsärztliches Gesundheitszeugnis) einzureichen.²

II. Einwilligungs- und Anhörungserfordernisse

Verheiratete können grundsätzlich nur gemeinschaftlich adoptieren und Alleinstehende ein Kind nur allein annehmen (§ 1741 Abs. 2 BGB).³ Eine Ausnahme von dieser Regelung besteht bei der Annahme des Kindes des Ehegatten. Eine Stiefkindadoption ist (natürlich) nur allein möglich und entsprechend vom Gesetz auch akzeptiert (§ 1741 Abs. 2 Satz 3 BGB).

Es bedarf der notariell beurkundeten **Einwilligung des Ehegatten des Anzunehmenden** (§§ 1767 Abs. 2, 1750 BGB), nicht jedoch seiner leiblichen Eltern (vgl. § 1768 Abs. 1 BGB), da die Volljährigenadoption – anders als die Minderjährigenadoption – die Beziehungen des Anzunehmenden zu diesen im Regelfall nicht auflöst. Lediglich bei der sog. Volladoption (vgl. hierzu am Ende) sind überwiegende Interessen ideeller oder materieller Art der Eltern des

Anzunehmenden zu berücksichtigen (§ 1772 Abs. 1 Satz 2 BGB), die dann auch angehört werden sollen (§§ 192 Abs. 2, 188 Abs. 1 Nr. 1 FamFG).⁴ Zwingend anzuhören sind die Kinder des Annehmenden und bei Bedarf auch des Anzunehmenden (§ 193 FamFG).

Das Erfordernis einer **Anhörung der leiblichen Eltern des Anzunehmenden** wird unabhängig von den konkreten Wirkungen der Adoption teilweise aus Art. 103 Abs. 1 GG (rechtliches Gehör) gefolgert, bei deren Verletzung eine Verfassungsbeschwerde mit dem Ziel der Aufhebung der Adoption droht.

III. Sittlich gerechtfertigtes Eltern-Kind-Verhältnis (§ 1767 Abs. 1 BGB)

Gem. § 1767 Abs. 1 ist für die Annahme eines Volljährigen eine sittliche Rechtfertigung erforderlich, insbesondere durch ein bereits bestehendes oder bei objektiver Betrachtung künftig zu erwartendes Eltern-Kind-Verhältnis. Der Bundesgerichtshof⁵ hatte jüngst über den Antrag auf Adoption eines volljährigen Flüchtlings aus Afghanistan mit den Wirkungen einer Minderjährigenadoption zu befinden, wobei er die Rechtsbeschwerde gegen die Ablehnung des Adoptionsantrags für unbegründet erachtet und dabei strenge Anforderungen für die Annahme der sittlichen Rechtfertigung einer Volljährigenadoption vertreten hat. Dabei handelt es sich teilweise um die Bestätigung obergerichtlicher Rechtsprechung. Zum Teil ergeben sich daher auch Ansätze, die restriktiver sind als das bisherige Meinungsbild.

1 Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Düsseldorf.

2 Vgl. *Zschiebsch*, FPR 2009, 493, 494; Münch/Müller, Familienrecht, 2. Auflage 2016, § 14. Adoptionsrecht Rn. 156–160.

3 Der Verweis in § 1767 Abs. 2 S. 1 BGB gilt vollumfänglich für die einzelnen Bestimmungen in § 1741 Abs. 2 BGB, BGH, FamRZ 2021, 1892; NJW-RR 2021, 1449 (Rn. 36).

4 Das OLG München hat eine Volladoption wegen überwiegender Interessen des leiblichen Vaters (Unterhalt) abgelehnt (OLG München, ZEV 2009, 355); Das OLG Brandenburg hat eine Volladoption zur Vermeidung von Unterhaltsansprüchen des leiblichen, jedoch entfremdeten Vaters, der selbst seiner Unterhaltspflicht jedoch nachgekommen ist, abgelehnt (OLG Brandenburg, NZFam 2019, 507). Weitere Urteile zu Unterhaltsthemen im Rahmen von Volladoptionen: OLG Brandenburg, FamRZ 2017, 1762; OLG Düsseldorf, FamRZ 2014, 1796; OLG Celle, FamRZ 2014, 579; LG Heidelberg, FamRZ 2001, 120. Hierzu auch Grüneberg/Götz, § 1772 Rn. 2.

5 BGH v. 25.08.2021 – XII ZB 442/18, NJW-RR 2021, 1444.

Das Eltern-Kind-Verhältnis zeichnet sich durch folgende Umstände aus:

- dauernde seelisch-geistige Verbundenheit
- soziales Familienband
- auf Dauer angelegte Bereitschaft zum gegenseitigen Beistand.⁶

Es müssen also eine **innere Verbundenheit** und die **Beistandsgemeinschaft** vorliegen, wobei die Verbundenheit der Beteiligten qualitativ deutlich über die bereits bestehende Verwandtschaftsbeziehung hinausgehen muß. Die Antragsteller müssen dabei keinen gemeinsamen Haushalt führen.⁷ Wenn die Beziehung erst im volljährigen Alter des Kindes die Qualität einer Eltern-Kind-Beziehung erreicht haben, dann muß sie sich zunächst über einen längeren Zeitraum durch anhaltendes gegenseitiges Vertrauen und Zuneigung bewiesen haben. Die erhöhten Anforderungen sind in Abgrenzung zu sonstigen Beziehungen notwendig, da gerade im Vergleich zur leiblichen Familie kein familiäres „Fundament“ in der Kindheit gelegt wurde.⁸

Obwohl ein **bestimmter Altersabstand** gesetzlich nicht gefordert ist, muß regelmäßig der vorhandene Altersunterschied einer natürlichen Generationenfolge entsprechen.⁹ Der Bundesgerichtshof bezieht sich insofern auf Urteile, bei denen eine Adoption bei einem Altersunterschied bis 14 Jahre¹⁰ und wiederum ab 60 Jahren¹¹ abgelehnt wurde.¹² Auf ein Urteil des OLG Nürnberg¹³, in welchem ein Altersabstand von 18 Jahren als zu gering angesehen wurde, bezieht sich der BGH gerade nicht, so daß er in diesem Altersunterschied bereits eine Generationenfolge anzunehmen scheint.

Zweifel am Bestehen eines Eltern-Kind-Verhältnisses können sich bei **intakter Beziehung zu den leiblichen Eltern** ergeben. Das AG Freiburg und im Rechtsmittelverfahren auch das OLG Karlsruhe haben jüngst in einem solchen Fall einen Adoptionsantrag abgelehnt. Zwar könne das natürliche Kindschaftsverhältnis keine rechtliche Exklusivität für sich beanspruchen, es entspräche jedoch grundsätzlich nicht der Lebenserfahrung, daß derjenige, der auf der Grundlage seiner in der Kindheit erfahrenen sozialen Prägung weiterhin durch ein echtes Eltern-Kind-Verhältnis mit seinen leiblichen Eltern verbunden ist, eine Beziehung von vergleichbarer Qualität zu entfernteren Verwandten oder gar zu familienfremden Personen aufzubauen vermag.¹⁴

Kann die sittliche Rechtfertigung aufgrund einer bestehenden Eltern-Kind-Beziehung nicht festgestellt werden, gehen diesbezügliche Zweifel zu Lasten der Antragsteller und der Antrag ist abzulehnen.¹⁵ Allerdings kann in solchen Fällen ausnahmsweise eine Volljährigenadoption erfolgen, wenn „*bei objektiver Betrachtung der bestehenden Bindungen und ihrer Entwicklungsmöglichkeiten*“ ein Eltern-Kind-Verhältnis prognostiziert und somit die sittliche Rechtfertigung positiv festgestellt werden kann.¹⁶ Regelmäßig soll die zu treffende **Prognoseentscheidung** schon dann negativ zu bescheiden sein, wenn familienfremde Zwecke ausländerrechtlicher, namensrechtlicher, steuerrechtlicher oder vermögensrechtlicher Natur vorliegen.¹⁷ Solche familienfremde

Zwecke sollen nach dem Bundesgerichtshof bereits als Neben Zweck der Adoption schädlich sein, wenn das konkrete Adoptionsbegehren ohne den familienfremden Zweck nicht weiterverfolgt werden würde.¹⁸ Bislang wurde eher von einer Gesamtbetrachtung der Adoptionsgründe ausgegangen. Dabei konnten **wirtschaftliche Motive** von Bedeutung sein, dürfen jedoch nicht den ausschlaggebenden Hauptgrund darstellen. Familienbezogene Motive müssen der entscheidende Anlaß für die Annahme sein.¹⁹ In der Rechtsprechung wurden Volljährigenadoptionen abgelehnt, bei denen Pflegeleistungen des Anzunehmenden²⁰, die finanzielle Absicherung des Anzunehmenden²¹ oder die Ersparnis der Erbschaftsteuer als Motiv im Vordergrund stand.²²

IV. Interessen der Kinder des Annehmenden und des Anzunehmenden (§ 1769 BGB)

Sowohl die Kinder des Annehmenden als auch die Kinder des Anzunehmenden sind im Verfahren zu hören, da ihre **wirtschaftlichen Interessen** durch die Adoption berührt werden können (§ 1769 BGB). Die Kinder des Anzunehmenden können ggf. gegenüber ihren Adoptivgroßeltern unterhaltspflichtig werden, während die Unterhalts-, Erb- und Pflichtteilsansprüche der leiblichen Kinder des Annehmenden durch die Adoption geschmälert werden können. Stehen die wirtschaftlichen Interessen der leiblichen Kinder der Antragsteller der Adoption entgegen, wird das Gericht diese nicht aussprechen. Da jede Adoption aber zwingend die Erb- und Pflichtteilsansprüche der leiblichen Kinder verringert, dürfte alleine dieser wirtschaftliche Nachteil für eine Ablehnung

6 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 31 und 32); Grüneberg/Götz, § 1767 BGB Rn. 6; MüKoBGB/Maurer, a.a.O., § 1767 Rn. 30 und 33.

7 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 32); so bereits auch RGZ 147, 220, 224.

8 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 32).

9 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 31).

10 KG NJW-RR 2013, 774; BayObLG, NJWE-FER 1998, 78.

11 OLG Bremen, FamRZ 2017, 722, 723; OLG Bamberg, BeckRS 2011, 27589.

12 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 31).

13 FamRZ 2015, 51.

14 OLG Karlsruhe v. 17.05.2022 – 18 UF 60/21, BeckRS 2022, 11794; in diese Richtung auch der BGH, NJW-RR 2021, 1444; offener für eine Adoption in dieser Konstellation OLG Hamburg, NZFam 2018, 1052.

15 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 41); OLG Schleswig-Holstein, FamRZ 2010, 46; OLG München, ZEV 2009, 83, 84.

16 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 35).

17 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 33); Braun, FamRZ 2021, 1858, 1860.

18 BGH, NJW-RR 2021, 1444 (Rn. 41).

19 OLG Schleswig-Holstein, FamRZ 2010, 46; OLG Zweibrücken, DNotZ 2006, 129, 131; BayObLG, FamRZ 2005, 546, 547; Staudinger/Helms, BGB, Neubearbeitung 2019, § 1767 Rn. 33; Becker, ZEV 2009, 25, 26; Wälzholz, NWB 2009, 1591, 1593.

20 OLG München, ZEV 2009, 354.

21 AG Braunschweig, BeckRS 2016, 117665; OLG München, ZEV 2009, 355.

22 OLG Karlsruhe, NJW-RR 2006, 364, 365.

des Adoptionsantrags nicht ausreichend sein. Vielmehr wird eine **unangemessene und außergewöhnliche Beeinträchtigung** der leiblichen Kinder gefordert, da ansonsten praktisch nur die Adoption durch Kinderlose möglich wäre.²³ Trotzdem ist nach überwiegender Auffassung²⁴ die Annahme eines Volljährigen, wenn eigene Abkömmlinge des Annehmenden vorhanden sind, nur ausnahmsweise zuzulassen.²⁵

B. Verfahren und Entscheidung des Familiengerichts

Die Adoption erfolgt durch Beschluß des Familiengerichts, der mit Zustellung an den Annehmenden wirksam wird. **Zuständig** ist das **Familiengericht** in dessen Bezirk der Annehmende oder einer der Annehmenden seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 187 Abs. 1 FamFG).

Kosten ergeben sich aus **der notwendigen notariellen Beurkundung des Antrags**. Eine Wertbestimmung für die Annahme eines Volljährigen sieht das Gerichts- und Notarkostengesetz (GNotKG) nicht vor. Die Wertbestimmung erfolgt daher gemäß § 36 Abs. 2 GNotKG. Hiernach sind die Vermögens- und Einkommenswerte mitzubehutsichtigen, wobei immer der Einzelfall maßgeblich sein soll. Als Richtwert werden 25 bis 50% des Reinvermögens des Annehmenden vertreten, wobei aber eine Einbeziehung aller Umstände des Einzelfalles erfolgen soll, so daß neben Vermögens- und Einkommenswerten auch persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen seien.²⁶ Da es sich bei der Einwilligung um eine Zustimmungserklärung handelt, ist gemäß § 98 Abs. 1 GNotKG jeweils nur der halbe Wert anzunehmen. Aufgrund des Höchstwerts von 1 Mio. Euro (vgl. § 36 Abs. 2 GNotKG) führt dies zu einem Höchstwert von 500.000 Euro. Gemäß Nr. 21200 des Kostenverzeichnisses der GNotKG fällt eine 1,0 Gebühr mit einer Mindesthöhe von 60 Euro an (Höchstgebühr 935 Euro).

Seit dem 01.09.2009 richten sich die **Kosten der Gerichtsentscheidung** nach dem Gesetz über Gerichtskosten in Familiensachen (FamGKG). Bei Ausspruch der Annahme des Volljährigen als Kind werden zwei Gebühren erhoben (FamGKG-Kostenverzeichnis Nr. 1320), deren Höhe sich nach dem Verfahrenswert richtet, § 42 Abs. 2 FamGKG. Dieser soll sich wiederum aus einem bestimmten Prozentsatz des Reinvermögens des Annehmenden ergeben. Auch bei den Gerichtskosten sind aber die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen, woraus sich auch erhebliche Abweichungen von diesem Wert ergeben können.²⁷ Das Gesetz sieht in § 42 Abs. 2 FamGKG eine Begrenzung auf 500.000 Euro vor. Daraus ergibt sich eine Höchstgebühr von 7.802 Euro (2,0 Gerichtsgebühren gem. FamGKG Anlage 1 Nr. 1320, FamGKG Anlage 2, § 28 FamGKG, § 42 Abs. 2 FamGKG).

Rechtsmittel gegen den Ausspruch der Adoption sind nicht gegeben. Die Volljährigenadoption ist grundsätzlich für die Beteiligten unanfechtbar und für das Gericht unabänderbar (§ 197 Abs. 3 FamFG). In Betracht kommt lediglich,

sich auf die Nichtigkeit der Adoption zu berufen (dazu bedarf es einer dem Gesetz inhaltlich fremden Entscheidung ohne gesetzliche Grundlage) oder Verfassungsbeschwerde zu erheben. Mit Ausnahme von Rügen des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) sind die Erfolgsaussichten jedoch jeweils äußerst gering. Gegen die Versagung der Adoption kann Beschwerde eingelegt werden.

C. Rechtsfolgen einer Volljährigenadoption

Anders als die Minderjährigenannahme wirkt die Adoption eines Volljährigen grundsätzlich nur im Verhältnis zwischen Annehmenden und Angenommenen. Der Angenommene erhält die **Rechtstellung eines Kindes des Annehmenden**. Das Verhältnis zu den übrigen Verwandten bleibt jedoch unberührt (§ 1770 BGB), so daß der Angenommene z.B. zu weiteren Kindern des Annehmenden keine verwandtschaftlichen Beziehungen hat. Andererseits bleibt die Verwandtschaft zu den eigenen leiblichen Verwandten bestehen, so daß es zu einer Verdoppelung der Elternstellung rechtlicher Art kommen kann. Soweit sich in diesem Rahmen die Verwandtschaftsbeziehungen ändern, wirken diese aber voll und haben weitreichende Folgen, insbesondere im Erbrecht, Steuerrecht, Unterhaltsrecht und Namensrecht.

- Der Angenommene wird Kind des Annehmenden im Sinne des gesetzlichen **Erb- und Pflichtteilsrechts**. Das wechselseitige Erbrecht zu den leiblichen Eltern bleibt bestehen, so daß der Angenommene jeweils gesetzlicher Erbe und Pflichtteilsberechtigter ist. Umgekehrt sind die leiblichen und die Adoptiveltern gemeinsam dessen gesetzliche Erben und damit auch gemeinsam pflichtteilsberechtigt, falls der Angenommene kinderlos verstirbt. Mehr Bedeutung haben freilich die entstehenden Pflichtteilsansprüche des Angenommenen, auf die jedoch bereits vor der Adoption verzichtet werden kann.²⁸
- Zum Zwecke der **Erbschaft- und Schenkungssteuer** ist der Angenommene wie die leiblichen Kinder des Erblassers in Steuerklasse I eingeordnet, so daß sowohl der günstige Steuersatz (7% bis 30%) als auch der vorgesehene Freibetrag (400.000 Euro) für ihn uneingeschränkt anwendbar ist. Durch die Adoption von Personen der Steuerklasse II (Steuersätze von 15% bis 43%, Freibetrag von 20.000 Euro) oder sogar der Steuerklasse III (Steuersätze von 30% und

23 Grüneberg/Götz, § 1769 Rn. 1; Staudinger/Helms, § 1769 Rn. 8; Becker, ZEV 2009, 25, 28.

24 Zimmermann, NZFam 2015, 1134, 1135; Brambring, FamFR 2009, 79, 79; OLG München, FGPrax 2005, 261; BayObLG, FamRZ 1984, 419.

25 Dagegen statuiert § 1769 BGB nach AG Bremen, NJW-RR 2010, 369 ff. kein Regel-Ausnahme-Verhältnis sondern setzt eine konkrete Einzelfallabwägung der bestehenden Interessen voraus.

26 Vgl. BeckOKKostR/Soutier, § 36 Rn. 28–32.

27 Vgl. OLG Karlsruhe, NJOZ 2022, 320.

28 Grüneberg/Weidlich, § 2346, Rn. 1; MüKoBGB/Wegerhoff, § 2346 Rn. 9.

50%, Freibetrag von 20.000 Euro) können sich daher erhebliche steuerliche Vorteile ergeben. Hinsichtlich der leiblichen Eltern bleibt es bei der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 a ErbStG). Die Kinder des Angenommenen gehören sowohl im Verhältnis zu den Adoptiveltern des eigenen Elternteils als auch zu dessen leiblichen Eltern zur Steuerklasse I.

- Die Beteiligten werden einander **unterhaltspflichtig** (§§ 1601 ff. BGB). Auch im Verhältnis zu den leiblichen Eltern bleibt die gegenseitige Unterhaltspflicht bestehen, doch sind die Adoptiveltern dem angenommenen Abkömmling gegenüber vorrangig verpflichtet (§ 1770 Abs. 3 BGB).
- Auch der adoptierte Volljährige erhält als Geburtsnamen den **Familiennamen** des Annehmenden (§§ 1767 Abs. 2, 1757 BGB). Bei einer Adoption durch Ehegatten oder der Adoption des Stiefkindes erhält der Anzunehmende den Ehenamen. Eine Weiterführung des eigenen Geburtsnamens ist nach § 1757 BGB ausgeschlossen. Danach ist es alternativ nur möglich, den angenommenen Namen dem Geburtsnamen voranzustellen, nicht aber, den Geburtsnamen allein zu führen. Der Bundesgerichtshof hat diese Regelung jüngst dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt. Er hält die Regelung für verfassungswidrig.²⁹

Als Ausnahme sieht das Gesetz auch die Möglichkeit der Volljährigenadoption mit den Wirkungen der Minderjährigenannahme vor (§ 1772 BGB). Bei einer sog. **Volladoption** erlöschen die Verwandtschaftsbeziehungen des Angenommenen zu seinen leiblichen Verwandten.³⁰

Voraussetzung ist allerdings, daß entweder

- ein minderjähriger Geschwisteranteil des Anzunehmenden bereits angenommen wurde oder gleichzeitig angenommen wird,
- der Anzunehmende bereits als Minderjähriger in der Familie aufgenommen worden ist,
- es sich um eine Stiefkindadoption handelt oder
- der Anzunehmende bei Antragstellung noch nicht volljährig war.

Zudem dürfen die „starken Wirkungen“ nur angeordnet werden, wenn dieser Form der Adoption überwiegende Interessen der Eltern des Anzunehmenden nicht entgegenstehen.

D. Adoption im Ausland

Die Anerkennung von ausländischen Adoptionen in Deutschland richtet sich nach §§ 108, 109 FamFG.³¹ Die

Wirkungen ausländischer Entscheidungen werden nach § 108 Abs. 1 FamFG in Deutschland anerkannt. Soll die Anerkennung einer ausländischen Adoptionsentscheidung im Interesse der Rechtssicherheit gerichtlich festgestellt werden, besteht die Möglichkeit eines Anerkennungsverfahrens nach § 108 Abs. 2, 3 FamFG. Eine Anerkennung erfolgt, solange kein Anerkennungs Hindernis nach § 109 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 FamFG vorliegt. Hiernach wird geprüft, ob nach dem deutschen Verfahrensrecht eine internationale Zuständigkeit spiegelbildlich bestanden hätte (§ 109 Abs. 1 Nr. 1). Ein (nach deutschem Verfahrensrecht) Beteiligter kann sich darauf berufen, daß ihm kein rechtliches Gehör im ausländischen Verfahren gewährt wurde (§ 109 Abs. 1 Nr. 2). Das Gericht prüft weiter, ob das ausländische Urteil mit einer in Deutschland erlassenen Entscheidung, einer früheren anzuerkennenden ausländischen Entscheidung oder das ihr zugrunde liegende Verfahren mit einem früheren in Deutschland rechtshängigen Verfahren im Widerspruch steht (§ 109 Abs. 1 Nr. 3). Das Gericht versagt die Anerkennung schließlich, wenn ein *ordre-public*-Verstoß vorliegt (§ 109 Abs. 1 Nr. 4 FamFG). Dies wird allerdings von der Rechtsprechung restriktiv angewendet.³² Für die Annahme eines *ordre-public*-Verstoßes reicht nicht aus, daß nach dem angewandten Recht niedrigere Hürden an eine Volljährigenadoption gestellt werden³³ und somit der Verdacht eines rechtlich mißbilligten *forum shopping* besteht, vielmehr muß nachgewiesen werden, daß die Adoptionsbeteiligten bewußt das Verfahren am ausländischen Gericht angestrebt haben, um sich die weniger restriktiven Annahmeveraussetzungen des ausländischen Rechts zunutze zu machen.³⁴

²⁹ BGH, NJW 2020, 2496.

³⁰ Etwas anderes kann gemäß § 1756 Abs. 2 BGB gelten (vgl. BGH, ErbR 2010, 93 ff.).

³¹ Das Haager Adoptionsübereinkommen ist nur bei einer Minderjährigenadoption anwendbar (Art. 3 HAdoptÜ).

³² BGH, FamRZ 2011, 788, 790; OLG Stuttgart, NJOZ 2018, 809, 810; BeckOK FamFG/Sieghörtner, § 109 Rn. 32.

³³ Zu den Vorteilen einer Volljährigenadoption im Ausland *Wedemann*, FamRZ 2015, 2106, 2108 ff.

³⁴ BGH, NZFam 2020, 762, 768 f.; kritisch hierzu, *Braun*, NJW 2020, 3001, 3002; BeckOK FamFG/Sieghörtner, § 109 Rn. 40 a.

Vereins- und Verbandsrecht 2022

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz¹

1. Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge unterliegen keiner Leistung/Gegenleistung. Anders ist dies bspw. bei einem Fitnessstudio, dessen Hauptleistungspflicht es ist, die Nutzung des Clubangebotes innerhalb der Öffnungszeiten zu gewähren, was Fitness-Trainingsmöglichkeiten nebst Trainingsbetreuung, Sportkursen etc. sowie ein umfangreiches Wellnessangebot angeht. Ist dies rechtlich unmöglich, ist auch der gezahlte Beitrag zurückzuzahlen.²

2. Umsatzsteuer

Der BFH hat ein bereits seit längerem erwartetes Urteil zur Umsatzsteuerbefreiung von Sportvereinen veröffentlicht.³ Das BFH-Urteil erging zur Umsatzbesteuerung von Entgelten, die ein (nicht gemeinnütziger) Golfclub für die Teilnahme an Golfturnieren, die Nutzung des Golfplatzes („Greenfee“) und die Vermietung von Golfbällen und Caddies erzielte.

Der BFH hat für diese Einnahmen die Umsatzsteuerbefreiung sowohl nach § 4 Nr. 22 lit.b) UStG als auch nach EU-Recht versagt. Dies war nach dem vorangehenden EuGH-Urteil vom 10.12.2020⁴ keine Überraschung mehr: Denn das nationale Recht knüpft die Umsatzsteuerbefreiung zumindest nach dem Gesetzeswortlaut an die (im Urteilsfall nicht vorhandene) Gemeinnützigkeit und eine Berufungsmöglichkeit auf die deutlich weitergehende Befreiung nach EU-Recht hatte der EuGH zuvor versagt.

3. Europäischer Verein

Am 17.02.2022 legte das Europäische Parlament Empfehlungen an die Kommission zu einem Statut des Rates für länderübergreifende Europäische Vereine und Organisationen ohne Erwerbszweck nach Art. 225 AEUV vor. Die Kommission wird aufgefordert, die verschiedenen Formen von Organisationen ohne Erwerbszweck in den Mitgliedstaaten zu prüfen und eine vergleichende Analyse zu erstellen. Trotz mehrerer Versuche ist bisher kein Statut für Europäische Vereine geschaffen worden.⁵

4. Wirksamkeit von Beschlüssen

Das OLG Bamberg hat in seiner Entscheidung vom 26.01.2022 noch einmal klargestellt, daß die Beweislast hin-

sichtlich der formellen und materiellen Wirksamkeit von Vereinsbeschlüssen beim Verein liegt.⁶ Durch eine unterlassene Einladung zur Mitgliederversammlung werden die Mitglieder gehindert, die Willensbildung durch Beiträge in der Aussprache sowie ihre Stimmabgabe zu beeinflussen.

5. Koalitionsvertrag von 2021

Am 25.11.2021 hat die sog. Ampel-Koalition von SPD, Grünen und FDP den Koalitionsvertrag veröffentlicht. Er enthält zum Vereinsrecht ein paar Bemerkungen zu Schwimmbädern (Tz. 3799 ff.), Bekämpfung sexualisierter Gewalt (Tz. 3619), muslimischen Jugendvereinen (Tz. 3390) und schließlich in Tz. 4473 etwas Bemerkenswertes: „Wir wollen EU-Rechtsformen für Vereine und Stiftungen, die Äquivalenzprüfungen für Gemeinnützigkeit aus anderen Mitgliedstaaten vereinfachen und so grenzüberschreitende Spenden und Kooperationen EuGH-konform erleichtern.“

6. Verschmelzungsbeschluß auch virtuell?

Der nach § 13 Abs. 1 Satz 2 UmwG zwingend in einer Versammlung zu fassende Verschmelzungsbeschluß konnte bisher nicht in einer Generalversammlung ohne physische Präsenz der Teilnehmer gefaßt werden, § 3 Abs. 1 Satz 1 COVMG ermöglichte dies nicht. Diese Regelung wurde nun aufgehoben. Im Nachgang urteilte das OLG Karlsruhe: „Ein Verein kann einen Umwandlungsbeschluß wirksam auch in einer virtuellen Mitgliederversammlung fassen. Im Anschluß an BGH NZG 2021, 1562 sind durch das CoronaG virtuelle Versammlungen den Präsenzversammlungen gleichgestellt worden. Auch umwandlungsrechtliche Beschlüsse können daher in einer virtuellen Mitgliederversammlung gefaßt werden.“⁷

1 Der Verfasser beschäftigt sich überwiegend mit gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen, s.a. *Wagner, Verein und Verband und Märkle/Alber/Wagner, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht*, 2022.

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

3 BFH 21.04.2022 – V R 48/20 (V R 20/17), juris.

4 EuGH 10.12.2020 – C 488/18, Schloß Igling, DStR 2020, 2869.

5 Mitt. in NZG 2022, 326; s. bereits *Wagner, Verein und Verband* 2018.

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

7 BGH 05.10.2021 – II ZB 07/21, DB 2021, 2619.

7. Personengesellschaftsrecht

Seit längerem ist die Reform des in die Jahre gekommenen Personengesellschaftsrechts im Gespräch, zuletzt durch einen Referentenentwurf zur Reform des Personengesellschaftsrecht (MoPeG). Das MoPeG ist im BGBl. I 2021, S. 3436 ff. vom 17.08.2021 veröffentlicht worden.

8. Haftung

Die Teilnahme an einer Vorstandssitzung eines Vereins (hier: sozialpolitischer Interessenverband in der Rechtsform des gemeinnützigen eingetragenen Vereins), die in einer privaten Gaststätte stattfindet, kann eine Haftungsprivilegierung i.S.d. § 105 SGB VII begründen. Das gilt für den von der Organisationsherrschaft des Veranstalters erfassten Bereich. Die Nutzung von Räumlichkeiten einer Gaststätte führt aber nicht dazu, daß der Nutzer ohne weiteres die Organisationshoheit über das gesamte Gaststättengelände samt zugehörigem Hof innehat.⁸

9. Unzuverlässigkeit im Sinne des WaffnG

Die Mitgliedschaft in einer örtlichen Organisationseinheit der Rockergruppierung „Outlaws MC“ rechtfertigt daher auch dann die Annahme der Unzuverlässigkeit i.S.v. § 5 Abs. 1 Nr. 2 a) und c) WaffnG, wenn keine sonstigen Tatsachen für die Unzuverlässigkeit der betreffenden Person sprechen oder sogar – wie im vorliegenden Fall die bisherige Unbescholtenheit des Klägers – andere Tatsachen dagegensprechen.⁹

10. Rechtsschein-Mitgliedschaft?

Die Mitgliedschaft begründet hier die berechtigte Vermutung, daß der Inhaber sich mit den sozialpolitischen Zielen der Partei identifiziert und sich in seinem Verhalten danach richtet. Zu stimmberechtigten Vereinsmitgliedern können Interessenten aber nur werden, indem sie nach den Bestimmungen der Satzung als Mitglieder aufgenommen werden. Eine Rechtsscheinmitgliedschaft ist dem Vereinsrecht fremd.¹⁰

11. Amtszeitverlängerungsklausel

Bei den meisten Vereinen ist die Amtszeit des Vorstands begrenzt. Die Satzung enthält dann in der Regel eine Amtszeitverlängerungsklausel. Danach bleibt der Vorstand im Amt, wenn die satzungsmäßige Amtszeit ausläuft. Solche Amtszeitverlängerungen gelten nach Auffassung des OLG Schleswig-Holstein unbegrenzt, sofern die Satzung keine Einschränkungen vornimmt. Dies bedeutet¹¹ zum einen, daß

der Verein theoretisch auf Neuwahlen verzichten kann, insbesondere dann, wenn die Amtsinhaber voraussichtlich wiedergewählt werden. Die Amtszeitverlängerung kommt also einer unbefristeten Amtszeit gleich. Allerdings liegt ein Satzungsverstoß vor. Mitglieder (aber nur diese) können also Neuwahlen einfordern. Zum anderen muß der Vorstand, dessen Amtszeit abgelaufen ist, sein Amt niederlegen, wenn er aus dem Vorstand ausscheiden will.

12. Einstweilige Verfügung gegen Vereinsausschluß

Gegen die Verhängung eines Vereinsausschlusses ist eine einstweilige Verfügung möglich, wenn der Ausschluß sofort wirksam wird. Das LG Köln begründet das damit, daß das ausgeschlossene Mitglied nur so in der Lage war, an der anstehenden Mitgliederversammlung teilzunehmen und dort seine Rechte zu wahren. Die einstweilige Verfügung nimmt die Entscheidung in der Hauptsache auch nicht vorweg. Die Prüfung, ob der Ausschluß rechtmäßig war, kann im Hauptverfahren unverändert entschieden werden. Im entschiedenen Fall war es nach Auffassung des Gerichts dem Mitglied nicht zuzumuten, das vereinsinterne Ausschlußverfahren abzuwarten.¹² Viele Satzungen sehen vor, daß Mitgliederrechte ruhen, wenn ein Ausschlußverfahren eingeleitet wird. Eine solche Regelung kann im Einzelfall problematisch sein. Das gilt zumindest dann, wenn dem Mitglied zunächst kein rechtliches Gehör gewährt wurde und Vereinsbeschlüsse (Mitgliederversammlung) anstehen, die für das Mitglied von Bedeutung sind.

13. Ort der Mitgliederversammlung

Wird die Mitgliederversammlung in einem Raum abgehalten, der nicht für alle Mitglieder Platz bietet, führt das noch nicht zur Anfechtbarkeit der Beschlüsse. Es kommt einzig darauf an, ob der Platz für die tatsächlich erschienenen Mitglieder ausgereicht hat. Das hat das KG Berlin klargestellt.

Ein Verein darf mit Rücksicht auf die bisherigen Erfahrungen einen angemessen großen Versammlungsraum wählen. Er muß nicht davon ausgehen, daß alle Mitglieder erscheinen. Wichtig, weil dann ein Ladungsmangel vorliegt, sind die Beschlüsse der Mitgliederversammlung erst dann, wenn erschienene Mitglieder tatsächlich abgewiesen werden müssen.¹³ Das ist auch in Hinsicht auf den größeren Raumbedarf

8 OLG Celle 28.07.2021 – 14 U 43/21, juris.

9 VGH Baden-Württemberg 12.05.2021 – 6 S 2193/19, juris.

10 OLG Hamm 31.03.2021 – 8 O 61/20, juris; aktuell VG Berlin 30.04.2021 – 6 L 96/21 (Chancengleichheit politischer Stiftungen).

11 OLG Schleswig-Holstein 29.06.2022 – 12 U 137/21, juris.

12 LG Köln 19.07.2021 – 39 T 72/21, juris.

13 KG Berlin, Beschl. v. 12.02.2021 – 22 W 1047/20, juris.

zur Einhaltung der Hygienevorgaben unter Corona-Bedingungen von Bedeutung. Sie können ihre Mitglieder zwar um Voranmeldung bitten, um den Raumbedarf besser planen zu können. Abweisen dürfen sie Mitglieder, die unangemeldet erscheinen, aber nicht. Es sei denn, ihre Satzung liefert dafür eine Grundlage.

14. Sonderrechte

Nach § 35 BGB können Sonderrechte eines Mitglieds nicht ohne dessen Zustimmung eingeschränkt werden. Das bedeutet aber nicht, daß bei Einführung eines Sonderrechts alle nicht bevorzugten Mitglieder zustimmen müssen, entschied das OLG Nürnberg. Im konkreten Fall hatte ein Schützenverein per Satzungsänderung eine Beitragsbefreiung für Ehrenmitglieder eingeführt. Das Registergericht hatte die Eintragung der Neufassung abgelehnt. Bei der Beitragsbefreiung für Ehrenmitglieder handle es sich um ein Sonderrecht, zu dessen Einführung alle nicht bevorzugten Mitglieder zustimmen müßten (§ 35 BGB). Das OLG sah das anders. Zwar sei eine Beitragsbefreiung grundsätzlich ein Sonderrecht i.S.v. § 35 BGB. Die Entziehung eines solchen Sonderrechts könne nur mit Zustimmung des betroffenen Mitglieds erfolgen. Daraus lasse sich aber nicht ableiten, daß auch für die Begründung eines Sonderrechts immer die Zustimmung aller nicht privilegierten Mitglieder erforderlich sei. Deren Zustimmung sei verzichtbar, wenn die Ungleichbehandlung einzelner Mitglieder sachlich gerechtfertigt sei. Die Regelung einer Ehrenmitgliedschaft sei bei Vereinen nicht unüblich und als Anerkennung besonderer Verdienste um den Verein grundsätzlich auch sachgerecht. Das ergebe sich auch daraus, daß die Ehrenmitglieder keine Zuwendungen aus Beitragsmitteln erhalten.¹⁴

Sofern die Ehrenmitgliedschaft mit einer Beitragsbefreiung verbunden wird, verlangt der Gleichbehandlungsgrundsatz aber, daß jedes Mitglied zumindest theoretisch die Chance hat, Ehrenmitglied zu werden. Das war im vorliegenden Fall laut Satzung möglich. Die entsprechende Satzungsänderung bedurfte deswegen nicht der Zustimmung aller Mitglieder.

15. Zeitnahe Sanktionen

Aus der Treuepflicht der Mitglieder gegenüber dem Verein folgt, daß Klagen gegen die rechtliche Wirksamkeit von Vereinsmaßnahmen zeitnah erfolgen müssen. In der Regel gilt hier eine Frist von einem Monat, so die OLG Saarbrücken und Schleswig-Holstein. Im entschiedenen Fall wollte ein Mitglied die Unwirksamkeit einer Vorstandswahl gerichtlich feststellen lassen. Die Wahl lag aber bereits zwei Jahre zurück. Das OLG Schleswig-Holstein wies die Klage deshalb als unzulässig ab. Die Treuepflicht des Mitglieds gebiete, eine beabsichtigte Klage gegen Vereinsmaßnahmen mit „zumut-

barer Beschleunigung“ zu erheben. Andernfalls darf der Verein davon ausgehen, daß das Mitglied die Vereinsmaßnahme akzeptiert, das Klagerecht ist dann verwirkt. Das OLG hat mit Verweis auf eine Entscheidung des OLG Saarbrücken¹⁵ eine Frist von einem Monat für die Erhebung der Klage genannt, was eher zu kurz sein dürfte.

16. Delegation von Aufgaben des Vereinsvorstandes an Dritte

Mehrere Reha-Sportvereine hatten eine zusätzliche Gesellschaft gegründet, die für die Vereine gegen Entgelt Verwaltungsaufgaben wahrnehmen sollte. Das OLG Brandenburg betrachtet ein derartiges Geschäftsmodell als problematisch.¹⁶

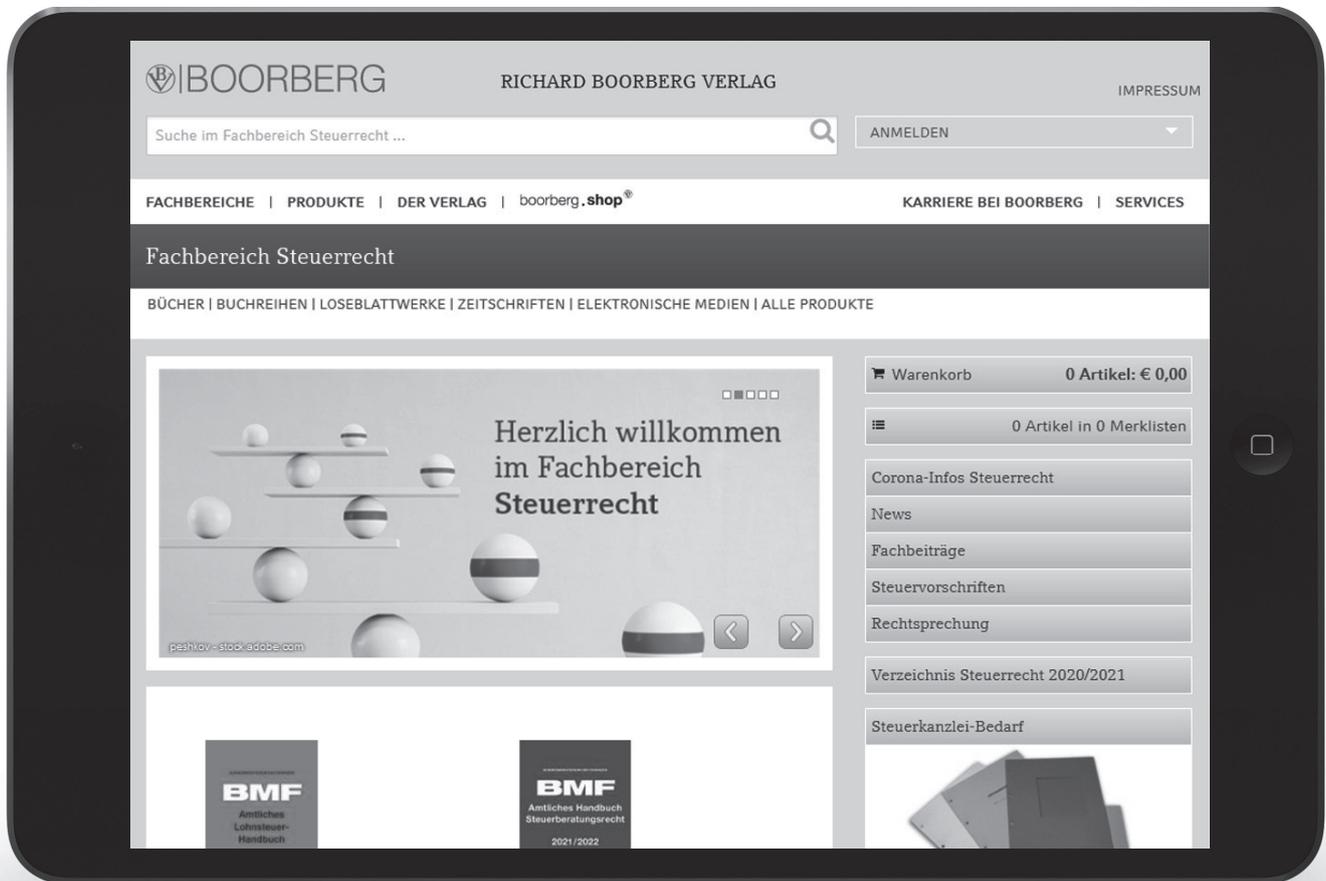
Das Konzept sah unter anderem die Gründung mehrerer gemeinnütziger Sportvereine im Bereich des Reha-Sports sowie die Gründung einer weiteren Gesellschaft vor, die für die Vereine Aufgaben der Vereinsführung übernehmen sollte. Insgesamt bildeten sich 15 Sportvereine. Sodann erfolgte die Gründung der Gesellschaft. Diese erhielt für die Übernahme der Verwaltungsaufgaben monatlich 20% des erzielten Umsatzes des jeweiligen Vereins. Das OLG abschließend: „Der Vorstand eines Vereins überschreitet die sich aus § 27 Abs. 3 Satz 1, § 664 Abs. 1 Satz 1 BGB ergebende Grenze der zulässigen Delegation von Geschäftsführungsaufgaben, wenn er einen Dritten mit lediglich beispielhaft umschriebenen „Dienstleistungen zur Organisation und Verwaltung des Auftraggebers“ beauftragt, die einen wesentlichen Teil der zum Wirkungskreis des Vorstandes gehörenden Aufgaben umfassen. Dies gilt auch dann, wenn dem Vorstand danach noch ein eigenständig wahrzunehmender Aufgabenbereich verbleibt. Erfolgt die Beauftragung des Dritten in einer derartigen Fallgestaltung entgeltlich, kann der Abschluß des Vertrages zudem gegen eine Satzungsbestimmung verstoßen, nach der die Tätigkeit im Vorstand ehrenamtlich ausgeübt wird. Handelt es sich bei dem beauftragten Dritten um eine Gesellschaft, deren Gesellschafter mit den Verein vertretenden Vorständen identisch sind, kann dies zur Unwirksamkeit des Vertrages unter dem Gesichtspunkt des Mißbrauchs der Vertretungsmacht führen.“

¹⁴ OLG Nürnberg 14.07.2021 – 12 W 2036/20, juris.

¹⁵ OLG Saarbrücken 02.04.2008 – 1 U 450/07, juris; OLG Schleswig-Holstein 29.06.2022 – 12 U 137/21, juris.

¹⁶ OLG Brandenburg 17.03.2022 – 10 U 16/21, NZG 2022, 929.

Expertenwissen unter: www.boorberg.de/steuerrecht



Aktuelle und kostenlose Informationen zum Steuerrecht finden Sie unter:

- » News
- » Fachbeiträge
- » Rechtsprechung
- » Veranstaltungen

Dazu die neuesten Produkte aus den Fachbereichen Steuerrecht und Steuerkanzlei-Bedarf.

Viele interessante Eindrücke wünscht Ihnen
Marcus Preu
Lektorat Fachbereich Steuern



Wissensbasis für Studium und Ausbildung.



WWW.BOORBERG.DE

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415067974

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

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

 **BOORBERG**

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

SC1022