



Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe

Stbg 1/2024

Die Steuerberatung

Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Berlin

www.dstv.de

AUS DEM INHALT

DStV-News | DStV-Vorstands-/ Geschäftsführer-Konferenz: MdB Antje Tillmann zu Gast

Kaminski | Aktuelles zur Verlustbehandlung im Rahmen von § 15a und § 15b EStG

Grune | Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Beyme | Herausgabeanspruch bei Mandatswechsel: Online-Zugriffsmöglichkeit reicht nicht

Mit

DStV
+++ NEWS

als Beihefter

Portale:

www.die-steuerberatung.de
www.stbdirekt.de

Auch als App:



Stollfuß

2024: Es kann nur besser werden!

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg¹



Die letzten Wochen waren u. a. von der Diskussion um das sog. Wachstumschancengesetz geprägt. Bekanntlich hatte dieses den Charakter eines Jahressteuergesetzes und sollte mehr als 50 Maßnahmen umsetzen, die zum Teil ent- und teilweise belastend waren. Was auch immer von diesen Maßnahmen inhaltlich zu halten sein mag, alleine das Verfahren war eine Zumutung für die Steuerpflichtigen und den Berufsstand!

Nachdem der Deutsche Bundestag am 17. 11. 2023 das Gesetz beschlossen hatte, scheiterte das Vermittlungsverfahren zwischen Bundestag und Bundesrat (vorerst) vollständig. Daraufhin wurden in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz (!) steuerliche Änderungen eingefügt, die nicht einmal binnen einer Woche durch die parlamentarischen Gremien beraten und verabschiedet wurden. Hierbei handelt es sich um die Steuerfreiheit der sog. Dezemberhilfe, die Umsetzung von unionsrechtlichen Vorgaben zur Zinsschranke und um steuerliche Anpassungen an das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG), wobei z. T. auf Regelungen des Entwurfs des Wachstumschancengesetzes zurückgegriffen wurde.

Das MoPeG stammt vom 10. 8. 2021, so dass das Inkrafttreten dieser Änderungen zum 1. 1. 2024 spätestens seit diesem Zeitpunkt bekannt war. In der Literatur und in Fachkreisen wurden seit langem hieraus entstehende steuerliche Auswirkungen diskutiert. Daher ist völlig unverständlich, dass seitens des Steuergesetzgebers nicht rechtzeitig auf diese Entwicklungen reagiert wurde. Schließlich wird hierdurch (u. a. mit der Abschaffung des Gesamthandsvermögens bei den Personengesellschaften und deren zunehmender rechtlicher Verselbständigung) in grundlegende Regelungen des Personengesellschaftsrechts eingegriffen. Hieraus drängen sich (u. a. für vermögensverwaltende Personengesellschaften, aber z. B. auch für das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen) gravierende steuerliche Zweifelsfragen auf. Diese beziehen sich nicht nur auf ertragsteuerliche Aspekte, sondern insbesondere auch auf die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer, die sehr stark an zivilrechtliche Regelungen anknüpfen. Ob diese durch die Regelungen im Kreditzweitmarktförderungsgesetz überzeugend beantwortet werden, wird sich erst noch zeigen müssen.

Kritikwürdig ist der zeitliche Rahmen: Statt in einem geordneten Verfahren die Auswirkungen zu analysieren, zu bewerten und hieraus entstehende Änderungsnotwendigkeiten zu entwickeln, wird kurz vor Inkrafttreten der handelsrechtlichen Regelungen auf eine solche Art und Weise reagiert, damit die schlimmsten negativen steuerlichen

Auswirkungen gerade noch verhindert werden konnten. Damit wird den Betroffenen die Möglichkeit genommen, auf entsprechende Maßnahmen reagieren zu können und die für sie erforderlichen Anpassungen vorzunehmen.

Abzuwarten bleibt, wie es mit dem sog. Wachstumschancengesetz und den darin noch vorgesehenen Maßnahmen weitergehen wird und insbesondere welche zeitlichen Anwendungsregelungen geschaffen werden. Der Praxis wird damit kein Gefallen getan. Diese Vorgehensweise trägt weder zur Akzeptanz noch zur Anwenderfreundlichkeit dieser Regelungen bei.

Diese Entwicklungen stehen neben allen anderen Belastungen, denen der Berufsstand ausgesetzt ist, u. a. die immer gravierender werdenden Personalengpässe und die erheblichen Sonderbelastungen, die sich u. a. aus den Folgen der Corona-Pandemie und den damit verbundenen Hilfen sowie den Steuererklärungen und -bescheiden ergeben; von der Grundsteuer ganz zu schweigen.

Das gerade veröffentlichte Urteil des II. Senats des BFH vom 13. 9. 2023, II R 49/21, zum 90%-Einstiegstest i. S. v. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG zeigt, wie schwer auch Gerichten die Auslegung der Regelungen fällt, die im Rahmen solcher kurzfristig vorgenommenen Änderungen entstehen. Darin sieht sich der Senat zu einer Auslegung veranlasst, die auf Grund des Telos der Norm deren Wortlaut erheblich einschränkt. Das ist kein Ruhmesblatt für den Gesetzgeber. Selbstverständlich können in einer gesetzlichen Regelung nicht alle Zweifels- und Anwendungsfragen beantwortet werden. Vielmehr sind diese im Wege der Auslegung zu bestimmen. Alles andere wäre eine Überforderung des Gesetzgebers. Gleichwohl vergrößert eine Gesetzgebungspraxis, wie sie derzeit angewendet wird, die Gefahr von schweren handwerklichen Fehlern. Dies verdeutlicht die Regelung in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, in dem eine Bruttogröße in das Verhältnis zu einer Nettogröße gesetzt wurde, was erkennbar nicht sachgerecht sein kann. Dies hat der BFH nunmehr überzeugend bestätigt.

Es bleibt zu hoffen, dass im Jahr 2024 in die Steuergesetzgebung endlich wieder mehr Nachhaltigkeit und Sorgfalt zurückkehrt. Schlimmer als in den letzten Wochen kann es kaum noch kommen!

¹ Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Helmut Schmidt Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg und Schriftleiter „Die Steuerberatung“.

Zu dieser Ausgabe

► Ausblick auf 2024

Vor dem Hintergrund der Entwicklungen zum sog. Wachstumschancengesetz und der Umsetzung von einzelnen Maßnahmen aus diesem Entwurf im Rahmen des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes moniert *Kaminski* den zeitlich unangemessenen Ablauf des Verfahrens. [Seite M1](#)

► Aktuelles zur Verlustbehandlung im Rahmen von § 15a und § 15b EStG

Das – zumindest zunächst – gescheiterte Wachstumschancengesetz sah u. a. eine Ausweitung des Verlustrücktrags gem. § 10d EStG vor. Dies setzt voraus, dass Verluste nicht bereits auf Grund anderer Regelungen vom Verlustausgleich ausgeschlossen sind. *Kaminski* wirft vor dem Hintergrund zweier aktueller BFH-Entscheidungen einen Blick auf die Verlustverrechnungsbeschränkungen von § 15a und § 15b EStG. Diese beschränken den Verlustausgleich – unter unterschiedlichen Voraussetzungen – grundsätzlich auf den Ausgleich mit positiven Einkünften aus der nämlichen Beteiligung. [Seite 1](#)

► Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Der BFH hat im Frühjahr 2023 eine neue Entscheidung zum Abzug von Aufwendungen für sog. Betriebsveranstaltungen im Bereich der Umsatzsteuer getroffen. *Grune* analysiert diese Rechtsprechung auch vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Regelungen und zeigt die sich daraus ergebenden Konsequenzen auf. [Seite 13](#)

► Unterbringungskosten in einer Pflege-WG als außergewöhnliche Belastungen

Der BFH hat mit Urteil vom 10. 8. 2023 entschieden, dass die Aufwendungen wegen einer krankheits- oder behinderungsbedingten Unterbringung in einer Pflege-WG als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind. Wie *Genter* zeigt, wurde diese Entscheidung zu wichtigen Klarstellungen genutzt, welche Anforderungen an die betreffenden Einrichtungen zu stellen sind. [Seite 18](#)

► 20 Jahre Verrechnungspreisdokumentationspflichten

Der BFH hat in einem Grundsatzurteil vom 17. 10. 2001 entschieden, dass es keine gesonderte Dokumentationspflicht für grenzüberschreitende, konzerninterne Verrechnungspreise gab. Der Gesetzgeber hat daraufhin 2003 durch das „Steuervergünstigungsabbaugesetz“ u. a. § 90 Abs. 3 AO geschaffen. Diese Regelung wurde in der Folgezeit wiederholt deutlich verschärft, zuletzt 2022 durch das sog. DAC 7-Umsetzungsgesetz. Gerade für KMU ergeben sich hieraus erhebliche Auswirkungen. *Matuszak/Braun* stellen diese 20-jährige Rechtsentwicklung und die sich hieraus ergebenden Konsequenzen dar. [Seite 19](#)

► Das MoPeG – Ein gesellschaftsrechtlicher Überblick

Zum 1. 1. 2024 sind die Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) in Kraft getreten. Hierbei handelt es sich um die grundlegendste Reform des Personengesellschaftsrechts der letzten Jahrzehnte. Der Beitrag von *Adenauer/Becker* stellt die wesentlichen Änderungen und die sich hieraus ergebenden Konsequenzen aus Sicht des Gesellschaftsrechts dar. [Seite 29](#)

► Neue Rubrik: BWL-SPOTLIGHT

Erstmals in dieser Ausgabe findet sich die Rubrik BWL-SPOTLIGHT. Darin werden Themen aus dem Bereich der Betriebswirtschaftslehre prägnant und praxisgerecht aufbereitet. *Marx* beleuchtet das Verhältnis zwischen Liquidität und Rentabilität. [Seite 35](#)

► Berufsrecht

Beyme bespricht zwei Entscheidungen: Einerseits geht es um die Erstattung der Umsatzsteuerbeträge im (finanz-)gerichtlichen Kostenfestsetzungsverfahren (Urteil des OLG Brandenburg vom 16. 5. 2022); andererseits um die Anforderungen zur Erfüllung des Herausgabeanspruchs bei elektronisch geführten Dokumenten (Urteil des LG Freiburg vom 26. 4. 2023). [Seite 36](#)

► Bericht aus Brüssel

Seit langem wird bei der Neuausrichtung der internationalen Unternehmensbesteuerung über ein sog. 2-Säulenkonzept diskutiert. Säule I („Pillar I“) umfasst die Frage, ob künftig nicht nur die Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht in einem anderen Land dienen soll. Säule II („Pillar II“) sieht eine globale Mindestbesteuerung vor, die vom deutschen Gesetzgeber bereits Ende 2023 umgesetzt wurde. Berichtet wird über die Diskussion bei der **European Tax Advisers Federation**. [Seite 39](#)

► DStV-News

Es wird über den Besuch von Frau StBin *Antje Tillmann*, finanzpolitische Sprecherin der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, bei der DStV-Vorstands- und Geschäftsführer-Konferenz berichtet. Erinnert wird an die Pflicht zur Registrierung im elektronischen Meldeportal „goAML“ der Financial Intelligence Unit zum 1. 1. 2024. Informiert wird über die von neun DStV-Mitgliedsverbänden mit dem Amt der Europäischen Union für geistiges Eigentum und dem Deutschen Patent- und Markenamt durchgeführten Online-Webinare zum besseren Verständnis für das geistige Eigentum von Mandanten; es werden ergänzende Hinweise zur Erleichterung der Schlussabrechnung von Corona-Wirtschaftshilfen gegeben, die grds. bis zum 31. 1. 2024 erfolgen müssen und es wird über die Sitzungen des Steuerrechtsausschusses sowie des Rechts- und Berufsrechtsausschusses des DStV berichtet. [Beihefter \(DStV-News\)](#)

Ihr
Bert Kaminski

VERBANDSADRESSEN

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Littenstr. 10, 10179 Berlin
Telefon: 030/278 76-2, Telefax: 030/278 76-799
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de – Internet: www.dstv.de
Büro Brüssel (German Tax Advisers):
Rue Montoyer 25, 1000 Bruxelles
E-Mail: info@germantaxadvisers.eu

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg e. V.

Hegelstr. 33, 70174 Stuttgart
Telefon: 07 11/6 19 48-400, Telefax: 07 11/6 19 48-444
E-Mail: info@dstv-bw.de – Internet: www.dstv-bw.de

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e. V.

Hansastr. 32, 80686 München
Telefon: 0 89/2 73 21 40, Telefax: 0 89/2 73 06 56
E-Mail: info@lswb.de – Internet: www.lswb.de

Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe e. V.
Littenstr. 10, 10179 Berlin
Telefon: 0 30/27 59 59 80, Telefax: 0 30/27 59 59 88
E-Mail: info@stbverband.de
Internet: www.stbverband.de

Steuerberaterverband im Lande Bremen e. V.

Schillerstraße 10, 28195 Bremen
Telefon: 04 21/5 95 84-0, Telefax: 04 21/5 95 84-22
E-Mail: info@stbv-bremen.de
Internet: www.stbv-bremen.de

Steuerberaterverband Düsseldorf e. V.

– Verband der steuerberatenden und prüfenden Berufe –
Grafenberger Allee 98, 40237 Düsseldorf
Telefon: 02 11/6 69 06-0, Telefax: 02 11/6 69 06-800
E-Mail: mail@stbverband-duesseldorf.de
Internet: www.stbverband-duesseldorf.de

Steuerberaterverband Hamburg e. V.

Am Sandtorkai 64 a, 20457 Hamburg
Telefon: 0 40/41 34 47-0, Telefax: 0 40/41 34 47-59
E-Mail: info@steuerberaterverband-hamburg.de
Internet: www.steuerberaterverband-hamburg.de

Steuerberaterverband Hessen e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Mainzer Landstraße 211, 60326 Frankfurt am Main
Telefon: 0 69/97 57 45-0, Telefax: 0 69/97 57 45-25
E-Mail: mail@steuerberaterverband-hessen.de
Internet: www.steuerberaterverband-hessen.de

Steuerberater-Verband e. V. Köln

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Von-der-Wettern-Str. 17, 51149 Köln
Telefon: 02 203/99 30-90, Telefax: 02 203/99 30-99
E-Mail: info@stbverband-koeln.de
Internet: www.stbverband-koeln.de

Steuerberaterverband Mecklenburg-Vorpommern e. V.

Ostseeallee 40, 18107 Rostock
Telefon: 03 81/77 99 859-0, Telefax: 03 81/77 99 859-3
E-Mail: info@stb-verband-mv.de – Internet: www.stb-verband-mv.de

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e. V.

Geschäftsstelle Niedersachsen: Zeppelinstr. 8, 30175 Hannover
Telefon: 05 11/3 07 62-0, Telefax: 05 11/3 07 62-12
E-Mail: info@steuerberater-verband.de
Internet: www.steuerberater-verband.de
Geschäftsstelle Sachsen-Anhalt: Zum Domfelsen 4, 39104 Magdeburg
Telefon: 03 91/4 05 54-0, Telefax: 03 91/4 05 54-20
E-Mail: info-md@steuerberater-verband.de
Internet: www.steuerberater-verband.de

Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e. V.

Hölderlinstr. 1, 55131 Mainz
Telefon: 0 61 31/57 74 48, Telefax: 0 61 31/5 37 93
E-Mail: info@stb-verband-rlp.de
Internet: www.stb-verband-rlp.de

Steuerberaterverband Sachsen e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
Bertolt-Brecht-Allee 22, 01309 Dresden
Telefon: 03 51/2 13 00-10, Telefax: 03 51/2 13 00-12
E-Mail: info@stbverband-sachsen.de
Internet: www.stbverband-sachsen.de

Steuerberaterverband Schleswig-Holstein e. V.

– Verband des steuer- und wirtschaftsberatenden Berufs –
Willy-Brandt-Ufer 10, 24143 Kiel
Telefon: 04 31/9 97 97-0, Telefax: 04 31/9 97 97-17
E-Mail: info@stbvsh.de
Internet: www.stbvsh.de

Steuerberaterverband Thüringen e. V.

Haus der Steuerberater, Kartäuserstr. 27a, 99084 Erfurt
Telefon: 03 61/5 58 33-0, Telefax: 03 61/5 58 33-10
E-Mail: info@stbverband-thueringen.de
Internet: www.stbverband-thueringen.de

Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e. V.

Gasselstiege 33, 48159 Münster/Westf.
Telefon: 02 51/5 35 86-0, Telefax: 02 51/5 35 86-60
E-Mail: info@stbv.de
Internet: www.stbv.de

INHALTSÜBERSICHT

MAGAZIN

EDITORIAL

2024: Es kann nur besser werden!
Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski M 1

ZU DIESER AUSGABE M 3

STAND DER GESETZGEBUNG M 6

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG M 8

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski

BFH vom 3. 5. 2023: Verlustrücktrag: Auswirkungen
auf den Gesamtbetrag der Einkünfte im
Entstehungsjahr M 8

BFH vom 3. 5. 2023: Gewinnerzielungsabsicht bei
den Einkünften aus § 17 EStG und Gestaltungsmiss-
brauch bei gezielter Herbeiführung von
Veräußerungsverlusten M 11

BFH vom 3. 5. 2023: Haftung für Lohnsteuer –
Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthaben M 15

BFH vom 20. 6. 2023: Berücksichtigung des Verlusts
aus einer stehen gelassenen Gesellschafterbürg-
schaft nach § 20 Abs. 2 EStG M 17

VERANSTALTUNGSKALENDER M 12

BÜCHERSCHAU M 18

STEUERRECHT

Aktuelles zur Verlustbehandlung im Rahmen
von § 15a und § 15b EStG
Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski 1

Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen
RA/StB Dr. Jörg Grune 13

BFH: Unterbringungskosten in einer Pflege-WG sind
als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig
StB Dipl.-Kfm. (FH) Mario Genter 18

20 Jahre Verrechnungspreisdokumentations-
pflichten
*StBin M.I. Tax Violetta Matuszak und
StB M.I. Tax Dipl.-Ökonom Michel Braun* 19

DER TIPP IN DER MITTE

RECHTSBEHELFEEMPFEHLUNG

Kein Vermögensarrest bei bereits ergangenen Steuerbescheiden und ausreichend vorhandenem Vermögen

RA Dr. Sebastian Peters 20

PRAXISTIPP

Die verbilligte Überlassung von Wohnraum – § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG wirkt wie ein Freibetrag

StB Bernd Hage, StB Peter Hoffmann und StBin Karen Sinne 21

GESELLSCHAFTSRECHT

Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) – Ein gesellschaftsrechtlicher Überblick

RA Dr. Konrad Adenauer und RA Dr. Johannes Becker 29

BWL-SPOTLIGHT

Liquidität geht vor Rentabilität

StB Prof. Dr. Franz Jürgen Marx 35

BERUFSRECHT/BERUFSSTAND

OLG Brandenburg vom 16. 5. 2022: Erstattung der Umsatzsteuerbeträge im (finanz-)gerichtlichen Kostenfestsetzungsverfahren

RA/FAStR/StB Simon Beyme 36

LG Freiburg vom 26. 4. 2023: Online-Zugriffsmöglichkeit genügt nicht zur Erfüllung des Herausgabeanspruchs bei elektronisch geführten Dokumenten

RA/FAStR/StB Simon Beyme 37

BERICHT AUS BRÜSSEL

ETAF-Konferenz zur Umsetzung der Zwei-Säulen-Lösung der OECD

39

DStV
+++ NEWS

1 | 2024

Aktuelles aus der Arbeit des DStV

Beihefter zu Stbg 1/2024

STEUERRECHT

MdB Antje Tillmann zu Gast bei DStV-Vorstands- und Geschäftsführer-Konferenz 01

BERUFSRECHT

Geldwäscheprävention: Ordnungsgemäße Registrierung zum Jahreswechsel sicherstellen ... 01

EUROPARECHT

Kooperations-Webinare zeigen Bedeutung von geistigem Eigentum für Steuerberater und Mandanten auf 02

CORONA-HILFSMASSNAHMEN

Corona-Wirtschaftshilfen: Ergänzende Hinweise zur Einreichung der Schlussabrechnungen 02

GREMIEN

Wachstumschancengesetz, UmwStE etc.: Steuerrechtsausschuss im Austausch 03

Berufsausübung im Fokus: Rechts- und Berufsrechtsausschuss tagte in Berlin 04

DIE STEUERBERATUNG DIGITAL

Stbg-Online

Nutzen Sie das Portal Stbg-Online unter **juris.de** mit cleveren Features und profitieren Sie von zahlreichen Mehrwerten:

- Aktuelle Stbg-Ausgabe und Archiv ab 2004
- Gesetzestexte und Rechtsprechung
- FG (Leitsätze)
- eNews Steuern
- BeSt (Beratersicht zur Steuerrechtsprechung)
- DStZ Aktuell
- UVR Aktuell

Stbg-App

Für die Zeitschrift Stbg – Die Steuerberatung gibt es auch eine App (iOS und Android). Sie ermöglicht den mobilen Zugriff auf die Inhalte der Zeitschrift mit komfortablen Such- und Notiz-Funktionen.

Kostenloser Zugang für Abonnenten

Die Zugangsdaten zum Portal Stbg-Online und zur Stbg-App erhalten Sie bei unserem Kundenservice:

E-Mail: kundenservice@stollfuss.de

Telefon: (0228) 724-6002

STAND DER GESETZGEBUNG*

EU-Vorlage/ Gesetz	Stand	Fundstelle	Inhalte bzw. betroffene Vorschriften	Inkrafttreten	Literatur
Wachstumschancengesetz	Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses zum Kreditzweitmarktförderungsgesetz 13. 12. 2023	BT-Drucks. 20/9782	<p>Mit dem Wachstumschancengesetz sollen zielgerichtete Maßnahmen ergriffen werden, die die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessern und Impulse setzen, damit diese dauerhaft mehr investieren und mit unternehmerischem Mut Innovationen wagen können. Hierunter zählen u. a. folgende Maßnahmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Einführung einer Investitionsprämie zur Beförderung der Transformation der Wirtschaft, insb. in Richtung von mehr Klimaschutz – Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs – befristete Wiedereinführung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter <p>Das Gesetz wurde vom Bundesrat am 24. 11. 2023 in den Vermittlungsausschuss verwiesen. Da es nicht mehr bis Jahresende verabschiedet wird, zog der BT-Finanzausschuss die bis 31. 12. 2023 dringenden, geplanten Regelungen vor und nahm sie in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz auf. Hierzu zählen u.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> – befristeter Erhalt des Status Quo der Grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen für Personengesellschaften sogar bis Ende 2026 (vorbehaltlich der geplanten Reform) – Streichung der Besteuerung der Dezemberhilfegase 2022 – Änderungen bei der ertragsteuerlichen Zinsschranke auf Basis der Vorgaben der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie 	i.d.R. am Tag nach der Verkündung (bzw. 1. 1. 2024 – 1. 1. 2028)	<p>DStV: Eingabe S 07/23 vom 1. 11. 2023</p> <p>Eingabe S 05/23 vom 24. 7. 2023</p>
	2. Durchgang BR 24. 11. 2023	BR-Drucks. 588/23 (B)			
	2./3. Lesung BT 17. 11. 2023	Homepage des BT			
	Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Finanzausschusses 15. 11. 2023	BT-Drucks. 20/9341 BT-Drucks. 20/9396			
	Öffentliche Anhörung im BT-Finanzausschuss 6. 11. 2023	Homepage des BT			
	1. Durchgang BR 20. 10. 2023	BR-Drucks. 433/23 (B)			
	1. Lesung BT 13. 10. 2023	Homepage des BT			
	Empfehlungen der BR-Ausschüsse 9. 10. 2023	BR-Drucks. 433/1/23			
	Regierungsentwurf der BReg 2. 10. 2023	BT-Drucks. 20/8628			
Referentenentwurf des BMF 14. 7. 2023	Homepage des BMF				
Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz	2. Durchgang BR 15. 12. 2023	BR-Drucks. 595/23 (B)	<p>Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung zentraler Elemente der internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 der sog. Zwei-Säulen-Lösung und die Umsetzung von damit im Zusammenhang stehenden weiteren Begleitmaßnahmen. Die in der internationalen Vereinbarung enthaltenen Nachversteuerungsregelungen sollen eine globale effektive Mindestbesteuerung sicherstellen, schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beitragen.</p>	am Tag nach der Verkündung	
	2./3. Lesung BT 10. 11. 2023	Homepage des BT			
	Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Finanzausschusses 8. 11. 2023	BT-Drucks. 20/9190			
	Öffentl. Anhörung im BT-Finanzausschuss 16. 10. 2023	Homepage des BT			
	1. Lesung BT 11. 10. 2023	Homepage des BT			
	Regierungsentwurf der BReg + BR-StN + Gegenäußerung der BReg 6. 10. 2023	BT-Drucks. 20/8668			
	1. Durchgang BR 29. 9. 2023	BR-Drucks. 365/23(B)			
	Referentenentwurf BMF 7. 7. 2023	Homepage des BMF			
	Diskussionsentwurf des BMF 17. 3. 2023	Homepage des BMF			
Zukunftsfinanzierungsgesetz	Verkündung 14. 12. 2023	BGBI. 2023 I Nr. 354	<p>Der deutsche Finanzmarkt und der Standort Deutschland sollen durch Digitalisierung, Entbürokratisierung und Internationalisierung für Unternehmen und Investoren attraktiver werden. Neben finanzmarktrechtlichen Anpassungen und der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts sollen auch steuerrechtliche Rahmenbedingungen verbessert werden – insbesondere: Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen.</p>	i.d.R. am Tag nach der Verkündung (bzw. 1. 1. 2024)	<p>DStV: Eingabe S 06/23 vom 5. 10. 2023</p> <p>Eingabe S 04/23 vom 10. 5. 2023</p>
	2. Durchgang BR 24. 11. 2023	BR-Drucks. 587/23 (B)			
	2./3. Lesung BT 17. 11. 2023	Homepage des BT			
	Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Finanzausschusses 15. 11. 2023	BT-Drucks. 20/9363			
	Öffentl. Anhörung im BT-Finanzausschuss 11. 10. 2023	Homepage des BT			
	BR-StN + Gegenäußerung der BReg 6. 10. 2023	BT-Drucks. 20/8675			
	1. Lesung BT 21. 9. 2023	Homepage des BT			
	Regierungsentwurf der BReg 11. 9. 2023	BT-Drucks. 20/8292			
	Referentenentwurf des BMF und BMJ 12. 4. 2023	Homepage des BT			
	Eckpunktepapier BMF 29. 6. 2023	Homepage des BMF			

* Weitere Informationen finden Sie auf der Homepage des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV) unter www.dstv.de sowie unter StBdirekt (www.stbdirekt.de) – das Informationsportal der Steuerberaterverbände und des DStV (für Verbandsmitglieder kostenlos).

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung																		
BFH 3. 5. 2023 IX R 6/21 BStBl II 2023 S. 1002	<p>Verlustrücktrag: Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr</p> <ol style="list-style-type: none"> Negative Einkünfte sind, soweit sie nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen worden sind, zeitlich nicht mehr dem Entstehungsjahr zuzuordnen und bilden demzufolge auch nicht (mehr) die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens im Entstehungsjahr. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr (§ 2 Abs. 3 EStG) ist nach Durchführung des Verlustrücktrags um den Betrag der zurückgetragenen Einkünfte zu erhöhen. Der durch den Verlustabzug modifizierte Gesamtbetrag der Einkünfte bildet die Ausgangsgröße für die weitere Ermittlung des Einkommens gem. § 2 Abs. 4 EStG. <p>Anmerkung: Klägerin ist eine natürliche Person, die im Streitjahr 2015 einzeln zur ESt veranlagt wurde. Sie erzielte im Jahr 2015 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb und VuV sowie positive sonstige Einkünfte aus einer Rente und Einkünfte aus KapV, die der Besteuerung nach § 32d EStG unterliegen haben. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug –48 322 €. Die gesamten nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte i. H. v. 48 322 € wurden auf das Vorjahr (2014) zurückgetragen. Nach Verrechnung mit im Streitjahr gezahlter Kirchensteuer (153 €) und erstatteter Kirchensteuer (61 262 €) ergab sich ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang für das Jahr 2015 i. H. v. 61 109 €.</p> <p>Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens rechnete das FA vor der Hinzurechnung des Kirchensteuer-Erstattungsüberhangs den Verlustrücktrag dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzu und berücksichtigte weitere unstrittige Sonderausgaben, so dass sich für das Streitjahr folgendes Bild ergab:</p> <table border="0"> <tr> <td>Gesamtbetrag der Einkünfte:</td> <td style="text-align: right;">– 48 322 €</td> </tr> <tr> <td>Verlustrücktrag:</td> <td style="text-align: right;">+ 48 322 €</td> </tr> <tr> <td>Kirchensteuer-Erstattungsüberhang:</td> <td style="text-align: right;">+ 61 109 €</td> </tr> <tr> <td>Weitere Sonderausgaben:</td> <td style="text-align: right;">– 18 754 €</td> </tr> <tr> <td>zu versteuerndes Einkommen:</td> <td style="text-align: right;">+ 42 355 €</td> </tr> </table> <p>Nach Abzug von Steuerermäßigungen nach § 35a EStG ergab sich eine tarifliche ESt i. H. v. 9 486 €.</p> <p>Die Klägerin wandte sich im erfolglosen Einspruchsverfahren gegen die Hinzurechnung des Verlustrücktrags zum Gesamtbetrag der Einkünfte des Streitjahres, so dass sich folgendes Bild ergeben würde:</p> <table border="0"> <tr> <td>Gesamtbetrag der Einkünfte:</td> <td style="text-align: right;">– 48 322 €</td> </tr> <tr> <td>Kirchensteuer-Erstattungsüberhang:</td> <td style="text-align: right;">+ 61 109 €</td> </tr> <tr> <td>Weitere Sonderausgaben:</td> <td style="text-align: right;">– 18 754 €</td> </tr> <tr> <td>zu versteuerndes Einkommen:</td> <td style="text-align: right;">– 5 967 €</td> </tr> </table> <p>Die Klage beim FG München (Urteil vom 22. 9. 2020, 12 K 1937/19, EFG 2019 S. 410) hatte Erfolg. Die Revision wurde nicht zugelassen.</p> <p>Nach erfolgreicher NZB (Az. des BFH: IX B 60/20) hat der BFH die Revision des FA zugelassen, als begründet angesehen und die Klage aus den nachfolgenden Gründen abgewiesen: Der Verlustrücktrag ist eine Ausnahme vom Grundsatz der periodengerechten Besteuerung, die die ursprüngliche zeitliche Zuordnung ändert und eine zeitgleiche Berücksichtigung in einer anderen Periode ausschließt. Ein besteuereungsrelevanter Sachverhalt kann bei leistungsgerechter Besteuerung nur einmal berücksichtigt werden. Verfahrensrechtlich ist über Grund und Höhe des Verlustrücktrags im Rücktragsjahr zu entscheiden, so dass es inkonsistent wäre, wenn sich die zurückgetragenen Verluste auch im Entstehungsjahr auswirken würden.</p>	Gesamtbetrag der Einkünfte:	– 48 322 €	Verlustrücktrag:	+ 48 322 €	Kirchensteuer-Erstattungsüberhang:	+ 61 109 €	Weitere Sonderausgaben:	– 18 754 €	zu versteuerndes Einkommen:	+ 42 355 €	Gesamtbetrag der Einkünfte:	– 48 322 €	Kirchensteuer-Erstattungsüberhang:	+ 61 109 €	Weitere Sonderausgaben:	– 18 754 €	zu versteuerndes Einkommen:	– 5 967 €
Gesamtbetrag der Einkünfte:	– 48 322 €																		
Verlustrücktrag:	+ 48 322 €																		
Kirchensteuer-Erstattungsüberhang:	+ 61 109 €																		
Weitere Sonderausgaben:	– 18 754 €																		
zu versteuerndes Einkommen:	+ 42 355 €																		
Gesamtbetrag der Einkünfte:	– 48 322 €																		
Kirchensteuer-Erstattungsüberhang:	+ 61 109 €																		
Weitere Sonderausgaben:	– 18 754 €																		
zu versteuerndes Einkommen:	– 5 967 €																		

Fortsetzung auf Seite M 11

Fortsetzung von Seite M8

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung																					
	<p>Praxiskonsequenzen: In der Begründung der Revisionsentscheidung führt der BFH aus, dass negative Einkünfte im Entstehungsjahr auf Grund der Durchbrechung der periodengerechten Erfassung nicht mehr die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens im Entstehungsjahr sind, soweit der Verlust zurückgetragen wird. Daraus folgt m. E., dass diese negativen Einkünfte für die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Verlustverrechnungsjahr zu berücksichtigen sind. Nach einer der Kernaussagen des BFH kann ein steuerungsrelevanter Sachverhalt bei leistungsgerechter Besteuerung nur einmal berücksichtigt werden. Das bedeutet aber zugleich, dass er sich mindestens einmal auswirken muss, so dass, soweit keine Berücksichtigung im Verlustentstehungsjahr erfolgt, eine Berücksichtigung im Verlustverrechnungsjahr zu erfolgen hat. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte Bemessungsgrundlage für die Bestimmung der zumutbaren Belastung ist, muss sich damit im Verlustverrechnungsjahr bei konsequenter Anwendung der Urteilsgrundsätze eine Minderung des maßgeblichen Gesamtbetrags der Einkünfte ergeben.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>																					
BFH 3. 5. 2023 IX R 12/22 BStBl II 2023 S. 964	<p style="text-align: center;">Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 17 EStG und Gestaltungsmissbrauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten</p> <ol style="list-style-type: none"> Die auch bei den Einkünften aus § 17 EStG erforderliche Gewinnerzielungsabsicht muss sich auf die gesamte Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Kapitalgesellschaft beziehen. Eine auf den einzelnen veräußerten Geschäftsanteil bezogene Betrachtung ist ausgeschlossen. Das für einen bestimmten Geschäftsanteil gezahlte Aufgeld (Agio) erhöht die Anschaffungskosten dieses Anteils, auch wenn die Summe aus dem Nennbetrag und dem Agio den Verkehrswert des Anteils übersteigt (sog. Überpari-Emission; Anschluss an das Urteil des BFH vom 27. 5. 2009, I R 53/08, BFHE 226 S. 500). Das gilt jedenfalls für Veräußerungen bis zum 31. 7. 2019. Die gezielte Herbeiführung eines Verlusts durch die Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils, dessen Anschaffungskosten auf Grund eines Aufgelds seinen Verkehrswert übersteigen, ist nicht ohne Weiteres rechtsmissbräuchlich i. S. v. § 42 AO. <p>Anmerkung: Die Klägerin, die gemeinsam mit ihrem Ehemann – dem Kläger – zur ESt veranlagt wurde, war ursprünglich Alleingesellschafterin der am 13. 11. 2015 gegründeten A-GmbH (GmbH), deren Gegenstand der Ankauf und die Verwaltung von Bestandsimmobilien ist. Das Stammkapital betrug bei Gründung 25 000 € und war eingeteilt in 25 000 Geschäftsanteile im Nennbetrag von jeweils 1 € (Ifd. Nr. 1 bis 25 000).</p> <p>Mitte Dezember 2015 (Streitjahr) beschloss die Klägerin eine Kapitalerhöhung und schuf zur Durchführung einen neuen Geschäftsanteil mit der Ifd. Nr. 25 001 (Neuanteil) im Nennbetrag von 1 000 €. Neben der Einlage i. H. v. 1 000 € zahlte die Klägerin ein Aufgeld i. H. v. 500 000 € in die Kapitalrücklage der GmbH ein. Kurz darauf veräußerte die Klägerin die Geschäftsanteile mit den Ifd. Nr. 24 701 bis 25 001 (veräußerte Beteiligung) zu einem Kaufpreis i. H. v. 26 300 € an den Kläger. In ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr machten die Kläger einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG i. H. v. 285 000 € geltend. Dem lag folgende Berechnung zu Grunde:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Veräußerungspreis</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">26 300 €</td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>./. Nennwert Geschäftsanteile Ifd. Nr. 24 701 bis 25 000</td> <td style="text-align: right;">300 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>./. Nennwert Geschäftsanteil Ifd. Nr. 25 001</td> <td style="text-align: right;">1 000 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>./. Aufgeld für den Geschäftsanteil Ifd. Nr. 25 001</td> <td style="text-align: right;">500 000 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Summe Anschaffungskosten</td> <td style="text-align: right;">501 300 €</td> <td style="text-align: right;">– 501 300 €</td> </tr> <tr> <td>Einkünfte</td> <td></td> <td style="text-align: right;">– 475 000 €</td> </tr> <tr> <td>Einkünfte (nach Teileinkünfteverfahren)</td> <td></td> <td style="text-align: right;">– 285 000 €</td> </tr> </table> <p>Mit Bescheid v. 14. 9. 2018 setzte der Beklagte (FA) die ESt auf 0 € fest. Hierbei verneinte er – isoliert – eine Gewinnerzielungsabsicht ausschließlich bezüglich des Neuanteils und ermit-</p>	Veräußerungspreis	26 300 €		./. Nennwert Geschäftsanteile Ifd. Nr. 24 701 bis 25 000	300 €		./. Nennwert Geschäftsanteil Ifd. Nr. 25 001	1 000 €		./. Aufgeld für den Geschäftsanteil Ifd. Nr. 25 001	500 000 €		Summe Anschaffungskosten	501 300 €	– 501 300 €	Einkünfte		– 475 000 €	Einkünfte (nach Teileinkünfteverfahren)		– 285 000 €
Veräußerungspreis	26 300 €																					
./. Nennwert Geschäftsanteile Ifd. Nr. 24 701 bis 25 000	300 €																					
./. Nennwert Geschäftsanteil Ifd. Nr. 25 001	1 000 €																					
./. Aufgeld für den Geschäftsanteil Ifd. Nr. 25 001	500 000 €																					
Summe Anschaffungskosten	501 300 €	– 501 300 €																				
Einkünfte		– 475 000 €																				
Einkünfte (nach Teileinkünfteverfahren)		– 285 000 €																				

Fortsetzung auf Seite M 14

VERANSTALTUNGSKALENDER 2024–2025

Datum	Ort	Veranstaltung/Veranstalter
2024		
22.1.	Köln	20. Deutscher Finanzgerichtstag , Deutscher Finanzgerichtstag e.V.
31.1.*	München	Lehrgangsbeginn Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) – Kombinationslehrgang mit Präsenz-Seminaren in München , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
31.1.*	Online	Lehrgangsbeginn Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) – Onlinelehrgang , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
28.2.*	Hannover	Lehrgangsbeginn Fachberater für Gemeinnützigkeit (DStV e.V.) – Kombinationslehrgang mit Präsenz-Seminaren in Hannover , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
28.2.	Hannover	TAXarena , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
28.2.–29.2.	Hannover	Steuerfachtagung , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
5.3.	Karlsruhe	TAXarena , Steuerberaterverband Baden-Württemberg e.V.
11.3.	Berlin	48. Berliner Steuerfachtagung , Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg e.V.
20.3.–21.3.	München	63. Münchner Steuerfachtagung , Münchner Steuerfachtagung e.V.
24.4.	München	TAXarena , Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
6.5.–7.5.	Bremen	HLBS Hauptverbandstagung , Hauptverband der Landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V.
13.5.–14.5.	Berlin	Deutscher Steuerberaterkongress 2024 , Bundessteuerberaterkammer
16.5.	Berlin	Mitgliederversammlung mit Wahlen und 75-Jahr-Feier , Bundesverband der Freien Berufe e.V.
16.5.	Düsseldorf	TAXarena , Steuerberaterverband Düsseldorf e.V., Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e.V., Steuerberaterverband Köln e.V.
5.6.	Düsseldorf	Verbandstag , Steuerberaterverband Düsseldorf e.V.
5.6.–8.6.	Binz	Rügener Steuerfachtage , Steuerberater-Verband Köln e.V.
6.6.–7.6.	Dessau	Landesverbandstagung , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
14.6.	Stuttgart	Mitgliederversammlung , Deutscher Steuerberaterverband e.V.
14.6.	Stuttgart	Mitgliederversammlung , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
5.7.	Wismar	Mitgliederversammlung und Sommerfest , Steuerberaterverband Mecklenburg-Vorpommern e.V.
10.7.	Berlin	TAXarena , Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg e.V.
11.7.	Stuttgart	Mitgliederversammlung , Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Baden-Württemberg e.V.
12.7.	München	Sommerfest , Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
23.7.	Nürnberg	Mitgliederversammlung , Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
14.8*	Hannover	Lehrgangsbeginn Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) – Kombinationslehrgang mit Präsenz-Seminaren in Hannover , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
28.8.	Frankenthal	Verbandstag/Mitgliederversammlung , Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V.
3.9.*	Hannover	Lehrgangsbeginn Fachberater für das Gesundheitswesen (DStV e.V.) – Kombinationslehrgang mit Präsenz-Seminaren in Hannover , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
9.9.–15.9.	Sylt	58. Steuerrechtliches Seminar Westerland e.V. , Steuerberaterverband Hamburg e.V.
10.9.	Mainz	TAXarena , Steuerberaterakademie Rheinland-Pfalz, Steuerberaterverband Hessen e.V., Steuerberaterverband Thüringen e.V.
11.9.	Hannover	Start des Blended-Learning-Lehrgangs zum Fachberater für das Gesundheitswesen (DStV e.V.) mit Präsenz-Seminaren , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
12.9.–15.9.	Spiekeroog	Bremer Steuertage 2024 , Steuerberaterverband im Lande Bremen e.V.
13.9.–14.9.*	Berlin	Fachberatertag , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
19.9.	Berlin	talents4tax-Festival , Steuerberaterverbände Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V., Berlin-Brandenburg e.V., Hamburg e.V., Sachsen e.V., Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
3.10.–4.10.	Split	Internationaler deutscher Steuerberaterkongress – Kroatien , Bundessteuerberaterkammer
11.10.	Nürnberg	Herbstfest , Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
13.10.–15.10.	Hamburg	47. Deutscher Steuerberatertag 2024 , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
24.10.*	Wien	TAXarena , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
24.10.–25.10.	Berlin	HLBS Steuerfachtagung , Hauptverband der Landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V.
29.10.*	Köln	Verbandstag und Mitgliederversammlung , Steuerberater-Verband e.V. Köln
19.11.*	Hamburg	TAXarena , Steuerberaterverband Hamburg e.V.
2025		
26.3.–27.3.*	München	Münchner Steuerfachtagung , Münchner Steuerfachtagung e.V.
19.5.–20.5.*	Dresden	Deutscher Steuerberaterkongress 2025 , Bundessteuerberaterkammer
22.5.–23.5.*	Hannover	Landesverbandstagung , Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
19.10.–20.10.*	Den Haag	48. Deutscher Steuerberatertag 2025 , Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.

* Neue, noch nicht in Stbg 12/2023 abgedruckte oder seither geänderte Termine.

Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Berlin
Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe
Schriftleiter: Prof. Dr. Bert Kaminski

STEUERRECHT

Aktuelles zur Verlustbehandlung im Rahmen von § 15a und § 15b EStG

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg¹

Vor dem Hintergrund zweier aktueller Entscheidungen des BFH werden die Regelungen zur Verlustverrechnungsbegrenzung gem. § 15a und § 15b EStG analysiert und die sich daraus ergebenden Konsequenzen aufgezeigt und eingeordnet.

I. Einleitung

Die Einschränkungen zur Verlustbehandlung spielen in der Praxis eine große Rolle. Der Gesetzgeber wollte mit dem – zunächst im Vermittlungsverfahren gescheiterten – Wachstumschancengesetz eine Ausdehnung des Verlustrücktrags auf drei Jahre und eine dauerhafte Erhöhung der absoluten Rücktragsgrenzen auf 5 Mio. € bzw. 10 Mio. € vornehmen. Vor diesem Hintergrund verdienen die Regelungen besondere Bedeutung, die zu einer weiteren Begrenzung der Verlustverrechnung führen können. Im Folgenden wird auf Grund zweier aktueller Entscheidungen des BFH näher auf § 15a und § 15b EStG eingegangen und eine Einordnung in den Regelungsinhalt dieser Vorschriften vorgenommen. Die Anwendung der letzteren Regelung dürfte im zweiten Urteilsfall für die Betroffenen überraschend gewesen sein.

II. Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 15a EStG

1. Vorbemerkungen

Dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft werden die Gewinne aus seiner Beteiligung zugewiesen und unterliegen dort der Besteuerung. Dies gilt auch für **negative Einkünfte**. Der Gesetzgeber hat durch eine Reihe von Regelungen (z. B. §§ 15 Abs. 4, 15a, 15b² EStG) eine Beschränkung der Verlustnutzung beim Gesellschafter angeordnet.

Der Grundtatbestand des § 15a EStG hat zwei Rechtsfolgen:

- Erstens besteht das **Verbot**, die **negativen Einkünfte** bei der Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Einkunftsart nach § 2 Abs. 1 EStG, wie auch bei der Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG, **in Ansatz zu bringen** oder die

Verluste im Rahmen von § 10d EStG in ein anderes Wirtschaftsjahr vor- oder zurückzutragen.

- Zweitens werden Verluste, die auf diese Weise nicht ausgleichsfähig sind, nach § 15a Abs. 2 EStG zu – in den Folgejahren – **verrechenbaren Verlusten**. Verrechenbar bedeutet dabei, dass sie **ausschließlich** von dem **identischen Beteiligten** mit Gewinnen aus der Beteiligung an eben jener Gesellschaft, aus der auch die Verluste stammen, gegengerechnet werden dürfen.

a) Grundstruktur des § 15a EStG

§ 15a EStG zielt darauf ab, den Ausgleich von Verlusten (gem. § 2 Abs. 3 EStG) und den Abzug (entsprechend § 10d EStG) des einem **Kommanditisten** nach § 15 EStG zugerechneten **Verlusts** mit anderen Einkünften auf den Betrag zu begrenzen, für den dieser **zivilrechtlich haftet**. Darüber hinausgehende Verluste würden den Kommanditisten im Jahr ihrer Entstehung weder rechtlich noch wirtschaftlich belasten, sondern ihn nur zu einer Verrechnung mit künftigen Gewinnen verpflichten.³



Abb. 1

1 Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Helmut Schmidt Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg und Schriftleiter „Die Steuerberatung“.
2 Vgl. dazu unter III.
3 Vgl. die Reg.-Begründung auf BT-Drucks. 8/3648, S. 16.

Hinweise: „Modellhaftigkeit“ und entsprechende Anwendung

Anders als § 15b EStG setzt diese Regelung **keine modellhaften Gestaltungen⁴ voraus**, so dass auch Verluste von § 15a EStG erfasst werden, die nicht gezielt zur Erreichung von steuerlichen Vorteilen herbeigeführt werden.

§ 15a EStG gilt **sinngemäß** für andere gewerbliche Unternehmer sowie für Verluste aus anderen Einkünften (§ 13 Abs. 7, § 18 Abs. 4, § 20 Abs. 1 Nr. 4⁵ und § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG⁶).

§ 15a EStG setzt voraus, dass es sich um Verluste handelt, die nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen **zu berücksichtigen sind**. Ist eine Betätigung als Liebhaberei zu qualifizieren, scheidet die Berücksichtigung von hieraus resultierenden Verlusten schon aus diesem Grunde aus.

Bekanntlich **haftet** der Kommanditist im Außenverhältnis für Schulden der KG grundsätzlich nur bis zur Höhe seiner **im Handelsregister eingetragenen Haftsumme**.⁷ Dies gilt unabhängig von der Höhe der zum jeweiligen Zeitpunkt bereits geleisteten Einlagen, so dass diese von der Haftsumme abweichen kann.

Hinweis: Haftungsproblematik

Gemäß § 171 Abs. 1 Halbsatz 1 und § 172 Abs. 1 HGB ist eine **Haftung ausgeschlossen**, soweit der Kommanditist seine Einlage tatsächlich geleistet und diese nicht wieder zurückerhalten hat oder haftungsschädlich entnimmt.

Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, inwieweit Maßnahmen zur Erhöhung der max. steuerlich nutzbaren Verluste **zivilrechtlich zu einer umfangreicheren Haftung** führen. Hierbei gilt es, steuerliche Interessen gegenüber zivilrechtlichen Risiken abzugrenzen. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass die Steuerbelastung weniger als 100% beträgt, so dass ein **vollständiger Ausgleich** von zusätzlichen Haftungsbeträgen durch die hiermit ggf. verbundene Steuerbelastung **nicht möglich** ist.

b) Verlustausgleich auf Grund von Einlagen

Durch **zusätzliche Einlagen** kann eine umfangreichere Verlustnutzung möglich werden. Gemäß § 161 Abs. 2 i. V. m. § 120 Abs. 2 HGB wird der Verlustanteil, der auf einen Kommanditisten entfällt, von seinem Kapitalkonto abgezogen. Dies gilt auch insoweit, wie dieses dadurch **negativ wird** oder sich ein negativer Betrag erhöht.

Auf Grund von § 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG hängt der ertragsteuerliche Verlustausgleich beim Kommanditisten entscheidend von der Höhe seines **Kapitalkontos** und/oder der für ihn im Handelsregister **eingetragenen Haftsumme** ab. Beide Grenzwerte sind in der Praxis **keine festen Größen**. Während das Kapitalkonto durch

Gewinne oder Verluste sowie durch Entnahmen oder Einlagen regelmäßig eine Bestandsveränderung erfährt, ist bei der Haftsumme ein Auf und Ab zwar ungewöhnlich, aber keinesfalls ausgeschlossen.

Durch Entnahmen oder eine **Veränderung der Haftsumme** kann der durch § 15a EStG eingeschränkte Verlustausgleich rückwirkend beeinflusst werden, insbesondere kann ein bisher zulässiger Ausgleich sich als nunmehr ungerechtfertigt erweisen. Der Gesetzgeber sah bei Einführung von § 15a EStG die **Gefahr**, dass durch die Erbringung von Einlagen oder die Eintragung von Haftsummen in beliebiger Höhe die **Ausgleichsfähigkeit** von Verlusten **hergestellt** werden könnte mit dem Plan, die Einlagen bzw. die Haftsumme nur kurzfristig zur Verfügung zu stellen, sie also nach dem Stichtag wieder zu entnehmen oder herabzusetzen.⁸

Hinweis: Nachversteuerung

Um solche unerwünschten Gestaltungen zu unterbinden, ordnet § 15a Abs. 3 EStG eine Nachversteuerung an, die im Ergebnis die **nachträgliche Aberkennung** eines bisherigen **Verlustausgleichs** bewirkt. § 15a Abs. 3 EStG dient der Durchsetzung des in § 15a Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommenden Grundsatzes, dass ein Verlustausgleich nur möglich sein soll, soweit der Verlustanteil durch Eigenkapital gedeckt ist.⁹ Hierzu ist vorgesehen, dass, wenn **nach erfolgtem Verlustausgleich oder -abzug** die für dessen Umfang maßgebenden Determinanten (Einlage, Außenhaftung) vermindert werden (Entnahme, Haftungsherabsetzung), einerseits eine Zurechnung eines laufenden Gewinns in Höhe des Minderungsbetrags und andererseits eine entsprechende Begründung oder Erhöhung des nach Abs. 2 verrechenbaren Verlustes vorzunehmen ist.

Haftsumme und zu leistende Einlage (Pflichteinlage) sind nicht zwingend kongruent. Es kann auch eine die Pflichteinlage (Innenverhältnis) übersteigende Haftsumme (Außenverhältnis) in das Handelsregister eingetragen werden. Die **tatsächlich geleistete Einlage** kann, **unabhängig** davon, ob nur diese als Pflichteinlage oder ein höherer Betrag geschuldet ist, ohne Weiteres niedriger sein als der für die Außenhaftung maßgebliche Betrag der Haftsumme.

c) Überschießende Außenhaftung

Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 Halbsatz 1 HGB sind:

4 Vgl. hierzu eingehend unter III. 1. b) bb).
 5 Vgl. zu LuF und vermögensverwaltenden Personengesellschaften OFD Frankfurt vom 8. 11. 2017, S 2241a A-10-St 213, DB 2018 S. 94.
 6 Vgl. hierzu eingehend BMF vom 30. 6. 1994, IV B 3 – S 2253b-12/94, BStBl II 1994 S. 355.
 7 § 171 Abs. 1 Halbsatz 1, § 172 Abs. 1 HGB.
 8 BT-Drucks. 8/3648, S. 17.
 9 BFH vom 20. 11. 2014, IV R 47/11, BFH/NV 2015 S. 730.

- Der Kommanditist ist mit seiner Einlage (Haftsumme) am Bilanzstichtag **in das Handelsregister eingetragen**,
- das Bestehen der Haftung wird **nachgewiesen** und
- eine **Vermögensminderung** ist auf Grund der Haftung **nicht** durch Vertrag **ausgeschlossen** oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich.

Folglich wird der Grundtatbestand des Satzes 1 durch § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG erweitert. Danach ist ein Verlustausgleich auch dann möglich, wenn der Kommanditist **nach § 171 Abs. 1 Halbsatz 1 HGB haftet**, und zwar selbst dann, wenn ein **negatives Kapitalkonto** entsteht oder sich erhöht. Gemäß § 171 Abs. 1 Halbsatz 1 HGB haftet der Kommanditist bis zur Höhe seiner in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme unmittelbar. Hat er seine Einlage vollständig geleistet, dient diese grundsätzlich gem. § 171 Abs. 1 Halbsatz 2 HGB als einziges Mittel, aus dem Gläubiger sich befriedigen können. Dabei geht der Gesetzgeber prinzipiell von einer **Übereinstimmung von Haftsumme und vereinbarter Einlage** aus.¹⁰

Maßgeblich ist der **Zufluss in das Gesamthandsvermögen**. Zu den Einlagen zählen alle Wirtschaftsgüter, die in das Gesamthandsvermögen gelangt sind, neben **Geld** also auch **Sachwerte**. Bei Letzteren gilt nicht der gemeine Wert, der Markt- oder der Teilwert, sondern der korrekte **Steuerbilanzwert**.

Hinweis: Bewertungsunterschiede

Hier können sich auf Grund des § 6 EStG erhebliche Unterschiede ergeben, vor allem bei Einzelwirtschaftsgütern. Im Normalfall wird gerade durch eine Sacheinlage, die aus einem anderen Betriebsvermögen stammt, das Kapitalkonto nur unzureichend erhöht. Auch insoweit ist aber allein der **Buchwertansatz maßgebend**; vorhandene stille Reserven bleiben unberücksichtigt.

Darüber hinaus wird in der Praxis die vereinbarte Einlage des Kommanditisten häufig **nicht sofort oder nicht in voller Höhe fällig**. In beiden Situationen, bei der Sachwerteinlage und der verzögerten Geldeinlage, könnte das Kapitalkonto **sehr schnell auf 0 € absinken** und dadurch einen Verlustausgleich unmöglich machen. Eine derartige zusätzliche Einschränkung erschien dem Gesetzgeber nicht gerechtfertigt, wenn und solange nach Handelsrecht eindeutig eine höhere Haftung und damit im Ergebnis ein höheres Verlustrisiko für den Kommanditisten besteht.

§ 15a Abs. 1 Satz 2 EStG lässt daher zu, dass ein Verlustausgleich auch und insoweit in Betracht kommt, wie die im Handelsregister eingetragene Einlage die tatsächlich geleistete Einlage übersteigt. Auch dieser **„erweiterte“ Verlustausgleich** bezieht sich allerdings nur auf den „Anteil am Verlust der KG“.

d) Vom BFH zu beantwortende Rechtsfragen

Vor diesem Hintergrund hatte der BFH die folgenden Fragen zu beantworten:

- Wann liegt eine Einlage i. S. v. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG vor?
- Kann durch einen Verzicht auf eine Forderung, die bisher schon zwischen der KG und dem Kommanditisten bestand, eine Einlage geleistet werden, so dass damit ein Verlust abzugs- bzw. ausgleichsfähig i. S. d. § 15a EStG wird, obwohl hiermit bei der KG kein zusätzlicher Zufluss an Liquidität verbunden ist?

2. BFH-Urteil vom 10. 11. 2022¹¹

a) Sachverhalt

Fraglich war, ob im Streitjahr 2008 eine Einlage des Gesellschafters vorliegt und damit eine entsprechend umfangreichere Verlustnutzung erfolgen konnte. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co. KG, deren Gesellschafter drei Kommanditisten und eine am Vermögen nicht beteiligte GmbH waren, wurde für die Kommanditisten jeweils ein Kapitalkonto I (fester Kapitalanteil des Gesellschafters), ein Kapitalkonto II als variables und nicht entnahmefähiges Gewinnrücklagenkonto, ggf. ein Verlustvortragskonto sowie ein Privatkonto (für entnahmefähige Gewinnanteile sowie laufende Entnahmen und Einlagen) geführt. Außerdem war für alle Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto einzurichten. Dem Gesellschafter zuzurechnende Verlustanteile sollten gegen das Kapitalkonto II gebucht werden, soweit diese vorhanden sind. Dieses war durch spätere Gewinnanteile auszugleichen. Vor oder bei der Feststellung des Jahresabschlusses konnten die Gesellschafter beschließen, dass ein Teil des Gewinns – soweit er nicht dem Ausgleich von Verlustvorträgen dient – als Rücklage dem Kapitalkonto II zuzuführen ist. Die Auszahlung bzw. Verwendung von Guthaben auf dem Kapitalkonto II und dem gemeinsamen Kapitalrücklagenkonto oblag der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung.

In der Bilanz zum 31. 12. 2008 war eine Darlehensverbindlichkeit gegen einen der Kommanditisten i. H. v. 350 000 € passiviert, die mit Vertrag vom 13. 12. 2008 i. H. v. 185 000 € in sein Kapitalkonto eingebracht wurde. Ohne Zufluss von Kapital erfolgte eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II des Gesellschafters. Der auf den Gesellschafter entfallende Verlustanteil wurde als voll ausgleichsfähig behandelt. Hingegen ging das Finanzamt davon aus, dass der Verlustanteil gem. § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähig, sondern nach Abs. 2 zu berücksichtigen sei. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

Die Klage vor dem Hessischen FG¹² hatte Erfolg. Es liege eine Einlage i. S. v. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG vor, die je-

¹⁰ BGH vom 28. 3. 1977, II ZR 230/75, NJW 1977 S. 1820, 1821; Roth in Baumbach/Hopt, HGB, 2018, § 171 Rz. 1.

¹¹ BFH vom 10. 11. 2022, IV R 8/19, BStBl II 2023 S. 332.

¹² Hessisches FG vom 12. 3. 2018, 2 K 2019/14, EFG 2019 S. 1749, mit Anm. Hennigfeld.

doch fehlerhaft verbucht worden sei. Folglich müsse eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG und ein Ausgleich des Verlusts im Streitjahr erfolgen.

b) Entscheidung und Begründung

Der BFH sah die Klage als **zulässig an** und **wies sie ab**. Hierfür waren folgende Überlegungen ausschlaggebend:

- Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer **ausdrücklichen Gestattung** freiwilliger Einlagen des Kommanditisten **im Gesellschaftsvertrag** ergeben **oder** aus den gesellschaftsvertraglichen **Regelungen zur Kontenführung** herzuleiten sein. Eine gesellschaftsrechtliche Grundlage kann auch in einem wirksamen Gesellschafterbeschluss über die Zulässigkeit einer entsprechenden Einlage liegen.
- **Ohne** eine entsprechende **gesellschaftsvertragliche Grundlage** führt die (somit rechtsgrundlos erbrachte) Leistung auch dann **nicht** zu einer **Einlage** i. S. d. § 15a EStG, wenn die Mehrheit der Gesellschafter nach dem wirtschaftlichen oder materiellen Gehalt einer **schuldrechtlichen Abrede** eine Einlage herbeiführen will.
- Auf einem „**Privatkonto**“ können keine **Einlagen** im rechtlichen Sinne gebucht werden, wenn die Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags jederzeit die Auszahlung des auf dem Privatkonto gebuchten Guthabens verlangen können.
- Der erkennende Senat konnte vorliegend **dahingestellt sein** lassen, ob auf die Feststellung einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage für eine freiwillige Einlage eines Gesellschafters i. S. d. § 15a EStG auf Grund der **Indizwirkung** eines **festgestellten Jahresabschlusses** verzichtet werden kann oder ob ein solcher Verzicht wegen des Schutzzwecks des **§ 707 BGB** ausgeschlossen ist.

3. Auswirkungen der Entscheidung

Der BFH führt – erstmalig – aus, dass eine freiwillige Einlage eines Kommanditisten nur zu einer Einlage i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG führt, wenn es entweder eine entsprechende **Regelung im Gesellschaftsvertrag** oder einen **Beschluss** der Gesellschafter gibt. Insofern werden damit **strengere Anforderungen an die Einlage** eines Gesellschafters gestellt.

a) Begriff des Kapitalkontos

aa) Ausgangspunkt

Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein **negatives Kapitalkonto** des Kommanditisten **entsteht oder sich erhöht**; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Der Betrag, in Höhe

dessen ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich mehrt, erhöht danach den **zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres festzustellenden verrechenbaren Verlust**.¹³

Hinweis: Begriff des Privatkontos

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass auf einem Privatkonto selbst dann keine Einlagen oder Entnahmen im rechtlichen Sinne gebucht werden könnten, wenn im Gesellschaftsvertrag – wie im Streitfall – eine Formulierung zu finden ist, nach der auf dem Privatkonto „entnahmefähige Gewinne“ sowie „laufende Entnahmen und Einlagen“ verbucht werden. Können die Gesellschafter nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags jederzeit die Auszahlung des auf dem Privatkonto gebuchten Guthabens verlangen, können auf dem Privatkonto keine **Einlagen** im rechtlichen Sinne gebucht werden, denn diese zeichnen sich gerade dadurch aus, dass sie **nicht frei entnehmbar** sind. Die Verwendung der Begriffe „Entnahme und Einlage“ in diesem Zusammenhang ist irreführend.

bb) Bedeutung des § 15a Abs. 1a EStG

Für **nach dem 24. 12. 2008 geleistete Einlagen** ist der mit dem JStG 2009¹⁴ eingefügte § 15a Abs. 1a i. V. m. § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG a. F. zu beachten.¹⁵ Nach dieser Regelung führen **nachträgliche Einlagen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit** eines vorhandenen verrechenbaren Verlusts noch zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1a Satz 1 EStG). Nachträgliche Einlagen i. S. d. Satzes 1 sind Einlagen, die **nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres** geleistet werden, in dem ein **nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust** i. S. d. Abs. 1 entstanden oder ein Gewinn i. S. d. Abs. 3 Satz 1 **zuge-rechnet** worden ist (§ 15a Abs. 1a Satz 2 EStG).

Beispiel: Wirkung des § 15a Abs. 1a EStG

Das Kapitalkonto eines Kommanditisten weist im Zeitablauf die folgende Entwicklung (in Euro) auf, wobei die Höhe der Beträge unstrittig sein soll.

Kapitalkonto 31. 12. 2020	./.	750 000
Verlust 2021	./.	120 000
Einlage 2021		+ 60 000
Kapitalkonto 31. 12. 2021	./.	810 000
Verlust 2022	./.	120 000
Einlage 2022		+ 135 000
Kapitalkonto 31. 12. 2022	./.	795 000

13 Vgl. z. B. BFH vom 2. 2. 2017, IV R 47/13, BStBl II 2017 S. 391, Rz. 15.
 14 JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl. I 2008 S. 2794.
 15 Vgl. BFH vom 2. 2. 2017, IV R 47/13, BStBl II 2017 S. 391.

Im Jahr 2021 ist wegen der Einlage ein Verlust i. H. v. 60 000 € ausgleichsfähig, die restlichen 60 000 € (= 120 000 € ./ 60 000 €) sind nur verrechenbar. Im Jahre 2022 ist wegen der Einlage ein Betrag i. H. v. 120 000 € (entspricht dem Verlust 2022) ausgleichsfähig. Die darüber hinausgehende Einlage von 15 000 € (= 135 000 € ./ 120 000 €) bewirkt nicht, dass der im Jahr 2021 festgestellte nur verrechenbare Verlust nunmehr ausgleichsfähig wird, wirkt sich aber ggf. in Folgejahren aus.

Hinweis: Terminierung von Einlagen

Die Regelung führt dazu, dass eine **genaue zeitliche Planung von Einlagen** erfolgen sollte, um eine möglichst optimale Verlustnutzung zu erreichen. Wäre etwa in dem obigen Beispiel im Jahr 2021 eine Einlage von 75 000 € erfolgt und im Jahr 2022 i. H. v. 120 000 €, hätte im Jahr 2021 ein um 15 000 € höherer Verlustausgleich erlangt werden können, ohne dass es im Jahr 2022 zu einem Nachteil gekommen wäre. Dieser würde dann ggf. im Jahr 2023 eintreten. Gleichwohl können mit der früheren höheren Einlage Liquiditäts- und Zinsvorteile verbunden sein.

cc) Begriff des Kapitalkontos

Das Gesetz definiert den Begriff des Kapitalkontos nicht. Nach der Rechtsprechung des **BFH** ist das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte **Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz** der Gesellschaft **zzgl. ggf. bestehender Ergänzungsbilanzen** des Kommanditisten gemeint, das durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen bzw. durch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen bestimmt wird.¹⁶

Hinweis: Nichtberücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen

Die Nichtberücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens ist **für den Steuerpflichtigen regelmäßig nachteilig**, weil darin häufig Wirtschaftsgüter enthalten sind, die hohe stille Reserven enthalten (insbesondere Immobilien), so dass damit hohe Eigenkapitalbeträge nicht berücksichtigt werden können. Dies verdeutlicht die starke Ausrichtung des § 15a EStG an den **Haftungsvorgaben des HGB** und zeigt, dass damit für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Rahmen dieser Regelung enge Grenzen bestehen.

b) Voraussetzungen für eine Einlage

aa) Wirkung einer Einlage

Ausgehend von der Zielsetzung des § 15a EStG¹⁷ soll eine **Verlustnutzung** durch den Kommanditisten nur möglich sein, wenn dieser der KG **Eigenkapital zuführt**. Hingegen bewirkt die Überlassung von Fremdkapital keine umfangreichere zivilrechtliche Haftung.

Hieraus folgt, dass durch eine **Einlage** das **Kapitalkonto** des Gesellschafters erhöht oder dadurch ein **negatives**

Kapitalkonto verringert werden kann. Hierdurch wird es möglich, im Jahr der Verlustentstehung das Verlustausgleichsvolumen des Kommanditisten zu erhöhen. Dies führt zu der Frage, welche **Anforderungen** an eine solche Einlage zu stellen sind, um als Ausgleich für die umfangreichere zivilrechtliche Haftung eine steuerliche Nutzung der Verluste zu erreichen.

Hinweis: Einlage durch Aufrechnung

Im vorliegenden Fall erfolgte eine Einlage, indem eine **Aufrechnung gem. §§ 387 ff. BGB** gegen eine bestehende Forderung vorgenommen wurde. Dies alleine steht nach Auffassung des Senats einer **Einlage nicht entgegen**. Der BFH musste sich nicht mit der Frage befassen, ob die Einlage **vollständig werthaltig** war, weil der Senat eine Einlage im Ergebnis verneint hat. In der Praxis dürfte beim Vorliegen der steuerlichen Anforderungen an eine Einlage hier ein **häufiger Streitpunkt** mit der FinVerw liegen. Daher sollte auf eine ausreichende Beweisvorsorge für die Werthaltigkeit geachtet werden.

bb) Bedungene Einlage

Auf Grund der Ausrichtung des § 15a EStG an den zivilrechtlichen Regelungen ist eine Bezugnahme auf das Gesellschaftsrecht vorzunehmen. Das **HGB** verwendet den Begriff der **bedungenen Einlage**. So wird ausgeführt:¹⁸

§ 167 Abs. 2 HGB – Berechnung von Gewinn und Verlust

„Jedoch wird der einem Kommanditisten zukommende Gewinn seinem Kapitalanteil nur so lange zugeschrieben, als dieser den **Betrag der bedungenen Einlage** nicht erreicht.“

§ 169 Abs. 1 HGB – Auszahlung des Gewinns

„§ 122 findet auf den Kommanditisten keine Anwendung. Dieser hat nur Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinns; er kann auch die Auszahlung des Gewinns nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die **bedungene Einlage** geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert werden würde.“

Hierunter wird die **Pflichteinlage** und damit der Wert verstanden, mit dem sich der Kommanditist **nach dem Gesellschaftsvertrag** an der KG beteiligen soll. Der BFH leitet diese Anknüpfung aus dem Regelungszweck des § 15a EStG her.¹⁹

¹⁶ Vgl. z. B. BFH vom 7. 10. 2004, IV R 50/02, BFH/NV 2005 S. 533, unter 1. a); BFH vom 24. 4. 2014, IV R 18/10, BFH/NV 2014 S. 1516, Rz. 21.

¹⁷ Vgl. hierzu unter II. 1. a).

¹⁸ Hervorhebungen des Verfassers.

¹⁹ Vgl. BFH vom 7. 10. 2004, IV R 50/02, BFH/NV 2005 S. 533, unter 1. a).

Dementsprechend sind die Voraussetzungen für eine Einlage i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nur erfüllt, wenn dem Gesellschaftsvermögen etwas für Rechnung des Gesellschafters von außen zugeflossen ist, was den **bilanziellen Unternehmenswert mehrt**, also die Aktiva des Unternehmens erhöht oder die Passiva mindert, und so **Einfluss auf das Kapitalkonto** nimmt²⁰ und damit dem **Zugriff der Gesellschaftsgläubiger** unterliegt.²¹ Diese Grundsätze betreffen nicht nur Einlagen in Bargeld, sondern auch Sacheinlageverpflichtungen,²² die auf eine Bareinzahlung in das Gesellschaftsvermögen gerichtet sind und auf die im Wege einer Sacheinlage geleistet werden soll. Diese Anforderungen gelten auch für **originäre Sacheinlageverpflichtungen**.²³

Hinweis: Ausweis und Bedeutung

Die bedungene Einlage wird regelmäßig im **Kapitalkonto I** ausgewiesen. Es wird i. d. R. vorgesehen, dass diese Beträge nicht an die Gesellschafter ausgekehrt werden können und das Verhältnis dieser festen Kapitalkonten der Gesellschafter zueinander für die **Höhe der Gewinnverteilung** entscheidend sein soll.

cc) Freiwillige Einlagen über die bedungene Einlage hinaus

Für die Frage, ob ein Kommanditist seine Einlage geleistet hat, knüpft der BFH an das Handelsrecht an.²⁴ Dies gilt auch für die Einordnung der **unterschiedlichen Kapitalkonten**, die eine KG für ihren Kommanditisten führt.²⁵

Daher ist eine **freiwillige Leistung** des Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft nur dann als Einlage i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG anzuerkennen, wenn eine solche freiwillige Einlage des Kommanditisten **nach dem Gesellschaftsvertrag zulässig** ist. So wie die Zuführung von Fremdkapital einer (steuerlich anzuerkennenden) schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (z. B. in Gestalt eines Darlehensvertrags) bedarf, erfordert auch die Zuführung von Eigenkapital eine (wirksame) gesellschaftsvertragliche Grundlage. Dementsprechend wird eine **freiwillige einseitige Erhöhung** der Einlage ohne bzw. gegen den Willen der anderen Gesellschafter (auch) zivilrechtlich als **nicht zulässig** erachtet.²⁶

Hinweise: Keine Einlage durch Beschluss vom 13. 12. 2008

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass auch in dem Beschluss vom 13. 12. 2008 keine Einlage zu sehen sei, weil es hierfür keine gesellschaftsrechtliche Grundlage gäbe.

Liegt eine nach dem Gesellschaftsvertrag zulässige freiwillige Einlage vor, stellt der Kommanditist der Gesellschaft mit seiner Leistung **haftendes Kapital** unmittelbar zur Verfügung, so dass ein Verlustausgleich und -abzug gem. § 15a EStG gewährt werden kann. **Ohne** eine ent-

sprechende **gesellschaftsvertragliche Grundlage** wäre die Leistung **rechtsgrundlos** erbracht. Es käme nicht zur Mehrung des bilanziellen Unternehmenswerts, d. h. zu einer Erhöhung der Aktiva bzw. der Minderung der Passiva.

Danach liegt auch dann **keine Einlage i. S. d. § 15a EStG** vor, wenn die Mehrheit der Gesellschafter nach dem wirtschaftlichen oder materiellen Gehalt einer **schuldrechtlichen Abrede** eine Einlage herbeiführen will. Das wirtschaftlich Gewollte kann nicht gem. § 41 Abs. 1 Satz 1 AO der Besteuerung zu Grunde gelegt werden, da sich aus § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG – wie dargelegt – etwas anderes ergibt (§ 41 Abs. 1 Satz 2 AO).

Hinweis: Freiwillige Einlage auf einem variablen Kapitalkonto

Aus diesen Grundsätzen leitet der Senat her, dass eine entsprechende freiwillige Zahlung und deren **Verbuchung** auf einem **variablen Kapitalkonto II** **nicht** zu einer **Einlage** führt, wenn diese nicht ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist. Zugleich weist der Senat darauf hin, dass sich eine ausreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage auch aus den Regelungen im **Gesellschaftsvertrag** über die Verbuchung auf dem Kapitalkonto als Teil der Kapitalanteile oder aus einem **wirksamen Gesellschafterbeschluss** über diese Einlage ergeben kann.

dd) Bedeutung der Feststellung des Jahresabschlusses

Der BFH erklärt – explizit **für den vorliegenden Fall** –, dass die Feststellung des Jahresabschlusses durch alle Gesellschafter **nicht** als deren Zustimmung zur freiwilligen Einlage angesehen werden könne. Der Senat weist hierbei zunächst auf die folgenden **gesellschaftsrechtlichen Grundsätze** hin:²⁷

- Die **Feststellung** des Jahresabschlusses einer KG ist eine **den Gesellschaftern** obliegende Angelegenheit.²⁸
- Mit der Feststellung des Jahresabschlusses bestätigen die Gesellschafter nicht nur die Richtigkeit der Angaben zu den Vermögensverhältnissen der Gesellschaft, sondern sie **bekräftigen** zugleich **rechtsverbindlich** die

20 Vgl. BFH vom 7. 10. 2004, IV R 50/02, BFH/NV 2005 S. 533, unter 1. a); vom 6. 3. 2007, IV B 147/05, BFH/NV 2007 S. 1130, m. w. N.

21 Vgl. BFH vom 2. 2. 2017, IV R 47/13, BStBl II 2017 S. 391, Rz. 22; vom 29. 8. 1996, VIII B 44/96, BFHE 182 S. 26; vom 7. 10. 2004, IV R 50/02, BFH/NV 2005 S. 533; vom 24. 4. 2014, IV R 18/10, BFH/NV 2014 S. 1516.

22 Vgl. BFH vom 7. 10. 2004, IV R 50/02, BFH/NV 2005 S. 533, unter 1. b); vom 18. 12. 2003, IV B 201/03, BStBl II 2004 S. 231, unter 1. b).

23 Vgl. BFH vom 7. 10. 2004, IV R 50/02, BFH/NV 2005 S. 533, unter 1. b); vom 18. 12. 2003, IV B 201/03, BStBl II 2004 S. 231, unter 1. b).

24 Vgl. BFH vom 11. 10. 2007, IV R 38/05, BStBl II 2009 S. 135, unter II. 1. b).

25 Vgl. BFH vom 15. 5. 2008, IV R 46/05, BStBl II 2008 S. 812, unter II. 2.; wohl auch BFH vom 16. 10. 2008, IV R 98/06, BStBl II 2009 S. 272.

26 Vgl. z. B. *Grüneberg/Sprau*, BGB, 81. Aufl., § 707 Rz. 2; *Bergmann* in jurisPK-BGB, 2020, § 707 Rz. 11; *Hadding* in Soergel, BGB, 12. Aufl., § 707 Rz. 4; *Habermeier* in Staudinger, BGB, 2003, § 707 Rz. 2 f.; *Schäfer* in MünchKommBGB, 8. Aufl., § 707 Rz. 7.

27 Vgl. BFH vom 10. 11. 2022, IV R 8/19, BStBl II 2023 S. 332, Rz. 52.

28 Vgl. BGH vom 15. 1. 2007, II ZR 245/05, BGHZ 170 S. 283.

im Jahresabschluss **ausgewiesenen Rechtsverhältnisse** in Beziehung der Gesellschafter zur Gesellschaft und der Gesellschafter untereinander und verzichten auf diesbezügliche Einreden und Einwendungen. Der festgestellte Jahresabschluss **kann** insofern zivilrechtlich die **Bedeutung eines deklaratorischen Schuldanerkenntnisses** haben.²⁹

Ein von den Gesellschaftern bestätigter Jahresabschluss habe für das Steuerrecht **zumindest indizielle Bedeutung**, soweit es um Rechtsverhältnisse unter den Gesellschaftern oder im Verhältnis zur Gesellschaft gehe.³⁰ Diese Wirkung könne **unterschiedlich stark ausgeprägt** sein. Sie hänge auch davon ab, wie eindeutig die abgebildeten **Rechtsverhältnisse im (festgestellten) Jahresabschluss** der Gesellschaft **zum Ausdruck gekommen** seien. Bei einer in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter bedürfe es tragfähiger Feststellungen, um den Ausweis in Zweifel zu ziehen.³¹

Vor diesem Hintergrund hält der Senat für den vorliegenden Fall jedoch **keine Zustimmung aller Gesellschafter** zur freiwilligen Einlage durch die Zustimmung zum Jahresabschluss als erfolgt, weil zumindest im Jahresabschluss des Streitjahres die Rechtsverhältnisse nicht eindeutig seien. Hintergrund hierfür bildete die von der KG vorgenommene Verbuchung des Betrags, der aufgerechnet werden soll. Das FG ging davon aus, dass dieser nur versehentlich nicht auf einem Konto verbucht worden sei, das nicht als Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG anzusehen sei. Es habe sich um ein Privatkonto und damit um ein echtes Darlehenskonto gehandelt. Dies rechtfertige nach Auffassung des FG eine Bilanzberichtigung, da es sich nach den Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern um eine Einlage handeln sollte. Der BFH sieht hierin einen Wertungswiderspruch, der einer konkludenten Zustimmung zur bilanziellen Behandlung entgegenstehen könnte.

Unabhängig davon würde eine solche Zustimmung nur im Folgejahr Bedeutung haben können, nicht aber für das Streitjahr, weil die Feststellung des Jahresabschlusses erst in diesem Jahr erfolgt ist und damit nicht mehr zu einem ausgleichsfähigen Verlust führen könne.

Hinweis: Zeitliche Aspekte

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens war nur das Jahr 2008. Da der Senat offenlässt, ob möglicherweise eine Berücksichtigung im Jahre 2009 zu erfolgen habe, bietet es sich in vergleichbaren Fällen an, vorsorglich – nach einer Beanstandung durch die Bp – eine **Geltendmachung im Folgejahr** vorzusehen.

Der BFH verweist auch auf den Schutz nach **§ 707 BGB**. Danach darf niemand ohne entsprechend rechtsgeschäftlich begründete Verpflichtung zur Leistung von Beiträgen i. S. v. § 706 BGB verpflichtet werden. Dadurch wird insofern ein **Belastungsverbot** begründet. Gleichwohl ist die Begründung von **Nachschusspflichten** zulässig. Wenn ein Gesellschafter einer Beitragserhöhung zustimmt, wird

er nicht von § 707 BGB geschützt.³² Ein Gesellschafter kann sich – wenn auch in engen Grenzen³³ – auch einer Mehrheitsklausel unterwerfen.

Hinweis: Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

Gesellschaftsrechtlich ist unstrittig, dass auch nachträgliche Beitragserhöhungen im Wege eines Mehrheitsbeschlusses – auch zu Lasten aller Gesellschafter – beschlossen werden können. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechende **Mehrheitsklausel im Gesellschaftsvertrag** als antizipierte Zustimmung des betroffenen Gesellschafters zu werten ist und der hierauf beruhende Beschluss auch nicht aus anderen Gründen rechtswidrig ist.³⁴

c) Praxiskonsequenzen

Aus der Entscheidung des BFH sind zwei konkrete praktische Konsequenzen zu ziehen:

- Einerseits sollte überlegt werden, inwieweit in **Gesellschaftsverträgen** von Kommanditgesellschaften **Regelungen zu einer freiwilligen Einlage** des Gesellschafters aufgenommen werden. Sind diese vorhanden, werden diese vom BFH akzeptiert, wenn es sich bei den **zugeführten Beträgen um Eigenkapital** handelt. Fehlt eine solche Regelung, ist hierüber eine **Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung** herbeizuführen, wobei diese steuerlich nur zu einer Einlage führt, wenn es sich um haftendes Eigenkapital und nicht um Fremdkapital handelt.

Hinweis: Nachweis zum Zeitpunkt der Beschlussfassung

Schon auf Grund der oben dargestellten Regelung des § 15a Abs. 1a EStG³⁵ sollte sehr sorgfältig darauf geachtet werden, dass der **Zeitpunkt dieser Beschlussfassung** nachgewiesen werden kann. Andernfalls könnte die Diskussion ausgelöst werden, ab wann tatsächlich eine Einlage erfolgt ist, was insbesondere bei Sacheinlagen zweifelhaft sein kann. Da diese Frage regelmäßig erst in späteren Betriebsprüfungen aufgeworfen wird, kann hiermit eine erhebliche **Zinsbelastung** verbunden sein.

- Andererseits zeigt sich, dass bei der **Ausgestaltung der Kapitalkonten** der Gesellschafter höchste Sorgfalt anzuwenden ist. Nur wenn Beträge auf solchen Kapitalkonten gebucht werden, bei denen der **Gesellschafter**

29 Vgl. z. B. BGH vom 2.3.2009, II ZR 264/07, NZG 2009 S. 659, unter II. 2. b); vom 18.7.2013, IX ZR 198/10, WM 2013 S. 1504, Rz. 20.

30 Vgl. z. B. BFH vom 2.7.2019, IX R 13/18, BStBl II 2020 S. 89; vom 9.12.2019, IX B 12/19, BFH/NV 2020 S. 376.

31 Vgl. z. B. BFH vom 2.7.2019, IX R 13/18, BStBl II 2020 S. 89; vom 9.12.2019, IX B 12/19, BFH/NV 2020 S. 376.

32 Vgl. BGH vom 3.12.2007, II ZR 36/07, NJW-RR 2008 S. 903.

33 Vgl. hierzu *Servatius* in Henssler/Strohm, Gesellschaftsrecht, § 707 Rz. 3, m. w. N.

34 Vgl. hierzu eingehend K. Schmidt, ZGR 2008 S. 1.

35 Vgl. hierzu nochmals oben unter II. 3. a) bb).

keine Auszahlung verlangen kann, liegt tatsächlich Eigenkapital i. S. v. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG vor. Kann der Gesellschafter diesen Betrag hingegen zurückverlangen oder wird die Überlassung des Kapitals **nur auf schuldrechtlicher** und nicht auf gesellschaftsrechtlicher **Grundlage** vorgenommen, scheidet eine zusätzliche Einlage und daher auch die angestrebte Qualifikation als verrechenbarer Verlust aus.

III. Die Regelung des § 15b EStG

1. Ausgangsüberlegungen

a) „Steuersparmodelle“ als Ausgangspunkt

Der Gesetzgeber sah sich in der Vergangenheit veranlasst, gegen **Modelle zur gezielten Entstehung von Verlusten** vorzugehen. Dies galt zunächst für die erstmals auf Verluste des Wirtschaftsjahres anzuwendende Regelung des **§ 15a EStG**, die nach dem 31. 12. 1979 begann.³⁶ Erfasst werden beschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft, die gem. der Grundidee des § 15a EStG nur in dem **Umfang** Verluste steuerlich nutzen können sollen, wie sie **zivilrechtlich** für die Verbindlichkeit der Gesellschaft **haften**.³⁷

Über lange Jahre hinweg bestand die Möglichkeit, eine Steuerschuld gezielt in spätere Jahre zu verlagern, indem das **Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** gem. § 5 Abs. 2 EStG genutzt wurde.

Hinweis: Abgrenzung materielle – immaterielle Wirtschaftsgüter

Maßgeblich für diese Abgrenzung ist das **wirtschaftliche Interesse**. Dabei kommt es entscheidend darauf an, wofür der Kaufpreis gezahlt wird und ob es dem Erwerber auf den materiellen oder immateriellen Gehalt ankommt.

Beispiel: Steuersparmodelle (vor § 15b EStG)

Ein Steuerpflichtiger beteiligt sich an einer Personengesellschaft, die ein immaterielles WG des Anlagevermögens selbst erstellt. Hierbei kann es sich z. B. um einen Film, ein Video-Spiel oder um eine App handeln. Steuerlich sind die Herstellungskosten gem. § 5 Abs. 2 EStG sofort abzugsfähiger Aufwand und mindern den Gewinn. Da Erträge aus diesen WG erst bei deren kommerzieller Nutzung – in späteren Jahren – entstehen, kann eine gezielte Verlagerung von Einkünften erreicht werden.

Viele Steuerpflichtige nutzten solche Modelle in zunehmendem Umfang, so dass damit **erhebliche Einkunftsverlagerungen** erfolgten und für den Staat hohe **Steuer ausfälle** entstanden.

Hinweis: Anlagevermögen

Die Anwendung des § 5 Abs. 2 EStG setzt voraus, dass es sich um **selbstgeschaffene immaterielle WG**

des Anlagevermögens handelt. Diese müssen infolge von § 247 Abs. 2 HGB dazu bestimmt sein, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Dies geschah durch deren Verwertung (z. B. durch Verleihen von Filmen an Kinos und die Lizenzierung gegenüber Fernsehsendern zur Ausstrahlung).

Die FinVerw geht in R 5.5 Abs. 2 Satz 3 EStR davon aus, dass ein entgeltlicher Erwerb auch vorliegt, wenn das WG bei Abschluss des Rechtsgeschäfts **noch gar nicht vorhanden war**. Damit waren insbesondere die Neuproduktion, Herstellung oder Neuerstellung entsprechender WG von diesen Regelungen erfasst.

Hinweis: Fehlende Liebhaberei

Eine steuerliche Verlustberücksichtigung setzt voraus, dass es sich um eine mit **Gewinnerzielungsabsicht** durchgeführte Betätigung handelt. Dies war in den vorliegenden Fällen regelmäßig unproblematisch, weil eine Gewinnerzielungsabsicht bestand und nachgewiesen wurde. Dieses Problem konnten die Initiatoren der Investition weiter entschärfen, indem **mehrere immaterielle WG** (z. B. Filme) in einem Fonds gebündelt wurden und damit der wirtschaftliche Erfolg nicht nur von z. B. einem Film abhängig war sowie die Überschusserzielungsabsicht leichter nachgewiesen werden konnte.

b) § 15b EStG als (weitere) Antwort des Gesetzgebers

aa) Ausgangspunkt

Es hätte nahe gelegen, wenn der Gesetzgeber **§ 5 Abs. 2 EStG geändert** und damit die Ursache für die Entstehung der Verluste beseitigt hätte. Allerdings hätte sich eine solche Änderung nicht auf die entsprechenden Steuersparmodelle begrenzen lassen. Damit verbunden wäre nicht nur eine erhebliche **Mehrbelastung von – insbesondere forschungsintensiven – Unternehmen**, sondern auch eine erhebliche **Abgrenzungsproblematik** (z. B. wann ein neues, eigenständiges WG vorliegt, das sich hinreichend von einem anderen immateriellen WG unterscheidet). Hieraus hätten sich gravierende Folgefragen ergeben (z. B. bei der planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibung).

Der Gesetzgeber hat sich deshalb entschieden, durch das **Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen**³⁸ mit § 15b EStG eine spezielle Verlustverrechnungsregelung zu schaffen, die Verlusten aus sog. Steuerstundungsmodellen entgegenwirkt. Damit wird nicht an die Entstehung der Verluste angeknüpft, sondern an deren Nutzung durch den Investor.

³⁶ Vgl. § 52 Abs. 24 EStG a. F.

³⁷ Vgl. hierzu II. 1. a).

³⁸ Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. 12. 2005, BGBl. I 2005 S. 3683 = BStBl I 2006 S. 80.

Hinweis: Verhältnis zu anderen Regelungen

§ 15b EStG setzt voraus, dass es sich um eine Betätigung handelt, die mit **Gewinnerzielungsabsicht** ausgeführt wird.³⁹ Andernfalls wären diese Verluste insgesamt – also auch nicht nach Maßgabe des § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG⁴⁰ – zu berücksichtigen. Zugleich steht die Vorschrift **neben anderen Verlustverrechnungsbeschränkungen**, wie z.B. § 15a oder § 2a EStG. Nach Auffassung der FinVerw ist § 15b EStG gegenüber § 15 Abs. 4 und § 15a EStG vorrangig.⁴¹ Folglich sind die Vorschriften nebeneinander zu prüfen, so dass jeweils die weitergehendere Verlustverrechnungsbeschränkung zu beachten ist.

Hierbei kommt es weder darauf an, ob die Entstehung des Verlusts auf einer wirtschaftlich unsinnigen Investition beruht (sofern diese nicht in den Anwendungsbereich der Liebhaberei fällt), noch **auf Grund welcher Regelungen diese Verluste entstehen**. Dies kann sowohl die lineare, die degressive als auch ggf. eine Sonderabschreibung oder eben § 5 Abs. 2 EStG sein. Ebenso unbeachtlich ist, wenn diese Verluste auf einer Regelung beruhen, mit der der **Gesetzgeber einen Lenkungszweck** verfolgt.⁴² Hingegen findet § 15b EStG nach Auffassung der FinVerw⁴³ auf Anlaufverluste von Existenz- und Firmengründungen keine Anwendung.

Das BMF hat mit **Schreiben vom 17. 7. 2007**⁴⁴ zu Zweifelsfragen bei der Anwendung der Regelung die Auslegung der FinVerw dargelegt.

bb) Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b EStG

§ 15b EStG nennt zwei Tatbestandsmerkmale: Einerseits muss eine **modellhafte Gestaltung**⁴⁵ vorliegen und andererseits muss diese zu **steuerlichen Vorteilen** in Form **negativer Einkünfte** führen. Hierbei müssen die modellhaften Gestaltungen⁴⁶ kausal für die steuerlichen Vorteile sein („auf Grund“). Hieraus folgt, dass zufällig oder nicht im Rahmen des Modells bewusst herbeigeführte Verluste nicht unter die Definition des Steuerstundungsmodells fallen⁴⁷ und deshalb von § 15b EStG nicht erfasst werden. Dies gilt insbesondere für Verluste, die auf unvorhergesehenen Ereignissen (wie z. B. Mietausfall, Verlust oder Beschädigung des Anlageobjekts) beruhen. Unerheblich ist, ob die steuerlichen Vorteile tatsächlich eintreten. Ausreichend ist, dass diese **„erzielt werden sollen“**. Gemäß § 15b Abs. 3 EStG ist diese Regelung nur anzuwenden, wenn die Quote der zugewiesenen Verluste während der Anfangsphase 10% des eingesetzten Eigenkapitals übersteigt. Ist dies nicht der Fall, sind die Verluste vollumfänglich zu berücksichtigen.

Hinweis: Planung entscheidend

Für die Prüfung, ob ein Steuerstundungsmodell vorliegt, ist **ausschließlich auf die Planungen abzustellen**, nicht aber darauf, ob sich die geplante Entwicklung tatsächlich so verwirklicht hat. Schon aus

Gründen der **Prospekthaftung** haben die Initiatoren von Fonds und ähnlichen Anlagemodellen ein eigenes Interesse an der Verhinderung einer zu optimistischen Planung.

Folglich kann die Verlustberücksichtigung nach § 15b EStG versagt werden, obwohl die tatsächlichen Verluste **geringer als die 10%-Quote** sind. Dies wäre der Fall, wenn auf Grund der **prospektierten Ergebnisse** mit höheren Verlusten zu rechnen gewesen wäre, diese aber tatsächlich nicht eingetreten sind.⁴⁸

cc) Rechtsfolgen des § 15b EStG

§ 15b Abs. 1 EStG ordnet an, dass Verluste aus Steuerstundungsmodellen nur mit positiven Einkünften **aus der gleichen Einkunftsquelle** verrechnet werden dürfen. Hingegen scheidet ein allgemeiner Verlustausgleich mit anderen, nicht aus diesem Steuerstundungsmodell stammenden positiven Einkünften (§ 2 Abs. 3 EStG) ebenso aus, wie ein Verlustabzug nach § 10d EStG. Anders als nach der Vorgängerregelung in § 2b Satz 4 EStG a. F. kann auch keine Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Steuerstundungsmodellen erfolgen.⁴⁹ Vielmehr bedarf es hierzu **positiver Einkünfte aus dem gleichen Modell**.

Hinweis: Vermeidung der Anwendung

Ziel der Praxis wird es regelmäßig sein, die Qualifikation von Verlusten als solche i. S. d. § 15b EStG zu vermeiden. Hieraus folgt, dass an die **Tatbestandsmerkmale** dieser Norm angeknüpft werden muss. Hierbei ist die FinVerw regelmäßig nicht zu „Vorprüfungen“ bereit, ob bestimmte „Modelle“ schädlich i. S. d. § 15b EStG sind. Zugleich besteht die Gefahr, dass Steuerpflichtige mit der Anwendung des § 15b EStG konfrontiert werden, obwohl sie nicht damit gerechnet haben, dessen Voraussetzungen zu erfüllen.

dd) Singemäße Anwendung

Die in § 15b EStG angeordnete Verlustverrechnungsbeschränkung gilt auch sinngemäß für die **Einkünfte aus Kapitalvermögen**. Dies ergibt sich nunmehr aus § 20 Abs. 7 Satz 1 EStG; im Streitfall aus § 20 Abs. 2b Satz 1 EStG i. d. F. des JStG 2007.⁵⁰

39 Vgl. BMF vom 17. 7. 2007, IV B 2 – S 2241 – b/07/0001, BStBl I 2007 S. 542, Rz. 2.
 40 Vgl. hierzu unter II. 1. b) cc).
 41 Vgl. BMF vom 17. 7. 2007, IV B 2 – S 2241 – b/07/0001, BStBl I 2007 S. 542, Rz. 22 f.
 42 Vgl. BFH vom 6. 6. 2019, IV R 7/16, BStBl II 2019 S. 513, zum Betrieb von Biogasanlagen.
 43 Vgl. BMF vom 17. 7. 2007, IV B 2 – S 2241 – b/07/0001, BStBl I 2007 S. 542, Rz. 1.
 44 BMF vom 17. 7. 2007, IV B 2 – S 2241 – b/07/0001, BStBl I 2007 S. 542; vgl. hierzu *Rothenberger*, ErbStB 2007 S. 267; *Köster*, DStZ 2007 S. 540.
 45 Vgl. zur Konkretisierung dieses Begriffs unter II. 3. b).
 46 Vgl. zur Konkretisierung dieses Begriffs unter II. 3. b) cc).
 47 Vgl. BMF vom 17. 7. 2007, IV B 2 – S 2241 – b/07/0001, BStBl I 2007 S. 542, Rz. 16.
 48 Vgl. z. B. *Beck*, DStR 2006 S. 61, 62.
 49 Vgl. z. B. *Melchior*, DStR 2006 S. 12, 13.
 50 JStG 2007 vom 13. 12. 2006, BGBl. I 2006 S. 2878.

Hinweis: Verlustnutzung im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer

Seit Einführung der **Abgeltungsteuer** können Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. **§ 20 Abs. 6 EStG** nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen nach den entsprechenden Verlustverrechnungsregelungen berücksichtigt werden.⁵¹ Der Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 15b EStG hat auch für die gem. § 32d Abs. 2 EStG **nach dem Est-Tarif** zu besteuern den Einkünfte Bedeutung.

§ 52 Abs. 37d Satz 2 EStG verweist auf die entsprechende Anwendung des § 52 Abs. 33a EStG. Danach ist die Regelung grundsätzlich anzuwenden, wenn die **Investition nach dem 10. 11. 2005** rechtsverbindlich erfolgt(e).

Hinweis: Rückwirkungsproblematik

Nach Auffassung des BFH handelt es sich hierbei um eine verfassungsrechtlich unproblematische **unechte Rückwirkung** auf etwaige vor dem Inkrafttreten des JStG 2007 entstandene Verluste.⁵²

c) Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Vor diesem Hintergrund hatte der BFH die folgenden Rechtsfragen zu entscheiden:

- Wann liegt eine „modellhafte“ Gestaltung i. S. v. § 15b EStG zur Verlussterzielung vor?
- Ist dies auch dann der Fall, wenn sich der Investor an einer Gesellschaft beteiligt und sich nicht wie ein passiver Kapitalanleger verhält?

2. BFH-Urteil vom 16. 3. 2023⁵³

a) Sachverhalt

Die natürliche Person B verfügte im Streitjahr 2006 über hohe steuerpflichtige Einkünfte aus Immobilienveräußerungen. Sie beauftragte im November 2006 den Rechtsanwalt/Steuerberater R mit der Entwicklung eines Konzepts zur Schaffung steuerlichen Verlustverrechnungspotentials. Bereits im Juni 2006 hatte R gegenüber der B-Bank (ohne Beauftragung durch A, B und/oder C) ein entsprechendes Konzept zum Erwerb fremdfinanzierter Schuldverschreibungen vorgestellt.

Ausgehend von den durch R empfohlenen Überlegungen gründeten A und B als Kommanditisten die X-KG als vermögensverwaltende und nicht gewerblich geprägte KG. C beteiligte sich als atypisch stiller Gesellschafter. Die KG erwarb noch im Jahr 2006 Schuldverschreibungen der in Luxemburg ansässigen A-Bank. Nach den Anleihebedingungen sollten die Schuldverschreibungen jährlich mit einem festen Zinssatz i. H. v. 4 % bezogen auf den gesamten Nennbetrag verzinst werden. Die Zinsen an die KG waren jährlich nachschüssig zu zahlen. Zusätzlich sollten zum Endfälligkeitstermin ein fester Bonusbetrag und ein variabler Bonuszins gezahlt werden.

Zur Finanzierung der Anschaffung der Schuldverschreibungen gewährte die B-Bank der KG ein Darlehen. Der ausbezahlte Nettodarlehensbetrag (Bruttodarlehen abzgl. Disagio von 5 %) entsprach den Anschaffungskosten der Schuldverschreibungen. Die KG leistete im Streitjahr an die B-Bank die vorschüssig zu zahlenden Darlehenszinsen. Wegen der an sie nachschüssig zu zahlenden Zinsen erzielte die KG im Streitjahr noch keine Zinseinnahmen.

Die KG erklärte für 2006 u. a. Werbungskosten zu ausländischen Zinsen bestehend aus dem Disagio und den im Streitjahr vorschüssig gezahlten Darlehenszinsen. Das FA sah die Beteiligungen an der KG als Steuerstundungsmodell i. S. d. § 15b EStG an. Es stellte einen nicht ausgleichsfähigen Verlust i. S. d. § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG und dessen Verteilung auf die Gesellschafter gesondert und einheitlich fest. Die laufenden Einkünfte stellte es mit 0 € fest. Nach Auffassung der Betriebsprüfung würden den Zinserträgen ab 2007 jährlich Darlehenszinsen in gleicher Höhe gegenüberstehen, so dass im Ergebnis erst 2006 Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern seien.

Das Hessische FG⁵⁴ folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die Klage ab. Der Erwerb der fremdfinanzierten Inhaberschuldverschreibungen beruhe auf dem vorgefertigten Konzept des R. Die KG habe nur in unwesentlichen Punkten Einfluss genommen.

b) Entscheidung und Begründung

Der BFH sah die **Revision** im Wesentlichen auf Grund der folgenden Erwägungen als **begründet** an und gab der **Klage statt**:

- Im Rahmen der wertenden Gesamtbetrachtung des Streitfalls zum (Nicht-)Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i. S. d. § 15b EStG war auf Grund **individueller Anpassungen der Gestaltungsidee** des Erwerbs fremdfinanzierter Schuldverschreibungen kein passives Verhalten der Kapitalanleger gegeben, so dass die Erzielung der negativen Einkünfte **nicht** (mehr) auf einem **vorgefertigten Konzept** beruhte.
- Ob der **Verlustfeststellungsbescheid** nach § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG wiederum selbst als Grundlagenbescheid (i. S. d. §§ 171 Abs. 10 Satz 1, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) Bindungswirkung gem. § 182 Abs. 1 AO für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO entfaltet und dementsprechend in einem Verlustentstehungsjahr die negativen Einkünfte „**vor Anwendung des § 15b**“ und die „**nach Anwendung des § 15b**“ nicht ausgleichsfähigen Verluste festzustellen sind, bedurfte vorliegend **keiner Entscheidung**.

51 Die Frage der Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien hat der BFH mit Beschluss vom 17. 11. 2020, VIII R 11/18, BStBl II 2021 S. 562, dem BVerfG vorgelegt. Dieses Verfahren ist unter dem Az. 2 BvL 3/21 anhängig. Vgl. zur noch verstärkten Ungleichbehandlung durch § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG *Drüen*, FR 2020 S. 668 ff.

52 Vgl. BFH vom 25. 3. 2021, VIII R 16/18, BStBl II 2021 S. 814.

53 BFH vom 16. 3. 2023, VIII R 10/19, BStBl II 2023 S. 817.

54 Hessisches FG vom 6. 3. 2019, 7 K 739/15, EFG 2019 S. 1761, mit Anm. *Tiedchen*.

3. Anmerkungen

a) Verlustfeststellung

Der BFH bestätigt zunächst, dass über das Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i. S. d. § 15b EStG im Verfahren über die **einheitliche und gesonderte Verlustfeststellung** gem. § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG zu entscheiden ist und **nicht** über die einheitliche und gesonderte Feststellung der **Einkünfte**.

Die **gesonderte Feststellung** des nicht ausgleichsfähigen Verlusts gem. § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG umfasst **verschiedene Einzelelemente**, nämlich die Einordnung der Einkunftsquelle als Steuerstundungsmodell, das als solches hinreichend genau bezeichnet werden muss, die Höhe des nicht ausgleichsfähigen Verlusts des Verlustentstehungsjahres und den sich hieraus unter Berücksichtigung eines etwaigen verrechenbaren Verlusts des Vorjahres (§ 15b Abs. 4 Satz 2 EStG) zum Ende eines VZ ergebenden (fortgeschriebenen) nicht ausgleichsfähigen Verlust. Bei diesen Einzelelementen handelt es sich **nicht** um jeweils **verfahrensrechtlich abgrenzbare eigenständige Feststellungen** wie bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen gem. §§ 179 ff. AO, die selbständig in Bestandskraft erwachsen können, sondern um eine einheitliche Feststellung.⁵⁵

b) Vorliegen eines Steuerstundungsmodells

aa) Gesetzliche Definition

Entgegen der Auffassung des Hessischen FG **verneint** der BFH das Vorliegen eines **Steuerstundungsmodells** i. S. d. § 20 Abs. 2b Satz 1 i. V. m. § 15b Abs. 1 EStG. Diese Modelle werden in § 15b Abs. 2 EStG wie folgt definiert:⁵⁶

„¹Ein Steuerstundungsmodell i. S. d. Absatzes 1 liegt vor, wenn auf Grund einer **modellhaften Gestaltung** steuerliche **Vorteile** in Form **negativer Einkünfte** erzielt werden sollen. ²Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines **vorgefertigten Konzepts** die **Möglichkeit** geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition **Verluste** mit übrigen Einkünften **zu verrechnen**. ³Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen.“

Hinweis: Anbieter/Initiator

Aus der Formulierung des „vorgefertigten Konzepts“ folgert der BFH, dass dieses nicht vom Steuerpflichtigen, sondern **von einer anderen Person**, dem Anbieter oder Initiator, erstellt sein muss, weil nur damit dem Steuerpflichtigen eine Möglichkeit zur Verlustnutzung „geboten“ werden kann.⁵⁷

bb) Vorgefertigtes Konzept

Ein vorgefertigtes Konzept liegt vor, wenn der Anwender es vorfindet und zumindest die wesentlichen Grundlagen für ein geplantes Vorhaben einsetzen kann und **nicht**

erst selbst die Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung seines Vorhabens entwickeln muss.⁵⁸

Hinweis: Negativabgrenzung

Hingegen liegt eine modellhafte Gestaltung nicht bereits dann vor, wenn eine **bekannte Gestaltungs-idee** vom Steuerpflichtigen selbst mit dem Ziel der Versteuerzielung und -verrechnung umgesetzt wird. § 15b EStG soll verhindern, dass Regelungen zur gezielten Verlustnutzung **konzeptionell einer Vielzahl von Steuerpflichtigen** angeboten werden.⁵⁹

Der BFH verweist auf seine bisherige Rechtsprechung,⁶⁰ wonach negative Einkünfte auf der Grundlage einer modellhaften Gestaltung und eines vorgefertigten Konzepts i. S. d. § 15b Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG erzielt werden, wenn eine von einem Anbieter/Initiator **abstrakt entwickelte Investitionskonzeption** für Interessierte am Markt zur Verfügung steht, auf die der **Investor/Anleger „nur“ noch zugreifen muss**, nicht hingegen, wenn der Investor/Anleger eine von ihm selbst oder dem in seinem Auftrag – nicht aber im Auftrag eines Anbieters/Initiators – tätigen Berater entwickelte oder modifizierte und individuell angepasste Investition umsetzt. Zugleich bestätigt er seine bisherige Rechtsprechung,⁶¹ dass auch bei Gesellschaftsbeteiligungen, die **Einzelinvestitionen** sind, ein solches Modell nur vorliegt, wenn der Steuerpflichtige sich bei der Entwicklung der Geschäftsidee, der Vertragsgestaltung und der Vertragsumsetzung **wie ein passiver Kapitalanleger** verhält.

Hinweis: Keine Schlechterstellung gegenüber Anlegern in geschlossenen Fonds

Der BFH weist darauf hin, dass, wenn die im Rahmen von **Einzelinvestitionen** erbrachten Eigenbeträge unberücksichtigt blieben, eine Schlechterstellung gegenüber Anlegern in geschlossenen Fonds⁶² erfolgte. Auch aus der Gesetzesbegründung lasse sich hierfür kein Hinweis entnehmen.

cc) Mitwirkung der Beteiligten

Charakteristisch für ein vorgefertigtes Konzept sei die **Passivität des Investors** bzw. Anlegers. Vorliegend gründeten die Beigeladenen A und B sowie die Klägerin für den Erwerb der Schuldverschreibungen eine KG und wurden deren Kommanditisten. Die Gründung einer **KG** war **nicht Teil** der von R im Juni 2006 an die Bank übersendeten Investitionsidee. Ferner blieben die Beigeladenen bei Ausgestaltung und Umsetzung der Klägerin nicht passiv. A und B verfassten den **Gesellschaftsver-**

55 Vgl. BFH vom 11. 11. 2015, VIII R 74/13, BStBl II 2016 S. 388, Rz. 20; vom 6. 6. 2019, IV R 7/16, BStBl II 2019 S. 513, Rz. 25.

56 Hervorhebungen des Verfassers.

57 Vgl. BFH vom 6. 2. 2014, IV R 59/10, BStBl II 2014 S. 465, Rz. 20, 25.

58 Vgl. BFH vom 17. 1. 2017, VIII R 7/13, BStBl II 2017 S. 700, Rz. 32.

59 Vgl. BFH vom 6. 6. 2019, IV R 7/19, BStBl II 2019 S. 513, Rz. 28.

60 Vgl. BFH vom 17. 1. 2017, VIII R 7/13, BStBl II 2017 S. 700, Rz. 34.

61 Vgl. BFH vom 17. 1. 2017, VIII R 7/13, BStBl II 2017 S. 700.

62 Vgl. zu einer ähnlichen Investition in einer solchen Anlageform BFH vom 17. 1. 2017, VIII R 7/13, BStBl II 2017 S. 700.

trag selbst. Die **Geschäftsführung** der KG lag nicht bei einem Initiator oder Dritten, sondern geschäftsführender Kommanditist war – neben der Komplementärin – der Beigeladene B. Diese Tätigkeit umfasste auch die Befugnis und Zuständigkeit für die Zeichnung der Schuldverschreibung und die Aufnahme des Kredits bei der Bank. Ferner wurden im Vorfeld Verhandlungen mit anderen Banken geführt.

Hinweis: Finanzierungsentscheidung

Im Ergebnis hat sich die Klägerin für die von R empfohlene Bank entschieden. Dies hält der BFH für unproblematisch, weil im Vorfeld eine **Prüfung** erfolgte, ob bei **anderen Banken günstigere Konditionen** erzielt werden könnten, was nicht der Fall war. Ferner wurden Verhandlungen mit der – letztlich finanzierenden – Bank über die Kreditkonditionen geführt und deren Verbesserung erreicht.

dd) Schlussfolgerung

Im Ergebnis stellt der BFH fest, dass die Beteiligten bei der durchgeführten Investition nicht lediglich auf eine fertige Konzeption zurückgegriffen haben. Vielmehr haben sie – unter Beauftragung des R – durch Eigenleistungen eine **individuell angepasste Investition konzipiert und umgesetzt**. Daher war die Modellhaftigkeit und damit die Anwendung des § 15b EStG zu verneinen.

Der BFH weist darauf hin, dass das Finanzamt in dem Verlustentstehungsjahr in negative Einkünfte „vor Anwendung des § 15b EStG“ und diejenigen „nach Anwendung des § 15b EStG“ unterschieden hat.⁶³ Er lässt **ausdrücklich offen**, ob dieser Auffassung, die der ganz h. M.⁶⁴ entspricht, zu folgen ist. Da vorliegend ein Steuerstundungsmodell verneint wurde, war hierüber nicht zu entscheiden.

c) Sonderwerbungskosten bei stiller Beteiligung

Der Beigeladene C war als stiller Gesellschafter beteiligt und das Finanzamt hat eine Berücksichtigung der hiermit

verbundenen Sonderwerbungskosten abgelehnt. Da der BFH das Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i. S. v. § 15b EStG verneint hat, folgt hieraus auch, dass die Sonderwerbungskosten des Beteiligten C **festzustellen und als ausgleichsfähige Verluste zu berücksichtigen** sind.

d) Abzug des Disagios

Vorliegend wurde zur Finanzierung ein Disagio vereinbart. Dieses ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG als **Werbungskosten** abzugsfähig, wenn es sich um eine marktübliche Vereinbarung handelt. Diese Regelung bildet eine Ausnahme zu § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG, der zwingend eine gleichmäßige Verteilung über die Laufzeit bei vorausgezählten Ausgaben für Nutzungsüberlassungen bei mehr als fünfjähriger Laufzeit vorsieht.

Hinweis: Marktüblichkeit des Disagios

Die FinVerw⁶⁵ geht davon aus, dass ein Disagio von **nicht mehr als 5 %** des Darlehensbetrags als marktüblich anzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des BFH⁶⁶ indiziert der Abschluss einer Zins- und Disagiovereinbarung **mit einer Geschäftsbank** die Marktüblichkeit.

IV. Fazit

Die Ausführungen zeigen, dass auch bei den zum Teil jahrzehntealten Regelungen immer noch vielfältige Zweifelsfragen bestehen. Beide Entscheidungen des BFH sind m. E. zu begrüßen und schaffen Rechtsklarheit. Zugleich zeigen sich die Komplexität und die Streitanzahl der Regelungen.

63 Vgl. hierzu nochmals unter II. 3. a).

64 Vgl. z. B. Wacker in Schmidt, EStG, 42. Aufl., § 15b Rz. 51 f.; Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15b Rz. 66; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15b Rz. 204.

65 BMF vom 20. 10. 2003, IV C 3 – S 2253a – 48/03, BStBl I 2003 S. 546.

66 BFH vom 8. 3. 2016, IX R 38/14, BStBl II 2016 S. 646.

Deutscher Steuerberatertalk
Der Podcast zur Konferenz

Überall da, wo es Podcasts gibt und unter www.steuerberaterstag.de/podcast

DEUTSCHER STEUERBERATER TAG talk

Steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

RA/StB Dr. Jörg Grune, Hamburg/Münster¹

Der BFH hat im Frühjahr 2023 eine neue Entscheidung zum Abzug von Aufwendungen für sog. Betriebsveranstaltungen im Bereich der Umsatzsteuer getroffen. Der folgende Beitrag analysiert diese Entscheidung auch vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Regelungen und zeigt die sich daraus ergebenden Konsequenzen auf.²

I. Betriebsveranstaltung

Angesichts der vielen schönen Weihnachtsfeiern in den vergangenen Wochen wird sich kaum jemand über die steuerlichen Konsequenzen Gedanken gemacht haben. Das „dicke Ende“ kommt dann zumeist einige Jahre später, wenn im Rahmen einer Außenprüfung die steuerlichen Problemfelder aufgerollt werden. Die Praxis zeigt, dass Betriebsveranstaltungen – und das sind nicht nur Weihnachtsfeiern, sondern etwa auch Betriebsausflüge und ähnliche Unternehmensevents – in der Praxis immer wieder ein **erhebliches Streitpotential** mit der FinVerw beinhalten. Im Kern geht es oftmals darum, ob und ggf. in welchem Umfang die aus Anlass der Betriebsveranstaltung bezogenen Leistungen ausschließlich dem privaten Bedarf der Betriebsangehörigen dienen oder durch besondere Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt waren.

Das BMF hat sich zuletzt in einem umfangreichen Schreiben vom 14. 10. 2015 mit der ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen befasst.³

Führt ein Unternehmer eine Betriebsveranstaltung durch, so können sich **ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich Rechtsfolgen** ergeben, die je nach Größe des Unternehmens, Anzahl und Umfang der Betriebsveranstaltung oftmals erhebliche wirtschaftliche Konsequenzen nach sich ziehen. Den steuerlichen Begriff der Betriebsveranstaltungen erfüllen danach etwa⁴

- Betriebsausflüge,
- Weihnachtsfeiern,
- Jubiläumsfeiern für **mehrere Arbeitnehmer**,
- Abteilungsfeiern oder Feiern nur einer Filiale oder
- sog. Ehemaligen- oder Pensionärstreffen.

Ob diese Veranstaltung durch den Arbeitgeber oder z. B. auch den Betriebsrat initiiert ist, ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.

Hinweis: Veranstaltungsteilnehmer

Für die steuerliche Beurteilung ist zunächst von Bedeutung, dass eine Betriebsveranstaltung nur dann vorliegt, wenn sich der **Teilnehmerkreis** überwiegend aus **Betriebsangehörigen** und ggf. deren **Begleitungen** (Ehe- oder Lebenspartner) zusammensetzt.⁵

Andere Treffen im Unternehmen können zwar durchaus auch den Charakter einer Betriebsveranstaltung aufweisen, erfüllen aber den steuerlichen Begriff nach herrschender Auffassung nicht, so z. B.

- Jubiläumsfeiern nur für **einzelne Arbeitnehmer**,⁶
- Arbeitsbesprechungen,
- Arbeitsessen oder
- Geburtstagsfeiern für einen einzelnen Arbeitnehmer.

Beratungshinweis: Konsequenzen bei Nichtvorliegen einer Betriebsveranstaltung

Sind die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Betriebsveranstaltung nicht erfüllt, ergibt sich daraus Folgendes:

- **Umsatzsteuer:** Zu prüfen ist, ob es sich um einen **Sachbezug** des Personals, eine **Aufmerksamkeit** oder eine **unentgeltliche sonstige Leistung** handelt.
- **Ertragsteuer:** Hier stellt sich regelmäßig die Frage, ob bei den Mitarbeitenden **Arbeitslohn** (§ 19 EStG) zu erfassen ist.

II. Ertragsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Zum 1. 1. 2015 wurde die Besteuerung von Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen ertragsteuerlich **erstmalig gesetzlich**, nämlich in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG, **geregelt**.⁷

Soweit die Zuwendungen den Betrag von **110 €⁸ je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer** nicht übersteigen, gehören sie danach nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.⁹ Diese **Regelung** ist mithin als **Freibetrag** ausgestaltet.

¹ Dr. Jörg Grune ist Of Counsel bei der vorwiegend auf das Umsatzsteuerrecht spezialisierten INDICET Partners mbH mit Sitz in Hamburg und Münster (www.indicet.de).

² Eine kurze Zusammenfassung hat der Autor bereits in seinem Beitrag „Brennpunkt Umsatzsteuer“, Stbg 2023 S. 329, 335 gegeben.

³ BMF vom 14. 10. 2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, BStBl I 2015 S. 832.

⁴ Eckert, NWB-Kontierungslexikon, Stichwort „Betriebsveranstaltungen“.

⁵ Eckert, NWB-Kontierungslexikon, Stichwort „Betriebsveranstaltungen“: Gleiches gilt für im Unternehmen eingesetzte Leiharbeiter oder Arbeitnehmer anderer Unternehmen aus dem Konzernverbund.

⁶ BMF vom 18. 5. 2017, III C 2 – S 7109/15/10001, DStR 2017 S. 1484, Nr. 27.

⁷ Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. 12. 2014, BGBl. I 2014 S. 2417.

⁸ Das Wachstumschancengesetz sah zumindest bei Drucklegung dieses Beitrags vor, den Betrag ab 1. 1. 2024 von 110 € auf 150 € zu erhöhen.

⁹ Dies gilt gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 EStG für bis zu **zwei** Betriebsveranstaltungen jährlich, vgl. dazu BMF vom 14. 10. 2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, BStBl I 2015 S. 832.

Hinweis: Freigrenze nach „altem“ Recht

Bis zum 31. 12. 2014 war die „110 €-Grenze“ nicht gesetzlich normiert; die Verwaltung hatte sie in **R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2013** vielmehr als **Freigrenze** geregelt.

III. Umsatzsteuerliche Behandlung

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen ergibt sich im Wesentlichen aus Abschn. 1.8 Abs. 4 Nr. 6 UStAE. Es gibt also keine gesetzliche Grundlage, vielmehr lediglich eine Anordnung der Verwaltung zur umsatzsteuerlichen Handhabung von Betriebsveranstaltungen. Wörtlich heißt es dazu im UStAE:

Abschn. 1.8 Abs. 4 Nr. 6 UStAE¹⁰

„(...) **Nicht steuerbare Leistungen**, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, liegen vor, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die **Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer** zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird (...). Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstausbübung betrifft (...). Hierzu gehören insbesondere **Zuwendungen** im Rahmen von **Betriebsveranstaltungen**, soweit sie sich im üblichen Rahmen halten. Die **Üblichkeit** der Zuwendungen **ist bis zu einer Höhe von 110 EUR** einschließlich Umsatzsteuer je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung nicht zu prüfen. Satz 2 gilt nicht bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr. Die lohnsteuerrechtliche Beurteilung gilt entsprechend; (...).“

Ein Unternehmer, der eine Betriebsveranstaltung ausrichtet und den Mitarbeitenden auf diese Weise Sachzuwendungen zugutekommen lässt, erbringt damit entweder eine **entgeltliche** oder eine **unentgeltliche Leistung**.

1. Entgeltliche Leistung

Eine entgeltliche sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ist anzunehmen, solange der Arbeitnehmer eine Zuwendung als **Teil seines Arbeitslohns** erhält. Der Arbeitgeber hat dann einen Anspruch gegen den Arbeitnehmer auf (Mehr-)Arbeit. Entscheidend ist bei einseitigen Sachzuwendungen der **Bezug zum Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung**. Wird dieser bejaht, handelt es sich bei der Sachzuwendung um **Arbeitslohn** im umsatzsteuerlichen Sinne als tauschähnlicher Umsatz i. S. d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG.

2. Unentgeltliche Leistung

Wendet der Unternehmer seinem Arbeitnehmer eine Sachzuwendung **zusätzlich und unabhängig vom Arbeitslohn** zu, liegt i. d. R. eine unentgeltliche sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor. Diese ist um-

satzsteuerbar, wenn es sich dabei um Zuwendungen von Gegenständen und sonstigen Leistungen **für den privaten Bedarf des Personals** handelt.

Hinweis: Unentgeltliche Sachzuwendung

Der Arbeitnehmer erhält Sachzuwendungen und sonstige Leistungen **unentgeltlich**, wenn er seine Arbeit lediglich für den vereinbarten Barlohn und unabhängig von dem an alle Arbeitnehmer gerichteten Angebot oder losgelöst von dem Umfang der gewährten Zuwendungen leistet („Entnahmebesteuerung“, § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG).

Bei Betriebsveranstaltungen wendet die FinVerw die „110 €-Grenze“¹¹ aus § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch für umsatzsteuerliche Zwecke an. Bis zu einem Betrag von **110 € inkl. USt je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung** wird die Üblichkeit der Zuwendung i. S. d. Abschn. 1.8 Abs. 4 Nr. 6 UStAE unterstellt.

Wird die Grenze bei den Zuwendungen im Rahmen einer (lohnsteuerlich) üblichen Betriebsveranstaltung eingehalten, liegt umsatzsteuerlich eine sog. **Aufmerksamkeit** i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor.

3. Vorsteuerabzug

Der BFH hat sich mit der umsatzsteuerlichen Problematik der Betriebsveranstaltungen im Jahr 2010 in einer **Grundsatzentscheidung** befasst und dabei Folgendes herausgestellt:¹²

- Dient eine Betriebsveranstaltung lediglich dazu, das **Betriebsklima** etwa durch gemeinsame Freizeitgestaltung zu **verbessern**, liegt ein ausschließlicher Zusammenhang der für die Veranstaltung bezogenen Leistungen zum privaten Bedarf des Personals und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt**.
- Etwas anderes gilt, wenn die Aufwendungen durch die **besonderen Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit** bedingt sind.

Hinweis: Vorrangiges Unternehmensinteresse

Ein die Entnahmebesteuerung ausschließendes **vorrangiges Unternehmensinteresse** haben EuGH und BFH etwa dann bejaht, wenn die Übernahme der **Beförderung des Arbeitnehmers** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter besonderen Umständen durch die Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt ist und der durch den Arbeitnehmer erlangte persönliche Vorteil gegenüber

¹⁰ Hervorhebungen durch den Verfasser.

¹¹ Allgemein wird derzeit davon ausgegangen, dass die Erhöhung dieser Grenze auf 150 € ab 1. 1. 2024 parallel zur Ertragsteuer auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung Anwendung findet.

¹² BFH vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl II 2012 S. 53; dazu *Grune*, AktStR 2011 S. 187, 193.

dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheint.¹³ Zum Bereich der Betriebsveranstaltungen ist eine finanzgerichtliche Entscheidung bisher nicht erkennbar.

In der Anwendungspraxis wird die Rechtsprechung des BFH, der sich die FinVerw angeschlossen hat, seit jeher kritisch betrachtet: Ein **gutes „Betriebsklima“** möchte zweifellos jeder Unternehmer/Arbeitgeber haben, da dies sicherlich die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens und damit die **Unternehmensinteressen fördert**. Vor diesem Hintergrund halte ich diese Rechtsprechung im Ansatz für **wenig anwenderfreundlich**.

Nunmehr hatte sich der BFH in einer aktuellen Entscheidung wieder einmal mit der umsatzsteuerlichen Problematik der Behandlung von Betriebsveranstaltungen zu befassen. Dem Kläger war es – in Kenntnis der bisherigen Rechtsprechung des BFH – dabei offenbar wichtig, die seit der Entscheidung V R 17/10 ergangene Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug zu berücksichtigen. Es ging – wie zu zeigen ist – um einen typischen Fall einer betrieblichen Weihnachtsfeier.

IV. BFH-Urteil vom 10. 5. 2023, V R 16/21¹⁴

1. Sachverhalt

Der Kläger lud seine Mitarbeitenden im Dezember 2015 zu einer Weihnachtsfeier ein. 32 Personen sagten ihre Teilnahme ursprünglich zu, 31 nahmen schließlich tatsächlich an der Veranstaltung teil. Für die Weihnachtsfeier hatte der Kläger ein Kochstudio angemietet, um dort ein Kochevent zu veranstalten. Die Teilnehmenden hatten unter Anleitung gemeinsam das Abendessen zuzubereiten, das dann gemeinsam verzehrt wurde.

Dem Kläger wurden insgesamt 4 664,68 € (**3 919,90 € zzgl. 744,78 € Umsatzsteuer**) für 32 Personen in Rechnung gestellt. Der Kläger machte die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

Das Finanzamt und auch das FG Hamburg¹⁵ lehnten den Vorsteuerabzug mit der Begründung ab, es habe sich um eine Leistung für den privaten Bedarf des Personals gehandelt.

Nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde ließ der BFH die Revision zu.¹⁶

2. Entscheidung und Begründung des BFH

In seiner Revisionsentscheidung hat der BFH die Rechtsauffassung des beklagten Finanzamts und die des FG Hamburg in erster Instanz in vollem Umfang bestätigt:

- Für den Vorsteuerabzug muss nach wie vor ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz** bestehen. Für den Fall, dass dieser Zusammenhang zu einzelnen steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen der wirtschaftlichen Tä-

tigkeit des Unternehmers besteht, ist dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt.

- Bei Betriebsveranstaltungen ist zu **differenzieren**: Dient eine Betriebsveranstaltung allein dazu, das **Betriebsklima** durch eine gemeinsame Freizeitaktivität (z. B. Betriebsausflug oder Weihnachtsfeier) zu verbessern, liegt ein ausschließlicher **Zusammenhang** der bezogenen Leistungen **zum privaten Bedarf des Personals** und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. In diesem Fall ist der Unternehmer nur dann zum **Vorsteuerabzug** berechtigt, wenn es sich um eine **„Aufmerksamkeit“** i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG handelt.¹⁷
- Im Streitfall handelte es sich bei dem Kochevent im Rahmen der Weihnachtsfeier um ein sog. **Teambuilding-Event**, das üblicherweise dazu dienen soll, das Zusammengehörigkeitsgefühl und damit das Betriebsklima zu verbessern. Ein **vorrangiges Unternehmensinteresse** lag **nicht** vor.
- Um **Aufmerksamkeiten** i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, die ausnahmsweise zum Vorsteuerabzug berechtigen, handelte es sich im Streitfall deshalb nicht, weil die dazu maßgebende **Freigrenze von 110 €** je Arbeitnehmer überschritten war.
- Anders als im Ertragsteuerrecht (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG) handelt es sich bei dem Betrag von 110 € um eine Freigrenze, also nicht um einen Freibetrag. Dies folgt aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, aber auch aus Sinn und Zweck der umsatzsteuerlichen Betrachtung.

V. Anmerkungen¹⁸

Nachdem der BFH die Revision gegen das Urteil des FG Hamburg nachträglich zugelassen hatte, konnte man vermuten, dass der BFH seine Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen möglicherweise ändern werde. Dass er an seiner bisherigen Rechtsprechung festgehalten hat, die vor allem auf die Grundsatzentscheidung **V R 17/10**¹⁹ zurückgeht, schafft zumindest **Rechtssicherheit**.

Die o. a. Entscheidung des V. BFH-Senats V R 16/21 ist in erster Linie von Bedeutung, weil der BFH recht eindeutig zum Begriff der **„Aufmerksamkeit“** im umsatzsteuerlichen Sinne in **Abgrenzung zur Lohnsteuer** Stellung

13 EuGH vom 16. 10. 1997, Fillibeck, C-258/95, UR 1998 S. 61, Rz. 26 ff.; vom 11. 12. 2008, Danfoss u. Astra-Zeneca, C-371/07, UR 2009 S. 322; BFH vom 9. 10. 2010, V R 17/10, BStBl II 2012 S. 53, Rz. 31.

14 BFH vom 10. 5. 2023, V R 16/21, BStBl II 2023 S. 1023.

15 FG Hamburg vom 5. 12. 2019, 5 K 222/18, EFG 2022 S. 64, mit Anm. *Büchter-Hole*, EFG 2022 S. 68.

16 BFH vom 26. 5. 2021, V B 1/20, n. v.

17 Der BFH verweist auf seine Grundsatzentscheidung vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl II 2012 S. 53.

18 S. zu der Entscheidung V R 16/21 auch die Anm. von *Weber-Grellet*, jurisPR-SteuerR 35/2023 Anm. 6; *Gummels*, LGP 2023 S. 187; *Michel*, HFR 2023 S. 913; *Farruggia-Weber*, UR 2023 S. 688; *Eversloh*, jurisPR-SteuerR 41/2023 Anm. 4; *Grune*, AktStR 2023 S. 655.

19 BFH vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl II 2012 S. 53.

bezogen hat. In dieser Hinsicht ist die Entscheidung allerdings eher kritisch zu betrachten. Dabei steht vor allem im Vordergrund, dass der BFH den Begriff der „Aufmerksamkeit“ nicht deutlich von der sog. „110 €-Grenze“ trennt.

Soweit es allgemein um den Vorsteuerabzug ging, war allerdings spannend, wie der BFH mit der (vermeintlich) geänderten Rechtsprechung zum „direkten und unmittelbaren Zusammenhang“ umgehen würde.

1. Keine Veränderung der Rechtslage durch EuGH-Sache „Mitteldeutsche Hartstein“

Die Überlegung des Klägers, in die nächste Instanz zu gehen, war offenbar davon geprägt, dass EuGH und BFH in der jüngeren Vergangenheit den Vorsteuerabzug in der Rs. „Mitteldeutsche Hartstein“ weitergehend unter Verweis auf einen un versteuerten Endverbrauch zugelassen haben.²⁰

Der **BFH** hat allerdings in der **Entscheidung V R 16/21** deutlich herausgestellt, dass sich durch die EuGH- und BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 2020 **keine Veränderung bei der Entnahmebesteuerung** ergeben hat. Denn dem in der Rs. „Mitteldeutsche Hartstein“ genannten Kriterium eines „un versteuerten Endverbrauchs“ kommt – so der BFH – keine weitergehende Bedeutung zu, als dass die Verwendung von Eingangsleistungen, die vor allem für die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen genutzt werden, keine Entnahme begründet.²¹ Eine Erweiterung der Vorsteuerabzugsberechtigung ist nach Meinung des BFH damit nicht verbunden.

Es bleibt also dabei, dass dann, wenn der Zusammenhang einer Leistung nicht zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers besteht, sondern ausschließlich und unmittelbar zu einer unentgeltlichen Entnahme i. S. d. § 3 Abs. 9a UStG, nicht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug begründet wird.

2. „Aufmerksamkeiten“ i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

Lediglich für den Ausnahmefall, dass es sich bei den Aufwendungen um sog. „Aufmerksamkeiten“ i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG handelt, ist in den Fällen der Entnahme ein Vorsteuerabzug möglich.

In der Revisionsentscheidung hat sich der BFH mit dem Begriff der „Aufmerksamkeit“ ausführlich auseinandergesetzt. Gerade dies macht diese Entscheidung für die Praxis so bedeutsam, weil auch eine **Abgrenzung** zur Ertragsteuer, also vor allem **zum Lohnsteuerrecht** erfolgt.

Hinweis: Begriff der „Aufmerksamkeit“

Der Begriff der Aufmerksamkeit ist gesetzlich nicht definiert und findet auch keine wortgetreue Stütze im Unionsrecht. Im Hinblick auf Art. 16 Unterabs. 2 MwStSystRL als unionsrechtliche Grundlage dieser

Einschränkung entsprechen Aufmerksamkeiten den „**Geschenken von geringem Wert**“.²²

Der BFH hatte sich 2010 in der Entscheidung **V R 17/10**²³ zur „Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung“ hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Aufmerksamkeiten an der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zur Lohnsteuer orientiert.²⁴

Beratungshinweis: Parallelität Einkommensteuer/Umsatzsteuer

Zuwendungen, die auf Arbeitnehmerseite **keinen Arbeitslohn** darstellen, sind auf Arbeitgeberseite nicht als Entnahme an sein Personal umsatzsteuerbar. Entsprechend lag beim Unterschreiten der seinerzeit geltenden **Freigrenze von 110 €** für Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen kein Arbeitslohn vor. Außerdem waren nach der Rechtsprechung des VI. BFH-Senats die Kosten für die Ausgestaltung einer Betriebsveranstaltung (z. B. Mietkosten und Kosten für organisatorische Tätigkeiten eines Eventveranstalters) grds. nicht zu berücksichtigen.²⁵

Die ertragsteuerlichen Regelungen wurden jedoch zwischenzeitlich durch Einfügung des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG **modifiziert**:

- In **§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG** („soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen“) wurde anstelle der bisherigen Freigrenze ein **Freibetrag** eingeführt.
- In § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG wurde geregelt, dass bei der Ermittlung des Freibetrags auch die **Aufwendungen für den „äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung“** zu berücksichtigen sind.

Der BFH hat gleichwohl die Auffassung vertreten, dass **die einkommensteuerrechtlichen Änderungen** für die **umsatzsteuerrechtliche Beurteilung** von „Aufmerksamkeiten“ **nicht übernommen** werden können. Vielmehr bleibt er bei der Auffassung, dass der Begriff der „Aufmerksamkeiten“ in § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG sich umsatzsteuerlich weiterhin an den **110 € als Freigrenze** orientiert. Er begründet dies mit dem **Wortlaut** und **Zweck** des § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG.

20 EuGH vom 16. 9. 2020, Mitteldeutsche Hartstein Industrie, C-528/19, DStR 2020 S. 2067 = UVR 2020 S. 356; Nachfolgeentscheidung BFH vom 16. 12. 2020, XI R 26/20, BFH/NV 2021 S. 896.

21 Vgl. auch BFH vom 15. 3. 2022, V R 34/20, BFH/NV 2022 S. 1013, Rz. 27, zur Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk.

22 Widmann in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 3 Abs. 1b Rz. 43.

23 BFH vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl II 2012 S. 53.

24 EuGH vom 30. 9. 2010, C-581/08, DStR 2020 S. 2030, Rz. 45: Bei der Auslegung des Begriffs des „geringen Werts“ haben die Mitgliedstaaten einen Ermessensspielraum, der auch betragsmäßige Beschränkungen in Form einer Jahresobergrenze für die jeweils beschenkte Person erlaubt.

25 BFH vom 16. 5. 2013, VI R 94/10, BStBl II 2015 S. 186.

Hinweis: Keine Übernahme der einkommensteuerlichen Änderungen in die Umsatzsteuer

Wortlaut: Die Ausnahme für Aufmerksamkeiten wird in § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG mit „**sofern**“ eingeleitet und nicht mit der Subjunktion „**soweit**“. „Sofern“ bedeutet nach seinem Wortsinn „vorausgesetzt“ im Sinne einer Bedingung, die entweder erfüllt sein kann oder nicht.

Sinn und Zweck: Eine Freigrenze entspricht auch dem Zweck der umsatzsteuerlichen Entnahmeregelung, wonach lediglich geringfügige Zuwendungen von der Besteuerung ausgenommen werden sollten.

Kritisch zu sehen ist der Umgang des BFH mit dem **Begriff der „Aufmerksamkeit“**. In der Vergangenheit hat der BFH immer wieder betont, dass er sich im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen am Ertragsteuerrecht orientieren will.²⁶ Das ist im Grundsatz und vor dem Hintergrund einer einheitlichen steuerlichen Behandlung zu begrüßen.

Gleichwohl: Die Entscheidung V R 16/21 macht deutlich, dass der BFH mit dem Begriff der „Aufmerksamkeit“ und der „110€-Grenze“ vorsichtig ausgedrückt sehr großzügig umgeht. Aufmerksamkeiten hat die FinVerw in Abschn. 1.8 Abs. 3 UStAE geregelt: Hierbei handelt es sich um gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60€. Dieser Betrag geht auf die LStÄR 2015 zurück.²⁷ Seinerzeit wurde die sog. **Aufmerksamkeitsgrenze auf 60€** erhöht. Zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung hat die FinVerw diesen Betrag auch in Abschn. 1.8 Abs. 3 Satz 2 UStAE übernommen.²⁸ Daraus wird deutlich, dass der BFH leider – im Ergebnis ist dies letztlich unschädlich – die **Begriffe vermischt**. Die „110€-Grenze“ hat mit dem Begriff der „Aufmerksamkeit“ im ertrag- und damit auch im umsatzsteuerlichen Sinne überhaupt nichts zu tun. Hier könnte es sich anbieten, künftig sorgfältiger mit den Begriffen umzugehen.

3. Zwei Betriebsveranstaltungen jährlich oder nur noch eine?

Die BFH-Entscheidung V R 16/21 lässt den Leser auch noch unter einem anderen Gesichtspunkt **im Unklaren**: Im Leitsatz 2 der Entscheidung heißt es wörtlich:²⁹

„2. Der Vorsteuerabzug für sogenannte Aufmerksamkeiten (Freigrenze von 110€ je Arbeitnehmer und Kalenderjahr) richtet sich nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers (Fortführung des BFH-Urteils vom 09. 12. 2010 – V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53).“

Der Klammerzusatz deutet darauf hin, dass der BFH die 110€-Grenze nur für **eine Betriebsveranstaltung im Kalenderjahr** anwenden will. Dies entspricht jedoch in keiner Weise der geltenden Rechtslage in § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 EStG („... **bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich**“), die auch für umsatzsteuerliche Zwecke von der Verwaltung bisher übernommen wurde.

Schaut man sich dazu die Entscheidungsgründe des Urteils V R 16/21 an, erfährt man zu diesem Punkt leider nichts. Es ist deshalb zu vermuten, dass es sich seitens des **BFH** um ein **Versehen** handelt, das ja mal vorkommen kann, gleichwohl aber seitens des BFH richtig- bzw. klargestellt werden sollte, soweit man es dort überhaupt schon bemerkt hat.

VI. Fazit

Bedauerlich an der Entscheidung V R 16/21 ist, dass der BFH bei dem Begriff der „Aufmerksamkeiten“ die einheitliche Linie für den Bereich der Umsatzsteuer und des Ertragsteuerrechts verlassen hat und nun nur noch umsatzsteuerlich die 110€ eine **Freigrenze** darstellen, während es einkommensteuerlich in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG ein **Freibetrag** ist.³⁰ Die Herleitung des BFH erscheint möglicherweise noch vom Wortlaut, aber von Sinn und Zweck her nicht unbedingt zwingend. Hier ist ggf. der Gesetzgeber gefordert, den § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG an die ertragsteuerlichen Regelungen anzupassen, um hier einen Gleichlauf herzustellen.

Enttäuschend ist aus meiner Sicht auch, wie der BFH mit den von der Verwaltung bzw. dem EStG zugelassenen **zwei Betriebsveranstaltungen** pro Jahr umgeht. Hier hätte man sich mehr Sorgfalt gewünscht, auch wenn dies hoffentlich wohl keine Weiterungen auf Seiten der FinVerw nach sich ziehen wird. Vor dem Hintergrund der einheitlichen Anwendung dürfte es die Verwaltung auch umsatzsteuerlich weiter bei zwei Betriebsveranstaltungen pro Arbeitnehmer und Jahr belassen. Hoffentlich!



Der Podcast zur Konferenz
Überall da, wo es Podcasts gibt und auf www.steuerberatertag.de

26 BFH vom 9. 12. 2010, V R 17/10, BStBl II 2012 S. 53.
27 LStÄR vom 14. 10. 2014, BStBl I 2014 S. 1344.
28 Dazu BMF vom 14. 10. 2015, IV C 5 – S 2332/15/10001, BStBl I 2015 S. 832, Tz. 7.
29 Hervorhebungen durch den Verfasser.
30 Kritisch *Farruggia-Weber*, UR 2023 S. 688; *Everstloh*, jurisPR-SteuerR 41/2023 Anm. 41: „... nicht praxisfreundlich“.

BFH: Unterbringungskosten in einer Pflege-WG sind als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig

StB Dipl.-Kfm. (FH) Mario Genter, Simmerath¹

Der BFH hat mit Urteil vom 10. 8. 2023² entschieden, dass die Aufwendungen wegen einer krankheits- oder behinderungsbedingten Unterbringung in einer Pflege-Wohngemeinschaft (WG) als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind.

I. Sichtweise der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung beabsichtigte, eine steuerliche Unterteilung in begünstigte und nicht begünstigte Unterbringungsformen vorzunehmen. Sofern ein Seniorenheim nach dem Heimgesetz (HeimG) zertifiziert sei, sah die Finanzverwaltung die Voraussetzungen für den Abzug als außergewöhnliche Belastungen als gegeben an. Da Pflege-Wohngemeinschaften über diesen Status nicht verfügten, versagte die Finanzverwaltung bislang den steuerlichen Abzug. Als weiterführende Begründung für die Unterteilung wurde seitens der Finanzverwaltung vorgebracht, dass in einem Seniorenheim die Leistungen in Form der Zurverfügungstellung von Wohnraum und der Pflegeleistung einheitlich durch einen Leistungserbringer erfolgen. Im vorliegenden Fall der Pflege-WG wurde durch die Eigentümer der Immobilie der Wohnraum zur Verfügung gestellt und die Pflegeleistungen wurden gesondert durch einen ambulanten Pflegedienst erbracht.

II. Urteil des Finanzgerichts

Das FG Köln folgte in seiner Entscheidung vom 30. 9. 2020³ der Sichtweise der Finanzverwaltung nicht. Die maßgebende Vorschrift § 33 EStG benennt zwei Voraussetzungen. Um den steuerlichen Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu realisieren, ist es erforderlich, dass die Tatbestände der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit vorliegen.

Aufwendungen sind dann als **außergewöhnlich** zu bezeichnen, wenn sie der Art und der Höhe nach außerhalb des Üblichen liegen.⁴ Die auf Grund einer Krankheit oder wegen einer Behinderung entstehenden Kosten sind bereits dem Grunde nach als außergewöhnlich einzustufen. Hierzu zählen alle Aufwendungen, die der Heilung einer Krankheit dienen oder geeignet sind, die Krankheit erträglicher werden zu lassen. Diese Grundsätze gelten für die Pflegekosten und die damit zusammenhängenden Unterbringungskosten gleichermaßen.

Das Merkmal der **Zwangsläufigkeit** ist gegeben, sofern sich die Aufwendungen in einem angemessenen Rahmen bewegen. Zudem ist es erforderlich, dass die Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht zu vermeiden sind (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Unter Wertung der zuvor beschriebenen Merkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit sind die Auf-

wendungen wegen einer Unterbringung in einer Pflege-WG als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 EStG anzuerkennen. Nicht entscheidungserheblich ist die Frage, ob die Unterbringung in einem nach § 1 HeimG zertifizierten Wohnheim erfolgt. Ebenfalls nicht entscheidungserheblich ist die Frage, ob eine nach dem jeweiligen Landesgesetz „anbieterverantwortete“ Wohngemeinschaft gem. § 24 Abs. 3 Wohn- und Teilhabegesetz NRW oder eine „selbstverantwortete“ Wohngemeinschaft i. S. v. § 24 Abs. 2 Wohn- und Teilhabegesetz (WTG) NRW vorliegt. Eine Pflege-WG kennzeichnet sich generell dadurch, dass älteren oder pflegebedürftigen Menschen Wohnraum, Betreuungsleistungen und pflegerische Dienstleistungen zur Verfügung gestellt werden. Es gibt keine sachliche Unterscheidung zwischen einem Seniorenheim und einer Pflege-WG, die eine unterschiedliche, steuerrechtliche Würdigung begründen kann. Soweit eine Pflege-WG im Vergleich zu einem Seniorenheim die günstigere Unterbringungsform darstellt, wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dadurch hergestellt, dass die höheren Kosten über die Anwendung der Vorschrift gem. § 33 EStG zu einem höheren Ansatz der außergewöhnlichen Belastungen führen.

Abzugsgrenzen sind die üblichen Aufwendungen für die Lebenshaltung. Diese Aufwendungen werden bereits durch Grundfreibetrag gem. § 32a Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt und können daher nicht im Rahmen der Vorschrift § 33 EStG in Abzug gebracht werden. Prüfungsbedürftig ist, ob die Aufwendungen um die Haushaltersparnis gem. § 33a Abs. 1 EStG zu vermindern sind.

III. Bestätigung durch BFH

Gegen die Entscheidung des FG Köln erhob die Finanzverwaltung Revision. Wie bereits das FG Köln, entschied auch der BFH, dass die Organisationsform der Unterbringung für die steuerliche Beurteilung nicht relevant sei. Für die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen sei es nicht erforderlich, dass eine Unterbringung in einem dem Heimgesetz unterliegenden Pflegeheim erfolgt. Die Aufwendungen wegen einer krankheits- oder pflegebedingten Unterbringung in einer dafür vorgesehenen Einrichtung seien grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Voraussetzung für den steuerlichen Abzug sei, dass neben der Wohnraumüberlassung auch Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen durch einen oder mehrere (ggf. externe) Anbieter angeboten werden. Dies gelte nicht nur für die Unterbringung in einem Pflegeheim, sondern auch in einer anerkannten Pflegewohngemeinschaft.

1 StB Mario Genter ist selbständiger Steuerberater in Simmerath und Mitglied im Verwaltungsrat vom Bund der Steuerzahler NRW e.V.
 2 BFH vom 10. 8. 2023, VI R 40/20, HFR 2023 S. 1177.
 3 FG Köln vom 30. 9. 2020, 3 K 1858/18, EFG 2021 S. 764.
 4 BFH vom 10. 5. 2007, III R 39/05, BStBl II 2007 S. 764; vom 14. 11. 2013, VI R 20/12, BStBl II 2014 S. 456 und vom 4. 10. 2017, VI R 22/16, BStBl II 2018 S. 179.

IV. Fazit

Für den Abzug der Unterbringungskosten in einer Wohngemeinschaft mit (ambulanten) Betreuungsleistungen nach § 33 EStG bedarf es nicht der Unterscheidung, ob es sich hierbei um eine anbieterverantwortete Wohngemeinschaft (§ 24 Abs. 3 WTG NW), die der behördlichen Qualitätssicherung gem. § 30 Abs. 2 WTG NW unterliegt, oder um eine selbstverantwortete Wohngemeinschaft (§ 24 Abs. 2 WTG NW), bei der die behördliche Qualitätssiche-

rung gem. § 25 Abs. 2 i. V. m. § 35 WTG NW auf die Angebote der dort tätigen ambulanten (Pfleger-)Dienste beschränkt ist, handelt. Beide Wohngemeinschaften dienen nach Ansicht des BFH nicht anders als ein „Heim“ oder eine Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot dem Zweck, ältere oder pflegebedürftige Menschen oder Menschen mit Behinderung aufzunehmen und ihnen Wohnraum zu überlassen, in dem die notwendigen Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen erbracht werden.

20 Jahre Verrechnungspreisdokumentationspflichten

StBin M.I.Tax Violetta Matuszak¹ und StB M.I.Tax Dipl.-Ökonom Michel Braun,² Lübeck/Düsseldorf

Der folgende Beitrag gibt einen Rückblick auf die Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation und auf die mit der Erfüllung dieser Verpflichtungen verbundenen Schwierigkeiten. Außerdem wird auf neuere Entwicklungen eingegangen und der Frage nachgegangen, wie eine Umsetzung dieser Verpflichtungen sowie hierbei eine Abstimmung zwischen dem Unternehmen und dem steuerlichen Berater erfolgen kann.

vorzuhalten, damit das Thema möglichst ressourceneffizient organisiert werden kann. Die steuerlichen Berater helfen den Unternehmen dabei, eine optimale Ressourceneinteilung herzustellen und insbesondere lokale Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten abzudecken.

Darüber hinaus wurden in Deutschland die Aufzeichnungsverpflichtungen im Jahr 2022 wieder einmal signifikant verschärft und faktisch eine zeitnahe Aufzeichnungsverpflichtung eingeführt. In den letzten 20 Jahren hat sich viel getan und wir möchten Sie einladen, uns auf einer kleinen Zeitreise zu begleiten.

I. Einleitung

Die Aufzeichnungsverpflichtungen für Verrechnungspreise nehmen für international agierende Unternehmensgruppen einen hohen Anteil der steuerlichen Aufzeichnungsarbeiten ein. Unternehmensgruppen müssen bei konzerninternen, grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen umfangreiche Aufzeichnungen erstellen. Damit nicht jede Unternehmensgruppe unabhängig vom Umfang der Geschäftsbeziehungen administrativ belastet wird, existieren Schwellenwerte als Erleichterung. Die geringe Höhe der Schwellenwerte führt jedoch nur bedingt zu Erleichterungen und viele Unternehmensgruppen sind von den vollumfänglichen Aufzeichnungsbestandteilen betroffen.

Relevant werden die Aufzeichnungsverpflichtungen insbesondere, da diese im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung vorgelegt werden müssen. Sollten bei den Aufzeichnungen Mängel festgestellt werden, die zu einer Unverwertbarkeit führen, können Schätzungen der Verrechnungspreise und Strafzuschläge die Folge sein.

Der Beitrag konzentriert sich auf die Regelungen aus deutscher Sicht. Jedoch hat eine Mehrheit an Ländern Regelungen zu Aufzeichnungen gesetzlich verankert. Diese orientieren sich häufig, aber nicht flächendeckend, an den grundsätzlichen Vorgaben der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Für international agierende Unternehmen gilt es, eine angemessene Aufbau- und Ablauforganisation

II. Rechtliche Entwicklung

Die Verpflichtung zur Erstellung von Aufzeichnungen für Verrechnungspreissachverhalte (im Folgenden „Aufzeichnungen“ oder „Verrechnungspreisdokumentation“) lässt sich aus verschiedenen nationalen und internationalen Regelungen herleiten. Internationale Grundsätze ergeben sich insbesondere aus den Leitlinien der OECD, die Empfehlungen enthalten und keinen verbindlichen Charakter haben, so dass sie durch nationale Bestimmungen konkretisiert, ggf. ergänzt und ratifiziert werden müssen.³ Erste Empfehlungen zu einer Verrechnungspreisdokumentation auf internationaler Ebene wurden mit der Veröffentlichung der Verrechnungspreisleitlinien 1995⁴ (Kapitel V der Leitlinien) durch den Rat der OECD formuliert.

Fortsetzung auf Seite 22

1 Steuerberaterin, M. I. Tax, Tax Manager Transfer Pricing, Drägerwerk AG & Co. KGaA, Lübeck.
 2 Steuerberater, M. I. Tax, Diplom-Ökonom, Partner · WTS Digital I Transfer Pricing & AI, Düsseldorf.
 3 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rz. 943.
 4 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen i. d. F. vom 13. 7. 1995.

RECHTSBEHELFSEMPFEHLUNG

Kein Vermögensarrest bei bereits ergangenen Steuerbescheiden und ausreichend vorhandenem Vermögen

Auf das Rechtsmittel der weiteren Beschwerde hob das OLG Saarbrücken entgegen der Ansicht des LG Saarbrücken einen Vermögensarrest des AG Saarbrücken auf. Es verneinte das erforderliche Sicherungsbedürfnis, da zwischenzeitlich sofort vollstreckbare Steuerbescheide ergangen waren.¹

Dem Verfahren lag (verkürzt) folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Staatsanwaltschaft führte gegen den Beschuldigten ein Ermittlungsverfahren wegen des Tatvorwurfs der Einkommensteuerhinterziehung. Auf Antrag der Staatsanwaltschaft ordnete das Amtsgericht einen Vermögensarrest in das Vermögen des Beschuldigten i.H.v. ca. 500 000 € an und pfändete in Vollzug des Arrests zahlreiche Privatkonten, Bargeld und Sachwerte.

Die Beschwerde zum LG Saarbrücken blieb zunächst ohne Erfolg.² Nach Auffassung des LG Saarbrücken lagen die Voraussetzungen für die Anordnung eines Vermögensarrests gem. § 111e Abs. 1 StPO vor. Angesichts der Schwere und Bedeutung der Straftat sowie des staatlichen Interesses an der Abschöpfung inkriminierten Vermögens sei die Anordnung des Vermögensarrests erforderlich und verhältnismäßig. Eine weitere Begründung blieb das LG schuldig.

Das OLG Saarbrücken hob auf die weitere Beschwerde den Vermögensarrest indes vollständig mit der Begründung auf, dass es an genau dieser Erforderlichkeit der Arrestanordnung zur Sicherung der Vollstreckung der Einziehung von Wertersatz fehle.

In einem Parallelverfahren wegen des Tatvorwurfs der Hinterziehung von Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer hatte der Beschuldigte den entstandenen Steuerschaden bereits vollständig ausgeglichen. Zudem war das Vermögen des Beschuldigten zu großen Teilen in Immobilien gebunden, das bei weitem die im Vermögensarrest vorgesehene Summe von ca. 500 000 € überstieg. Damit war eine Realisierung der Beitreibung weder gefährdet noch die Existenz oder auch nur der Lebensstandard der Beschuldigten bedroht. Ferner, so das OLG Saarbrücken, stünden dem Sicherungsbedürfnis des Staates die eigenen Vollstreckungsmöglichkeiten des Fiskus entgegen. Für den tatgegenständlichen Einkommensteuerveranlagungszeitraum waren bereits entsprechende Steuerbescheide erlassen worden, deren Ansprüche mangels aufschiebender Wirkung von Widerspruch – gemeint war wohl das Rechtsmittel des Einspruchs – und Klage seitens des Finanzamts sofort vollstreckt werden konnten.

Der Senat folgte der Argumentation, dass – ungeachtet der Regelung des § 111e Abs. 6 StPO – ein Sicherungsbedürfnis zu verneinen ist, wenn zwischenzeitlich Steuerbescheide ergangen sind und der Fiskus als Geschädigter von den ihm obliegenden Vollstreckungs- und Sicherungsmöglichkeiten keinen Gebrauch macht.³

Wie die Entscheidung des OLG Saarbrücken zeigt, lohnt die Prüfung der Erfolgsaussichten von Rechtsmitteln gegen Arrestbeschlüsse bereits im Ermittlungsverfahren. Selbst wenn – wie vorliegend auch vom OLG Saarbrücken angenommen – dringende Gründe für die Annahme vorliegen, dass die Voraussetzungen der späteren Einziehung von Wertersatz wegen ersparter Steueraufwendungen gegeben sind, muss auch die Erforderlichkeit der Arrestanordnung zur Sicherung dieser Einziehung gegeben sein. Erlässt die Finanzbehörde trotz entsprechender Möglichkeiten keine (geänderten) Bescheide, kann dies gleichsam gegen das Vorliegen eines Sicherungsbedürfnisses sprechen. Gegebenenfalls ist auf den Erlass von Steuerbescheiden durch den Berater hinzuwirken.

Ergänzend ist in dem vorgenannten Zusammenhang darauf zu achten, dass Arreste und damit auch entsprechende Steuerbescheide gegenüber dem richtigen Adressaten ausgebracht werden. Hieran mangelt es oftmals in der Praxis. Schließen sich z. B. mehrere Tatbeteiligte zum Zweck der Steuerhinterziehung zusammen, bilden diese (konkludent) eine offene Handelsgesellschaft, zumindest aber eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Entsprechende Einziehungsanordnungen sind nach Ansicht des BGH daher gegen die Gesellschaft als Dritteinziehungsbeteiligte zu richten.⁴ Die Ausführungen zur Einziehung sind auf den „Haftbefehl fürs Geld“ d. h. das strafprozessuale Arrestverfahren übertragbar. Jüngste Beschwerdeverfahren bestätigen auch hier Erfolgsaussichten eines Rechtsmittels.

*RA Dr. Sebastian Peters
Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB
Köln/Berlin/München*

¹ OLG Saarbrücken vom 13. 10. 2023, 1 Ws 210/23, n. v.
² LG Saarbrücken vom 18. 8. 2023, 2 Qs 2/23, 98 AR 44/23, n. v.
³ So bereits *Peters* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 399 Rz. 455 ff., 482 (Oktober 2022).
⁴ BGH vom 20. 9. 2023, 1 StR 164/23, unter Verweis auf BGH vom 17. 11. 2022, 1 StR 323/22, AO-StB 2023 S. 276, Rz. 7.

PRAXISTIPP

Die verbilligte Überlassung von Wohnraum – § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG wirkt wie ein Freibetrag

Die Mitarbeiter mit Benefits zu „locken“, gewinnt immer mehr an Bedeutung. Mittlerweile zählen unentgeltlich an Mitarbeiter überlassene Getränke, Tankgutscheine oder die Überlassung von Smartphones zum Standard.

In Zeiten der Wohnungsknappheit und steigenden Mieten ist die verbilligte oder unentgeltliche Überlassung von Wohnraum durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer als Lohnbestandteil ein weiteres adäquates Mittel, um die Steuer- und Sozialversicherungslast zu reduzieren.

Die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zu eigenen Wohnzwecken ist gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich ein lohn- und sozialversicherungspflichtiger Sachbezug in Höhe des ortsüblichen Mietwerts. **Dabei setzt der Begriff Wohnung voraus, dass die selbständige Führung eines Haushalts möglich ist.** Die Zurverfügungstellung einer Unterkunft unterliegt hingegen dem amtlichen Sachbezugswert gem. § 2 Abs. 3 SvEV.

Mit der gesetzlichen Einführung des Bewertungsabschlags¹ gem. § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG ist bereits seit 2020 ein Bewertungsabschlag auf verbilligte oder unentgeltlich zur Verfügung gestellte Wohnungen möglich.

Der Bewertungsabschlag beträgt $\frac{1}{3}$ vom **ortsüblichen** Mietwert, wenn dieser ohne umlagefähige Kosten i. S. d. Betriebskostenverordnung nicht mehr als 25 € je Quadratmeter beträgt.

Der Sachbezug wird mithin auf $\frac{2}{3}$ seines Werts begrenzt und wirkt deshalb wie ein Freibetrag. Sozialversicherungsrechtlich enthielt § 2 Abs. 4 und 5 SvEV zunächst keinen Verweis auf die Anwendung des Bewertungsabschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG. Demzufolge blieb der lohnsteuerfreie Bewertungsabschlag zunächst sozialversicherungspflichtig. Eine seit 2021 gültige Gesetzesänderung hat mittlerweile eine korrespondierende Regelung zum Sozialversicherungsrecht geschaffen.²

Trotz der verbilligten Überlassung kann der Arbeitgeber den Mietaufwand oder die damit im Zusammenhang stehenden Kosten vollumfänglich als Betriebsausgaben geltend machen. Die Problematik der Kostenaufteilung stellt sich in keinem Fall, da Mietzahlungen unterhalb der $\frac{2}{3}$ -Grenze einen steuer- und sozialversicherungspflichtigen geldwerten Vorteil auslösen.

Die FinVerw sieht in dem Bewertungsabschlag keine spezielle Bewertungsvorschrift, sondern einen Freibetrag, der im Rahmen des Bewertungsgrundsatzes „ortsübliche Miete“ nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG abzuziehen ist.³

Für den Fall, dass der Unterschiedsbetrag nicht mehr als 50 € monatlich beträgt, greift daher die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG. Bei der 50 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG sind allerdings andere neben der Mietverbilligung gewährte Sachbezüge auf die 50 €-Monatsgrenze des Arbeitnehmers anzurechnen.

Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung wirkt der Bewertungsabschlag wie eine Erhöhung der 1000 €-Grenze in Höhe des Bewertungsabschlags nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG.

Praxistipp:

Unbeachtlich bei der Berücksichtigung des Bewertungsabschlags gem. § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG ist, ob der Arbeitgeber die seinem Mitarbeiter verbilligt oder unentgeltlich zur Verfügung gestellte Wohnung in seinem Eigentum hält oder eine von ihm angemietete Wohnung überlässt. Grundsätzlich wäre es daher denkbar, dass der Arbeitgeber in das Mietverhältnis seines Arbeitnehmers eintritt, um im Rahmen eines Untermietverhältnisses die Vorteile des Bewertungsabschlags i. H. v. $\frac{1}{3}$ der ortsüblichen Miete abzuschöpfen. Dabei richtet sich die ortsübliche Miete nach Baujahr, Lage, Art, Größe, Ausstattung und Beschaffenheit (Vergleichsmiete). Maßgebend ist hierbei der örtliche Mietspiegel. Innerhalb der Mietpreisspanne ist nicht unweigerlich auf den Mittelwert abzustellen. Jeder Mietwert ist als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen einer Spanne zwischen mehreren Mietwerten ausweist.⁴

Beispiel:

Arbeitnehmer AN ist Mieter einer 60 qm großen Wohnung. AN zahlt monatlich 850 € (Kaltmiete) an den Vermieter. Sein Arbeitgeber AG tritt in das Mietverhältnis des AN ein. Die ortsübliche Miete beträgt für eine vergleichbare Wohnung 750 € bis 900 €. AG überlässt AN die Wohnung zur Eigennutzung. AN zahlt hierfür ein monatliches Entgelt i. H. v. 450 €. Weitere Sachbezüge erhält AN nicht.

Ein steuer- und beitragspflichtiger Sachbezug ist nicht zu berücksichtigen. Zwar zahlt AN nicht $\frac{2}{3}$ der ortsüblichen Miete (500 €), allerdings verbleibt nach Abzug seiner Zahlung (450 €) lediglich ein Sachbezug i. H. v. 50 €, der gem. § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG nicht zu berücksichtigen ist. AG und AN reduzieren den steuer- und sozialversicherungspflichtigen Anteil bei dieser Alternative um 400 € (850 € abzgl. 450 €).

SchneiderTeam

Partnerschaft der Steuerberater

Bernd Hage, Peter Hoffmann und Karen Sinne,

Lüneburg

¹ Vgl. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. 12. 2019, BGBl. I 2019 S. 2451.

² Vgl. Art. 3 Abs. 2 der Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung und der Unfallversicherungsübergrenzenverordnung vom 15. 12. 2020, BGBl. I 2020 S. 2933.

³ Vgl. R 8.1 Abs. 6a LStR 2023.

⁴ Vgl. BFH vom 11. 5. 2011, VI R 65/09, BStBl II 2011 S. 946.

Fortsetzung von Seite 19

Zuvor hatte die deutsche FinVerw bereits im Jahre 1983 durch die Veröffentlichung eines umfangreichen BMF-Schreibens („Verwaltungsgrundsätze 1983“)⁵ ihre Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes aus deutscher Sicht konkretisiert.⁶ Diese Verwaltungsgrundsätze 1983 umfassten neben der Festlegung des Fremdvergleichs als Maßstab der Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen auch bereits eine Beschreibung der Standardverrechnungspreismethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode).⁷

Im Hinblick auf Dokumentationspflichten stellt aus deutscher Sicht das BFH-Urteil vom 17. 10. 2001⁸ eine wichtige Zäsur dar.⁹ Hierbei wurde entschieden, dass sich aus der damaligen, gültigen Fassung der in § 90 Abs. 2 AO geregelten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen keine gesonderten Aufzeichnungsverpflichtungen ableiten ließen und somit keine gesetzliche Grundlage für eine Verrechnungspreisdokumentationsverpflichtung bestand.¹⁰

Der sich hieraus ergebenden Notwendigkeit zur Schaffung einer Rechtsgrundlage wurde durch das „Steuervergünstigungsabbaugesetz“¹¹ im Jahre 2003 entsprochen. Dieses beinhaltet die Erweiterung der in § 90 Abs. 1 AO geregelten allgemeinen Mitwirkungspflichten sowie der in § 90 Abs. 2 AO geregelten erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten durch die Einführung eines § 90 Abs. 3 AO, der die Erstellung und Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation umfasst. Die Frist für die Vorlage betrug 60 Tage nach Anfrage der FinVerw bzw. 30 Tage bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen. Zudem wurden Regelungen hinsichtlich der Sanktionen bei Nichtvorlage oder Unverwertbarkeit der eingereichten Aufzeichnungen in § 162 Abs. 3 und 4 AO aufgenommen sowie Art und Umfang der einzureichenden Aufzeichnungen durch die Verabschiedung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV i. d. F. von 2003) konkretisiert. Für Wirtschaftsjahre nach dem 31. 12. 2002 wurden hiermit Verrechnungspreisdokumentationspflichten in Deutschland erstmalig gesetzlich verankert.¹² Der Startschuss für die Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland war gefallen.

Hieran anknüpfend erfolgte im Jahre 2005 die Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren,¹³ die sich vor allem mit Mitwirkungspflichten sowie Schätzung und Berichtigung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen beschäftigen.

In Folge dieser gesetzlichen Anforderungen wurde die Verrechnungspreisdokumentation zur Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen immer häufiger Gegenstand steuerlicher Betriebsprüfungen. Ein Diskussionsthema bei steuerlichen Außenprüfungen war und ist vielfach der Umfang der einzureichenden Aufzeichnungen im Hinblick auf die Verwertbarkeit.¹⁴

§ 162 Abs. 3 und 4 AO regeln die Sanktionen im Fall von verspäteter Vorlage oder Vorlage von im Wesentlichen unverwertbaren Aufzeichnungen. Die Frage, ab wann eine Verrechnungspreisdokumentation als unverwertbar gelten kann, bleibt hingegen gesetzlich nicht klar bestimmt.¹⁵ Hier treffen daher abweichende Interpretationen aufeinander und die Frage nach der Unverwertbarkeit wird abhängig vom Betriebsprüfer unterschiedlich tief diskutiert. Gerichtlich wurde in diesem Zusammenhang bislang lediglich bestätigt, dass sowohl die Verrechnungspreisdokumentationspflicht als solche als auch Strafzuschläge im Fall von Verletzungen ebendieser Pflichten grundsätzlich europarechtskonform sind.¹⁶

Im Zusammenhang mit Verspätungszuschlägen und dem dafür relevanten Fristablauf zur Abgabe der Aufzeichnungen wurde zudem mitunter diskutiert, wann eine rechtlich wirksame Anfrage nach Aufzeichnungen vorliegt (Verwaltungsakt inkl. Rechtsmittelbelehrung etc.).¹⁷

Ein weiteres häufiges Thema ist die Frage, welche Sachverhalte als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu dokumentieren sind, wobei die Dokumentation auf Anfrage innerhalb von 30 Tagen anstatt der bis dato üblichen 60 Tage vorzulegen ist. § 3 GAufzV liefert zwar eine Beispielliste, diese kann jedoch nicht als abschließend betrachtet werden.

Zwischenzeitlich gab es zudem mit der Veröffentlichung des „EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen“ im Jahre 2006 eine Initiative auf EU-Ebene mit dem Ziel, eine einheitliche Vorgehensweise für die Verrechnungspreisdokumentation zu schaffen. Der vorgeschlagene „EU-Master-File-Ansatz“ schlägt einen zweistufigen Aufbau bestehend aus einer zentralen Stammdokumentation („Master File“) sowie landesspezifischen Einzeldokumentationen („Local File“) vor.

5 Vgl. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze – VGr.) vom 23. 2. 1983, IV C – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983 S. 218.
 6 Vgl. *Vögele/Borstell/Bernhardt*, Verrechnungspreise, 5. Aufl. 2020, Kap. A. Rz. 270.
 7 Vgl. *Vögele/Borstell/Bernhardt*, Verrechnungspreise, 5. Aufl. 2020, Kap. A. Rz. 276.
 8 Vgl. BFH vom 17. 10. 2001, I R 103/00, BStBl II 2004 S. 171 = DB 2001 S. 2474 = FR 2002 S. 154.
 9 Vgl. *Kaminski/Strunk*, IWB 2/2002 S. 55 f.
 10 Vgl. *Riedl* in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 28 (Juni 2022).
 11 Vgl. Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16. 5. 2003, BGBl. I 2003 Nr. 19, ausgegeben am 20. 5. 2003, S. 660.
 12 Vgl. *Riedl* in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 29 (Juni 2022).
 13 Vgl. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – VGr-V), BMF vom 12. 4. 2005, BStBl I 2005 S. 570.
 14 Vgl. Tz. 3. 4. 19 VGr-V 2005; *Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012 S. 821, 824.
 15 Vgl. *Dworaczek/Kremer*, IWB 19/2015 S. 743.
 16 Vgl. BFH vom 10. 4. 2013, I R 45/11, BStBl II 2013 S. 771; EuGH vom 13. 10. 2022, Rs. C-431/21, DB 2022 S. 2583.
 17 Vgl. z. B. *Schoppe*, BB 2014 S. 2199, 2201; *Etinger*, IStR 2018 S. 377, 378; *Heggmair/Gilson/Heitfeld*, DB 2023 S. 281.

Zehn Jahre nach Einführung der Verrechnungspreisdokumentationsverpflichtung erfolgte durch die Veröffentlichung des aus 15 Maßnahmen bestehenden BEPS Aktionsplans der OECD im Jahre 2013 eine weitere, äußerst bedeutende Entwicklung.

Maßnahme 13¹⁸ behandelt die Standardisierung der Verrechnungspreisdokumentation und schlägt einen dreistufigen Aufbau vor, der sich am EU-Master-File-Ansatz orientiert und die beiden Ebenen des „Master Files“ und des „Local Files“ durch eine länderbezogene Berichterstattung („Country-by-Country-Reporting“) ergänzt. Diese Empfehlungen wurden daraufhin auch in Kapitel V der im Juli 2017 veröffentlichten neuen OECD-Verrechnungspreisleitlinien inkludiert.

Die Überführung des dreistufigen Ansatzes in deutsches Recht erfolgte 2016 mit der Anpassung des § 90 Abs. 3 AO hinsichtlich Master und Local File sowie der Aufnahme des § 138a AO für die länderbezogene Berichterstattung. Entsprechend erfolgte neben einer Konkretisierung der GAufzV i. d. F. vom 12. 7. 2017 auch der Erlass neuer Verwaltungsgrundsätze im Jahre 2020,¹⁹ in denen die erhöhten Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen sowie Sanktionen bei Verstößen umfassend beschrieben werden,²⁰ der Verwaltungsgrundsätze-Verrechnungspreise im Jahre 2021²¹ sowie der Verwaltungsgrundsätze-Verrechnungspreise 2023, in denen die Auffassung der FinVerw zum Fremdvergleichsgrundsatz konkretisiert wird.

Mit dem neuen Gesetz zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie (DAC 7-Umsetzungsgesetz)²² und den damit einhergehenden Regelungen zur Modernisierung steuerlicher Außenprüfungen stehen nun, 20 Jahre später, weitere Verschärfungen der Verrechnungspreisdokumentationspflichten für inländische Steuerpflichtige vor der Tür. Eine konkrete praktische Verschärfung ergibt sich durch die Einführung eines neuen § 90 Abs. 4 AO, nach dem Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO nun auch außerhalb von Betriebsprüfungen angefragt werden können.²³ Im Fall einer Betriebsprüfung müssen Aufzeichnungen zukünftig auch ohne gesonderte Anfrage nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorgelegt werden. Die Vorlagefrist wird von 60 Tagen auf 30 Tage verkürzt. Des Weiteren werden auch die Sanktionsregelungen gem. § 162 Abs. 4 AO noch einmal verschärft, so dass bei Nichterfüllung der Vorschriften direkte Konsequenzen in Form von Strafzuschlägen drohen. Diese neuen Regelungen gelten für Prüfungsanordnungen, die ab dem 1. 1. 2025 ergehen, wobei alle zu diesem Zeitpunkt offenen VZ abgedeckt werden.²⁴

III. Auswirkung auf die Praxis

1. Rückblick auf die letzten 20 Jahre

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Entwicklungen innerhalb der letzten 20 Jahre im Bereich der Verrechnungspreise und der damit verbundenen Aufzeichnungspflichten ist es wenig überraschend, dass sie wesentlichen Einfluss auf Beratungs- wie Industrieunternehmen genommen haben. Mit Beginn der Dokumentationspflicht wurden

insbesondere große, multinationale Unternehmen aufgefordert, Aufzeichnungen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vorzulegen. Folglich begannen die großen Beratungsunternehmen, vornehmlich die großen Steuerberatungsgesellschaften, erste Verrechnungspreisexperten auszubilden und die Unterstützung bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation anzubieten. Im Bereich der Steuerberatung nahm der Bereich „Transfer Pricing“ in den ersten Jahren jedoch eher eine Nischenposition ein, der wesentliche Fokus blieb auf dem nationalen Steuerrecht.

Im Laufe der Jahre häuften sich die Aufforderungen zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation im Rahmen von Außenprüfungen²⁵ und die Korrekturbeträge bei Aufgriffen von Verrechnungspreissachverhalten wurden zu einer wesentlichen Position der Mehrergebnisse.²⁶ Infolgedessen haben nicht nur die großen Steuerberatungsgesellschaften ihre Ressourcen im Bereich Verrechnungspreise ausgebaut, sondern auch kleine Beratungs- und erste Industrieunternehmen. Aus einzelnen Fachexperten wurden mit der Zeit Abteilungen mit steuerrechtlichem, betriebswirtschaftlichem und ökonomischem Fachwissen.

Spätestens mit der Veröffentlichung des OECD BEPS Aktionsplans im Jahr 2013 ist der Bereich der Verrechnungspreise in der Mitte der Steuerberatung sowie der Steuerpraxis in größeren Industrieunternehmen angekommen. Es werden Schnittstellen zwischen Verrechnungspreisen, internationalem Steuerrecht, Umsatzsteuer und Zoll geschaffen, um dem zunehmenden Informationsaustausch zwischen Ländern, Behörden und Fachabteilungen zu begegnen und Inkonsistenzen zu minimieren. Kaum ein Unternehmen kann es sich heute noch leisten, den Bereich Verrechnungspreise und ihre Dokumentation nicht bereits im Rahmen der Planung von relevanten, grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten zu berücksichtigen.²⁷ Wird

18 Vgl. OECD/G20 BEPS Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 3: 2015 Final Report.

19 Vgl. BMF vom 3. 12. 2020, IV B 5 – S 1341/19/10018 :001, BStBl I 2020 S. 1325. Mit der Einführung der Verwaltungsgrundsätze 2020 wurden die Regelungen der VGr-V 2005 im Hinblick auf die Anwendung der §§ 90 und 162 AO ersetzt, Verwaltungsgrundsätze 2020, Tz. 3.

20 Vgl. Braun/Flanderova/Peters, Steuerliche Verrechnungspreise – Übersicht und Implikationen der Verwaltungsgrundsätze 2020.

21 Vgl. BMF vom 14. 7. 2021, IV B 5 – S 1341/19/10017 :001, BStBl I 2021 S. 1098.

22 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. 3. 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20. 12. 2022, BGBl. I 2022 Nr. 56, ausgegeben am 28. 12. 2022, S. 2730.

23 Vgl. Braun/Riedl/Wisdorf/Dönnebrink, Verschärfung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften schafft die Chance zur Prozessoptimierung in Unternehmen, beck.digitax 2023 Nr. 157.

24 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbH 2023 S. 61.

25 Vgl. Peters/Pilcher, BB 2019 S. 2839; Riedl in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 70 (Juni 2022).

26 Vgl. Thurow, BC 2019 S. 412 i. V. m. PwC, Betriebsprüfung verursacht für drei von vier Unternehmen erhebliche Kosten, vom 16. 8. 2019, abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/pressemitteilungen/2019/betriebspruefung-verursacht-fuer-drei-von-vier-unternehmen-erhebliche-kosten.html> (Abruf: 7. 12. 2023); Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 420.

27 Vgl. Heggmaier/Gilson/Heitfeld, DB 2023 S. 279, 283.

dies versäumt, folgen regelmäßig schwerwiegende finanzielle und/oder reputationsrelevante Auswirkungen.²⁸

Nun, knapp 20 Jahre nach Beginn der Dokumentationspflicht, wurde mit der Verabschiedung des DAC 7-Umsetzungsgesetzes eine weitere wesentliche Verschärfung der Mitwirkungspflichten von inländischen Steuerpflichtigen mit Geschäftsbeziehungen zum Ausland vorbereitet. Dabei nimmt das DAC 7-Umsetzungsgesetz im Gegensatz zu den Änderungen im Jahr 2016 keinen Einfluss auf die Art und den Umfang der Aufzeichnungspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO, sondern bezieht sich mit der Einführung des § 90 Abs. 4 AO n. F. lediglich auf die Vorlagepflicht nebst den dazugehörigen Fristen. Für die Praxis ergibt sich dennoch eine deutliche Verschärfung, da die neuen Vorlagepflichten faktisch der Pflicht zur vollumfänglichen, zeitnahen „Vorratsdokumentation“ gleichen, die aktuell gem. § 90 Abs. 3 Satz 8 AO i. V. m. § 3 GAufzV nur für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorgesehen ist.²⁹

2. Auswirkungen des DAC 7-Umsetzungsgesetzes auf den Umfang der vorzuhaltenden Verrechnungspreisdokumentation

Große multinationale Konzerne erreichen regelmäßig eine hohe Anzahl an grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen, die in ihrer Art, ihrem Umfang und ihrer Auswirkung auf die Gewinnverteilung innerhalb der Gruppe meist sehr unterschiedlich sind. Auf Grund der aktuell fehlenden, konkreten Erstellungsfrist für Verrechnungspreisdokumentationen ist es insofern gängige Praxis, sich zu Beginn einer Außenprüfung zunächst mit dem zuständigen Prüfer gemeinsam ein Bild über die Verrechnungspreissituation der Gruppe zu machen und die „relevanten“ Geschäftsbeziehungen zu identifizieren.³⁰ Als Grundlage kann bspw. eine konzernweite Verrechnungspreisrichtlinie dienen, die viele Großkonzerne für interne oder andere Zwecke vorhalten und laufend aktualisieren. Auf Basis der Abstimmung werden zwischen Prüfer und Steuerpflichtigem gemeinsam erste Prüfungsschwerpunkte festgelegt, die im Ergebnis den Umfang der vorzulegenden Aufzeichnungen bestenfalls zunächst begrenzen.³¹ Die relevanten Prüfungsschwerpunkte sind für den Steuerpflichtigen häufig vorhersehbar, da sich der Schwerpunkt einer Außenprüfung i. d. R. am Volumen einer Geschäftsbeziehung sowie ihrer Gewinnauswirkung orientiert.

Vor diesem Hintergrund begrenzen Unternehmen den Verrechnungspreisdokumentationsaufwand auf ein vertretbares und praktikables Maß, indem sie die nach eigener Einschätzung wesentlichen Geschäftsbeziehungen innerhalb der Unternehmensgruppe regelmäßig und möglichst standardisiert dokumentieren, so dass eine Vorlage auf Anforderung innerhalb der Frist von 60 Tagen problemlos erfolgen kann. Für kleinere, weniger wesentliche Geschäftsbeziehungen, die zudem ggf. nur mit einzelnen wenigen Transaktionspartnern im Konzern stattfinden, wird in der Praxis auf Grund stets knapper personeller Ressourcen häufig keine vollumfängliche Verrechnungspreisdokumentation erstellt und vorgehalten. Sofern sie doch zu dem ab-

gestimmten Prüfungsschwerpunkt zählen oder im Verlauf der Prüfung angefragt werden, werden sie entweder innerhalb der derzeitigen Frist von 60 Tagen dokumentiert oder innerhalb einer angemessenen Frist nachgereicht.³²

Von dem ausgeführten, eher risikoorientierten Ansatz profitiert i. d. R. nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch der Prüfer, da sich beide Parteien auf das Wesentliche konzentrieren und die verfügbaren Ressourcen zielgerichtet einsetzen können.

Die durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz verkürzten Vorlagefristen sowie der Wegfall der Pflicht zur formellen Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation schränken den genannten Spielraum für eine Abstimmung zwischen Steuerpflichtigem und Prüfer sowie seine Möglichkeiten für Ermessenentscheidungen signifikant ein.³³ Um die Rechtsfolgen nach § 162 Abs. 4 Satz 3 AO zu vermeiden, müssen Steuerpflichtige gem. § 90 Abs. 4 AO ab 2025 auf die Vorlage einer vollumfänglichen Verrechnungspreisdokumentation innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorbereitet sein, unabhängig von der Vielzahl und Wesentlichkeit ihrer konzerninternen Geschäftsbeziehungen. Innerhalb dieser 30 Tage hat der (Auslandsfach-)Prüfer seine Prüfhandlungen ggf. noch gar nicht begonnen, so dass kein Raum für das Einräumen von Erleichterungen für den Steuerpflichtigen verbleibt. Insofern überrascht es, dass ausgerechnet die Änderung der Vorlageregelungen vom Gesetzgeber als probates Mittel zur Beschleunigung von Außenprüfungen angesehen wird.³⁴

Für Steuerpflichtige führt die Einführung des DAC 7-Umsetzungsgesetzes im Ergebnis zweifellos zu einem sehr erheblichen Mehraufwand. Zu wünschen wäre daher, dass der Gesetzgeber die nunmehr erforderliche Anpassung der GAufzV dazu nutzt, transaktionsbezogene Wesentlichkeitsgrenzen einzuführen. So würde einem unverhältnismäßigen Dokumentationsaufwand entgegengewirkt und das Kosten-/Nutzen-Verhältnis für den Steuerpflichtigen in einem vertretbaren Rahmen abgebildet.³⁵

3. Zusätzliche Herausforderungen für kleine und mittlere Unternehmen

Vor dem Hintergrund, dass die Schwellenwerte für Erleichterungen für kleinere Unternehmen gem. § 6 GAufzV schnell durch wenige Geschäftsbeziehungen mit ausländischen verbundenen Unternehmen überschritten werden, sind neben multinationalen Großkonzernen regelmäßig auch kleine und mittlere Unternehmen von einer Doku-

28 Vgl. *Riedl* in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 64 (Juni 2022).

29 Vgl. *van der Ham/Mank*, IStR 2022 S. 891, 894; *Nientimp/Riedl*, GmbHR 2023 S. 63; *Heggmair/Gilson/Heitfeld*, DB 2023 S. 279.

30 Vgl. *Bäsch/Hillers/Lackner*, DStR 2022 S. 2032, 2035.

31 Vgl. *Heidecke/Sussick/Marburg*, ISR 2022 S. 420, 422.

32 Vgl. *Heidecke/Sussick/Marburg*, ISR 2022 S. 420, 422.

33 Vgl. *Heggmair/Gilson/Heitfeld*, DB 2023 S. 279, 281.

34 Vgl. BT-Drucks. 20/4376, S. 1 f.

35 Dies stünde auch im Einklang mit den Empfehlungen der OECD, Unternehmen durch die Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen zu entlasten, vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien, Tz. 5.32.

mentationspflicht betroffen.³⁶ § 90 Abs. 3 AO i. V. m. § 4 GAufzV erfordert unabhängig von der Anzahl der Geschäftsbeziehungen neben der Angemessenheitsanalyse eine vollumfängliche Sachverhaltsdarstellung. So stellt der mit der Dokumentationspflicht verbundene Aufwand gerade die kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) mit nur einer oder wenigen Transaktion/en vor besondere Herausforderungen.

Aktuell kommen KMU nicht selten insgesamt ohne die Prüfung von Auslandsachverhalten und folglich ohne die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation durch eine Betriebsprüfung.³⁷ Fachprüfer für Auslandssachverhalte, die für die Prüfung von Verrechnungspreisen zuständig sind, sind ähnlich wie Verrechnungspreisexperten nur in begrenzter Anzahl vorhanden, so dass der Einsatz der begrenzten Kapazitäten möglichst effizient erfolgen soll. Resultierend daraus werden qualifizierte Fachprüfer meist bei Betriebsprüfungen von Großkonzernen und seltener bei KMU eingesetzt. Bei KMU sind meist andere Prüfungsschwerpunkte wie Umsatzsteuer oder Lohnsteuer Gegenstand der Betriebsprüfung, so dass keine Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt werden muss, allenfalls ggf. Aufzeichnungen zu einzelnen Sachverhalten.³⁸ Eine Vermeidung des Aufwands für die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation ist bei Vorliegen von Geschäftsbeziehungen mit ausländischen verbundenen Unternehmen künftig faktisch nicht mehr möglich, auch wenn ein Betriebsprüfer die Verrechnungspreisdokumentation inhaltlich nicht würdigt.

Für die Erfüllung von Verrechnungspreisdokumentationsverpflichtungen beschäftigen große Konzerne in ihren Steuerabteilungen eigene Verrechnungspreisexperten, die die Dokumentation entweder eigenständig oder mit Unterstützung einer Beratungsgesellschaft erstellen. KMU haben diese Inhouse-Expertise regelmäßig nicht, teilweise nicht einmal eine eigene Steuerabteilung. Um den verschärften Vorlageanforderungen und der damit einhergehenden, faktisch zeitnahen Aufzeichnungspflicht Rechnung zu tragen, kommen sie insofern nicht umhin, erhebliche Mehrkosten für Beraterunterstützung einzuplanen. Die Mehrbelastung ist insofern gerade für KMU enorm.

Anders als im Inland ansässige Muttergesellschaften sind Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften, zu denen häufig KMU zählen, für die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation auf die Unterstützung der ausländischen Muttergesellschaft angewiesen. Nicht immer ist die inländische Tochtergesellschaft dabei in der Lage, die ausländische Muttergesellschaft zur Bereitstellung von relevanten Informationen in geeigneter Form aufzufordern. Die Herausforderung ist umso größer, wenn die ausländische Muttergesellschaft in einem Land ansässig ist, welches keine oder nicht dem OECD-Standard entsprechende nationale Dokumentationsvorschriften vorsieht. Es könnte am Verständnis seitens der Muttergesellschaft mangeln, Informationen überhaupt oder in geeigneter Form bereitzustellen. Derartige Schwierigkeiten sind dem Gesetzgeber durchaus bekannt, so dass diese Problematik in Tz. 65 der Verwaltungsgrundsätze 2020³⁹ Erwähnung findet. Die Ver-

kürzung der Frist auf nunmehr 30 Tage (§ 90 Abs. 4 AO) macht die empfohlene Erörterung mit der für die Außenprüfung zuständigen Finanzbehörde vor Ablauf der Frist geradezu unmöglich.

4. Chancen und Risiken

Auf Grund der aufgezeigten praktischen Auswirkungen durch die Verschärfung der Vorlageverpflichtung einer Verrechnungspreisdokumentation ist sowohl bei Großkonzernen als auch bei KMU im Besonderen mit deutlich höheren Risiken aus der Verrechnungspreis-Compliance zu rechnen. Die zeitnahe, vollumfängliche Dokumentationspflicht ohne vorherige Anforderung erhöht die Wahrscheinlichkeit einer Unverwertbarkeit auf Grund fehlender, nicht materieller Transaktionen, die nicht innerhalb der Frist von 30 Tagen (§ 90 Abs. 4 AO) dokumentiert werden können, enorm. Krankheitsbedingte Ausfälle sowie mangelnde Unterstützung anderer Konzerngesellschaften oder Unternehmensbereiche, deren Mitwirkung für eine rasche Erstellung erforderlich ist, wird die Steuerpflichtigen in eine herausfordernde Lage versetzen. Steht dieser erschwerten Situation ein „ungemütlicher“ Prüfer gegenüber, ist das Risiko von erheblichen Mehrbelastungen durch Schätzungen oder der Erhebung von Zuschlägen gem. § 162 Abs. 4 AO durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz erheblich gestiegen.

Es ist nicht davon auszugehen, dass die Verschärfungen durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz positive Auswirkungen auf das Klima in einer Betriebsprüfung für den Steuerpflichtigen und den Betriebsprüfer haben werden. Ob das Ziel einer Entlastung der deutschen FinVerw und eine Beschleunigung von Abschlüssen von Betriebsprüfungen erreicht wird, bleibt zumindest höchst zweifelhaft.⁴⁰ Andere Maßnahmen, wie die Einführung von transaktionsbezogenen Schwellenwerten oder Standard-Prüfroutinen für gängige Geschäftsbeziehungen wie die Prüfung von EBIT-Margen bei der Aussteuerung von Limited-Risk-Distributoren mittels fremdvergleichskonformer Benchmarkstudien, wären zielführender.⁴¹

Letztlich bleibt abzuwarten, welchen Einfluss die „jederzeitige“ Vorlagepflicht der Aufzeichnungen, sprich auch außerhalb von Betriebsprüfungen, auf die Praxis haben wird.⁴² Bisher ist es gängig, dass FinVerw einzelne Informationen oder eine Verrechnungspreisdokumentation von ungeprüften Jahren bspw. im Rahmen von (Vorab-)Verständigungsverfahren anfordern. Dies sind jedoch Einzelfälle, die i. d. R. mit einem positiven Effekt für den Steuerpflichtigen (u. a. Rechtssicherheit, Beseitigung von Doppelbesteuerung) einhergehen. Nunmehr steigt die Wahrscheinlichkeit einer Anforderung zu anderen Zwecken, wie bspw. im Rahmen von Zollprüfungen oder zur Prüfung von DAC 6-Meldungen.⁴³

36 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 901, 905.

37 Vgl. Bärsch/Hillers/Lackner, DStR 2022 S. 2032, 2035.

38 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 901, 905.

39 Vgl. BMF vom 3. 12. 2020, IV B 5 – S 1341/19/10018 :001, BStBl I 2020 S. 1325.

40 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 901, 906.

41 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 420, 430.

42 Vgl. Heggmaier/Gilson/Heitfeld, DB 2023 S. 279, 283; Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 420, 423.

43 Vgl. Bärsch/Hillers/Lackner, DStR 2022 S. 2032, 2035 f.; Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 420, 423.

Insofern müssen Steuerpflichtige mit einer Vorlageverpflichtung einer vollumfänglichen Verrechnungspreisdokumentation direkt im Anschluss an die Veranlagung eines Wirtschaftsjahres rechnen.

Positiv hingegen kann sich die Verschärfung der Vorlageverpflichtung auf die Disziplin und die „Awareness“ betreffend die Verrechnungspreisdokumentation auswirken. Aktuell erstellen viele Unternehmen eine Verrechnungspreisdokumentation für einen Betriebsprüfungszyklus bestehend aus drei bis vier Jahren zu dem Zeitpunkt, in dem mit einem zeitnahen Beginn einer Betriebsprüfung zu rechnen ist.⁴⁴ Der Betriebsprüfungszeitraum liegt dann meist viele Jahre zurück, so dass es für den Steuerpflichtigen herausfordernd ist, geeignete Ansprechpartner für vergangene Sachverhalte zu identifizieren oder erforderliche Daten einzusammeln und auszuwerten. Diese Herangehensweise

wird künftig kaum bis gar nicht mehr möglich sein, da eine Erstellung innerhalb von einem Monat (§ 200a Abs. 1 Satz 4 AO) in der Praxis faktisch unmöglich ist. Steuerpflichtige werden zeitnah dokumentieren müssen, was die Informationsbeschaffung erleichtern und Datenqualität tendenziell erhöhen sollte.

5. Auswirkungen auf die Ablauf- und Aufbauorganisation

Die aufgezeigten Auswirkungen auf die Praxis durch die Verschärfung der Vorlagepflichten einer Verrechnungspreisdokumentation durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz führen zu umfangreichen Auswirkungen auf die Ablauf- und Aufbauorganisation zahlreicher Steuerabteilungen. Zwar halten insbesondere Großkonzerne bereits eigene Experten für den Bereich der Verrechnungspreise vor. Die vorhandenen Ressourcen sind allerdings i. d. R. bereits durch die vielfältigen anderen Tätigkeiten, die u. a. im Rahmen der Begleitung des kompletten Verrechnungspreis-Lebenszyklus anfallen, hinreichend ausgelastet.⁴⁵ Wie die nachfolgende Grafik verdeutlicht, nimmt dabei der Bereich rund um die Dokumentation von Verrechnungspreisen nur einen Bruchteil der Tätigkeiten auf dem Fachgebiet der Verrechnungspreise ein.

Um den verschärften Anforderungen bei der Verrechnungspreisdokumentation zu begegnen, bleiben dem Leiter einer Steuerabteilung die folgenden Handlungsmöglichkeiten:

- Optimierung der Kapazitäten vorhandener Ressourcen:
Eine Möglichkeit besteht darin, andere Bereiche des Verrechnungspreis-Lebenszyklus zu optimieren.

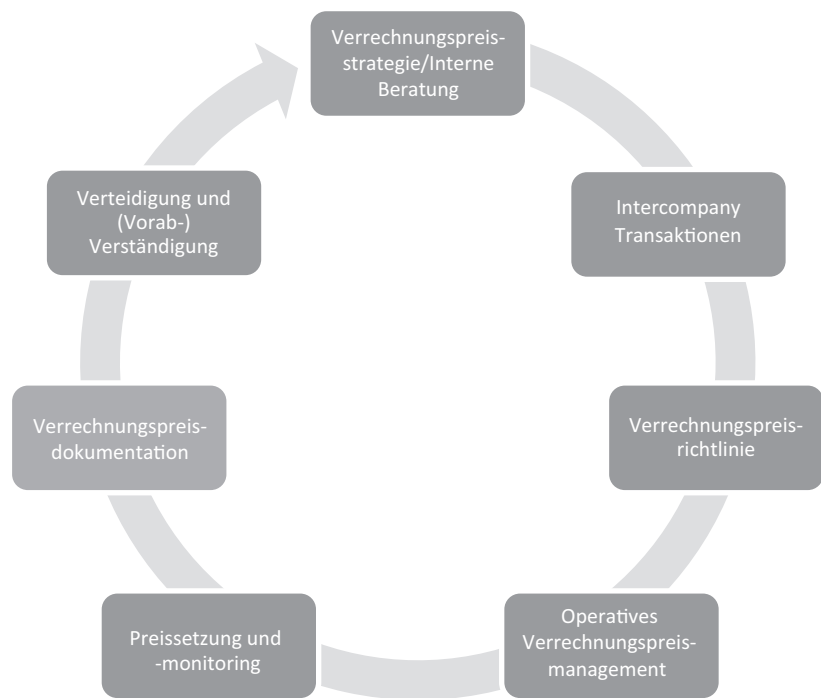


Abb. 1

Beginnend mit der Verrechnungspreisstrategie und der Implementierung von Intercompany-Transaktionen lässt sich die Komplexität durch maximale Standardisierung reduzieren. Beispielsweise können Vertriebsgesellschaften durchgehend als „Limited-Risk-Distributoren“, Produktionsgesellschaften als „Contract Manufacturer“ und Entwicklungsgesellschaften als „Contract R&D Provider“ ausgestaltet werden. Somit wäre ein Großteil der Intercompany-Transaktionen durch eine standardisierte, meist auf Benchmarkstudien gestützte Dokumentation abgedeckt.⁴⁶ In der Praxis sind Intercompany-Transaktionen jedoch selten derart kontrolliert aufgebaut, sondern vielmehr sind diese „historisch gewachsen“ und von operativen Gesichtspunkten bestimmt. Insofern bedarf eine Standardisierung häufig einer Anpassung des Verrechnungspreissystems, die wiederum initial zu Mehraufwand und -kosten führt und ggf. Funktionsverlagerungsthematiken auslöst.

Ein weiterer Bereich ist die Optimierung der Preissetzung und des Monitorings. Durch die Digitalisierung lassen sich zahlreiche, operative Prozesse automatisieren. Hierzu gehören auch die operative Verrechnungspreisermittlung sowie das Monitoring von Ergebnissen. Zu beachten ist, dass jede datenbasierte Standardisierung nur bei ausreichender Datenqualität möglich ist. Je schlechter bzw. heterogener die Datenqualität oder je individueller die Reporting-Standards innerhalb eines Konzerns, desto mehr manuelle Anpassungen sind erforderlich. Weiterhin wird der Bereich der Preissetzung und des Monitorings häufig von Controlling-Experten übernommen, so dass fraglich bleibt, ob freige-

44 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 420, 423.
45 Vgl. von der Ham/Mank, IStR 2022 S. 891, 897.
46 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 420, 424.

setzte Kapazitäten aus dem Operational Transfer Pricing in den anderen Bereichen des Verrechnungspreis-Lebenszyklus sinnvoll einsetzbar sind, die eher Verrechnungspreisexpertise aus rechtlicher Sicht erfordern.

Letztlich lässt sich die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation optimieren. Zum einen kann die Verrechnungspreisdokumentation dezentral erstellt werden. In so einem Modell bleibt für die Steuerabteilung der Konzernmutter lediglich die Pflicht zur Erstellung des Master Files sowie die des eigenen Local Files und ggf. des CbCRs. Die Erstellung der Local Files der Konzerngesellschaften liegen in ihrer eigenen Verantwortung. Auch wenn dieser Ansatz im ersten Moment Ressourcen in der zentralen Steuerabteilung sparen könnte, erhöht er das Risiko von Inkonsistenzen und Fehldarstellungen, was wiederum zu einem erhöhten Verteidigungs- und Verständigungsaufwand führt. Ferner ist fraglich, ob der dezentrale Ansatz aus Konzernsicht ressourcensparender ist, da eine Hebung von Synergien innerhalb des Konzerns bei einem dezentralen Ansatz fehlt. Im Ergebnis setzt sich daher zunehmend ein zentraler Dokumentationsstandard durch. Die Steuerabteilung der Konzernmutter erstellt auch für die Local Files der Tochtergesellschaften standardisierte und vorausgefüllte Templates, die entweder bereits mit zentral vorhandenen Daten befüllt oder von der Tochtergesellschaft ergänzt werden müssen. Ferner werden regionale Benchmarkstudien zentral erstellt und den Tochtergesellschaften zur Verfügung gestellt. Auch wenn dieser Ansatz zunächst Ressourcen bei der Konzernmutter bindet, hebt er Synergien im Konzern und spart durch Konsistenz bestenfalls Verteidigungs- und Verständigungsaufwand.⁴⁷

- **Aufbau von zusätzlichem Personal:**

Die Herausforderung beim Aufbau zusätzlichen Personals besteht darin, dass sich der Fachkräftemangel auch bei Verrechnungspreis-Fachexperten zeigt. Den in deutschen Metropolen ansässigen Unternehmen ist es ggf. noch mit überschaubarem Zeitaufwand möglich, neue Mitarbeiter zu gewinnen. Stellen in kleineren, nicht in Ballungszentren angesiedelten Unternehmen bleiben hingegen teilweise schon heute viele Monate unbesetzt. Die steigende Nachfrage wird den Aufwand weiter erhöhen.

- **Zusätzliche Einbindung von Beratern:**

Kurz- bis mittelfristige Engpässe werden regelmäßig durch die Auslagerung von Tätigkeiten an Beratungsunternehmen überbrückt. Die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation ist für eine Auslagerung gut geeignet. Nichtsdestotrotz bleiben die Informationsbeschaffung und Sachverhaltsaufklärung i. d. R. interne Aufgaben der Steuerabteilung, so dass sich der Aufwand lediglich zu einem gewissen Grad reduzieren lässt.

Bei KMU findet i. d. R. eine dauerhafte Auslagerung an Beratungsunternehmen statt. Die verschärften Vor-

lagepflichten könnten zu einem Umdenken führen, so dass auch in diesem Fall vermehrt mit dem Aufbau von Inhouse-Ressourcen zu rechnen ist.

Damit eine Steuerabteilung der verkürzten Vorlagefrist von 30 Tagen (§ 90 Abs. 4 AO) ohne wesentliche Schwierigkeiten nachkommen kann, ist in der Praxis möglichst eine Kombination der aufgezeigten Maßnahmen notwendig. Die Kernpunkte sind dabei die Standardisierung, Automatisierung und Digitalisierung, die alle miteinander einhergehen.⁴⁸ Dabei ist davon auszugehen, dass sich Steuerabteilungen nicht mehr nur Fachexperten im Steuerrecht bedienen, sondern zukünftig auch IT-Spezialisten und Controller benötigen. Sofern diese Personen in der Steuerabteilung angestellt werden, ergibt sich die Herausforderung der ausbalancierten steuerlichen Ausbildung und der Motivation, sich in die Abteilung zu integrieren. Dieser Weg ist nicht einfach und die Fachexperten im Steuerrecht werden nicht umherkommen, selbst gute Technologie-Anwender zu werden.

Die Verrechnungspreisdokumentation muss fester Bestandteil bereits bei der Planungs- und Konzeptionsphase sowie die jährlichen Aktualisierungen müssen Bestandteil des Jahresabschlussprozesses werden.⁴⁹

Idealerweise findet eine Einbettung in ein bestehendes Tax-Compliance-Management-System statt, die die notwendige Verbindlichkeit für die Erfüllung der verschärften Anforderungen schafft.⁵⁰

IV. Ausblick

Verbleibt noch ein vorsichtiger Blick in die Zukunft. Denn der stetige Wandel und die Erweiterung der Verrechnungspreisvorschriften in der Vergangenheit und Gegenwart zeigen einen klaren Ausblick für die Zukunft, in der von Stillstand keine Rede sein kann. Aus rechtlicher Sicht ist es nicht zu erwarten, dass der Umfang der Dokumentationsverpflichtungen und der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen geringer wird.

Vielmehr ist es vorstellbar, dass es in Zukunft auch in Deutschland Gesetzesänderungen geben wird, die verlangen, dass bereits bei der Abgabe der Steuererklärung eine vereinfachte Übersicht über die verrechnungspreisspezifischen Sachverhalte des Unternehmens einzureichen sind. Erste Initiativen in diesem Bereich sind auch in anderen Ländern zu beobachten. So muss in Frankreich schon seit 2014 innerhalb von sechs Monaten nach Abgabe der Steuererklärung ein Formular mit vereinfachten Informatio-

⁴⁷ Vgl. *Riedl* in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 74 bis 83 (Juni 2022).

⁴⁸ Vgl. *Riedl* in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 62 (Juni 2022).

⁴⁹ Vgl. *van der Ham/Mank*, IStR 2022 S. 891, 894.

⁵⁰ Vgl. *Riedl* in Gosch/Grotherr/Bergmann, Steuerplanung und Compliance, Teil 5: Verrechnungspreise, 7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern, Tz. 9 (Juni 2022).

nen zur Verrechnungspreisdokumentation eingereicht werden.⁵¹ Aber auch in Ungarn wurde erst kürzlich eine Pflicht zur Übermittlung von verrechnungspreisspezifischen Daten in der Körperschaftssteuererklärung beschlossen.⁵² Weitere Länder sind Spanien, Griechenland sowie viele Staaten in Lateinamerika.

Doch nicht nur beim Zeitrahmen für die Einreichung der Verrechnungspreisdokumentation werden in Zukunft Änderungen erwartet. Es ist absehbar, dass es von einer zeitnahen Dokumentation mehr und mehr zu einer Dokumentation übergehen wird, die Prozesse und Daten vorrangig in den Fokus stellt. Somit wird es elementar zu verstehen, woher die Daten kommen, die in die Dokumentation einfließen, und dass diese Daten mit dem übereinstimmen, was im Unternehmen tatsächlich gelebt wird.

Dies führt in der Konsequenz auch dazu, dass sich die Beratungspraxis und Steuerabteilungen in Bezug auf die Verrechnungspreise verändern werden. Schon jetzt wird hier vermehrt der Fokus auf eine datengestützte Verrechnungspreisberatung gelegt. Sind meine Daten vollständig und belastbar? Können sie die Richtigkeit meiner Verrechnungspreisdokumentation sicherstellen? Mit diesen Fragen müssen sich die Steuerabteilungen beschäftigen, um für die weitere Entwicklung gewappnet zu sein.

Doch mit den steigenden Herausforderungen der rechtlichen Anforderungen ergeben sich gleichzeitig auch immer Chancen und Potentiale der Prozessoptimierung. Bei dieser spielt auch das Thema der Künstlichen Intelligenz („KI“) mittlerweile eine immer wichtigere Rolle. Denn die technischen Fortschritte auf diesem Bereich können zunehmend besser genutzt werden, um Abläufe zu analysieren, zu standardisieren und effizienter zu gestalten. Dabei sollte die Technologie allerdings nicht als One-fits-all Lösung gesehen werden, die den gesamten Dokumentationsprozess übernehmen kann. Vielmehr sollte sie gezielt in einzelnen Subprozessen zum Einsatz kommen, von der Datenaufbereitung bis hin zur tatsächlichen Dokumentationserstellung. Die Technologie sollte sich dem Soll-Prozess anpassen, nicht umgekehrt.⁵³

Und auch die Steuerverwaltungen werden vermehrt ein Augenmerk auf den Dokumentationsprozess richten. Dies zeigt sich u. a. in Großbritannien, wo bereits die Einführung eines „Summary Audit Trails“ diskutiert wird.⁵⁴ Dabei handelt es sich um eine Erklärung des Steuerpflichtigen, in welcher er den Erstellungsprozess des Local Files beschreiben muss. Setzt sich dieser Trend weiter fort, werden in Zukunft nicht mehr nur Ergebnisse geprüft, sondern auch die Prozesse zu den Ergebnissen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Zukunft der Verrechnungspreisdokumentation aus einem Dreiklang von Prozessen, Daten und KI bestehen wird. Dabei wird von fachlicher Seite auch die übergreifende Konsistenz der Daten immer wichtiger, da diese in verschiedenen Bereichen Anwendung finden. Ein aktuelles Beispiel hierfür ist das Thema Pillar 2 der OECD-Reform mit der

Einführung einer globalen Mindestbesteuerung. Für die Übergangsphase von 2024 bis 2026 wurden dabei Erleichterungsregeln, sog. Safe-Harbour-Rules, geschaffen, die sich auf die CbCR-Daten der Unternehmen beziehen. Somit bekommen die CbCR-Daten nun auch Relevanz für die Besteuerung, was die Anforderungen an deren Qualität und Konsistenz erhöht.

Doch das CbCR wird in Zukunft nicht nur durch Pillar 2 und die damit verbundenen Safe-Harbour-Regelungen an Bedeutung gewinnen. Auch die Einführung des sog. Public Country-by-Country Reportings („pCbCR“) wird neue Maßstäbe in Sachen Transparenz setzen. Mit dem Beschluss der EU-Richtlinie und der damit verbundenen Umsetzung in ein nationales Gesetz der Mitgliedstaaten bis zum 22. 6. 2023 müssen Unternehmen sich auf die neuen Offenlegungsverpflichtungen einstellen und ihre internen Prozesse entsprechend anpassen. Zwar sind die inhaltlichen Anforderungen zu großen Teilen deckungsgleich zu den bereits bestehenden CbCR-Anforderungen und können aus diesen abgeleitet werden, doch müssen diese Informationen nun innerhalb eines Jahres in deutscher Sprache auf der Unternehmenswebsite oder einem öffentlich zugänglichen Unternehmensregister publiziert werden. Dabei kann es nun auch zu Bußgeldern kommen, wenn die CbCR-Daten „nicht richtig“ veröffentlicht werden, was den Fokus auf die Qualität der Daten zusätzlich verstärkt.

Auch das Thema der Tax-Compliance-Management-Systeme („Tax-CMS“) wird die Steuerpflichtigen in Zukunft weiter begleiten. Initiiert durch den Anwendungserlass vom BMF zu § 153 AO vom 23. 5. 2016, der ein eingerichtetes innerbetriebliches Kontrollsystem als Indiz gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit bei der Korrektur von Steuererklärungen definiert, wurden Tax-CMS-Systeme seitdem flächendeckend implementiert und zertifiziert. Bestanden diese Systeme anfänglich oft aus einer Risiko-Kontroll-Matrix im Excel-Format, in der Grundsätze, Maßnahmen und Kontrollen bezogen auf die steuerlichen Risiken in den verschiedenen Bereichen aufgelistet wurden, wird das Tax-CMS heute zunehmend direkt in die Technologielandschaft der Unternehmen implementiert. Darüber hinaus können moderne Technologien genutzt werden, die im Rahmen der Automatisierung des Tax-CMS den manuellen Aufwand weiter reduzieren, wie z. B. Process Mining oder Robotic Process Automation.

51 Art. 223 quinques B des französischen Steuergesetzbuchs („Code Général des Impôts“).

52 Verordnung des Finanzministers Nr. 27/2022 (XII. 28.), PM vom 28. 12. 2022, Ungarisches Gesetzblatt.

53 Vgl. *Braun/Riedl/Wisdorf/Dönnebrink*, Verschärfung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften schafft die Chance zur Prozessoptimierung in Unternehmen, *beck.digitax* 2023 Nr. 157.

54 Policy Paper – Transfer Pricing Documentation von HM Revenue & Customs, publiziert am 15. 3. 2023 auf <https://www.gov.uk/government/publications/transfer-pricing-documentation-requirements-for-uk-businesses> (Abruf: 7. 12. 2023).

V. Schlusswort

Blickt man zurück auf die Entwicklung der Dokumentationsverpflichtungen in den vergangenen 20 Jahren und die Veränderungen, die uns wahrscheinlich in den kommenden 20 Jahren erwarten, lässt sich ein stetiger Wandel beobachten. Dabei stellt die rechtliche Entwicklung den Berater und den Steuerpflichtigen immer wieder vor Herausforderungen. Doch diese Herausforderungen sind auch immer mit dazugehörigen Chancen verbunden. Auf der einen Seite können sie als Anlass genommen werden, die internen Prozesse zu analysieren und zu optimieren, auf der anderen Seite kommen mit der Weiterentwicklung und Einführung neuer Technologien auch neue Möglichkeiten, die Herausforderungen zu bewältigen. Insbesondere für das Datenmanagement existieren bereits gute Lösungen, welche die Steuerabteilung in die Lage versetzt, die eigenen

Datenanalysen für Verrechnungspreiszwecke ohne ständige Einbindung anderer Bereiche durchzuführen.

Gerade vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass das Thema der künstlichen Intelligenz im Steuerbereich mehr und mehr an Bedeutung gewinnen wird. War es noch vor einigen Jahren sehr umständlich, KI-Lösungen zu programmieren und zu implementieren, sind KI-Anwendungen wie ChatGPT mittlerweile öffentlich zugänglich und greifbar geworden. Erste Applikationen für Verrechnungspreiszwecke sind bereits verfügbar: <https://chat.openai.com/g/g-zUPL64PAC-gpt-for-gtp-global-transfer-pricing-beta> (Abruf: 7. 12. 2023). Viele Barrieren für Steuerabteilungen verändern sich, so dass es möglich ist, durch cloudbasierte Angebote von Microsoft, Google und Amazon KI-Anwendungen zu nutzen und ganze steuerliche Prozesse in der Cloud abzubilden.

GESELLSCHAFTSRECHT

Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) – Ein gesellschaftsrechtlicher Überblick

RA Dr. Konrad Adenauer und RA Dr. Johannes Becker, Köln¹

Zum 1. 1. 2024 ist das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) in Kraft getreten. Es handelt sich dabei um eine grundlegende Reform des Personengesellschaftsrechts der letzten Jahrzehnte. Der folgende Beitrag stellt die wesentlichen Änderungen und die sich hieraus ergebenden Konsequenzen dar. Der Entwurf des Wachstumschancengesetzes sah eine Reihe von steuerlichen Begleitmaßnahmen (u. a. im Bereich der Ertrag-, der Grunderwerb- und der Erbschaftsteuer) vor. Nachdem das Vermittlungsverfahren zu diesem Entwurf – zumindest bei Stand der Drucklegung zu diesem Heft – (vorerst) gescheitert ist, bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber hierauf reagieren wird.

I. Ausgangspunkt

Nach längerer Zeit des Wartens ist das neue Personengesellschaftsrecht am 1. 1. 2024 in Kraft getreten, nachdem es bereits am 17. 8. 2021 verkündet wurde. Die Regelungen des MoPeG gehen im Wesentlichen auf den sog. Mauracher Entwurf zurück, welcher durch den Beschluss Nr. 19 des 71. Juristentags 2016 in Essen angestoßen worden war.²

Die wesentlichen Neuregelungen sollen im Folgenden dargestellt werden.

II. Änderungen bei der GbR

1. Gesetzlich normierte Rechtsfähigkeit der Außen-GbR (§ 705 Abs. 2 BGB n. F.)

Mit der Regelung in § 705 Abs. 2 BGB n. F. hat der Gesetzgeber eine Regelung eingeführt, wonach – der Praxis entsprechend – zwischen Gesellschaften, die selbst am

Rechtsverkehr teilnehmen (vgl. dazu §§ 706 bis 739 BGB n. F.), und solchen, die ihren Gesellschaftern lediglich zur Ausgestaltung ihrer Rechtsverhältnisse untereinander dienen sollen (Lotto-Tipp-Gemeinschaften oder unter Ehegatten), unterschieden wird (vgl. dazu §§ 740 bis 740c BGB n. F.).³ Erstere sollen rechtsfähig, Letztere nicht rechtsfähig sein.⁴

Für die Bestimmung, welche Gesellschaft rechtsfähig und welche nicht rechtsfähig sein soll, kommt es allein auf den Willen der jeweiligen Gesellschafter an (subjektiver Ansatz).⁵ In § 705 Abs. 2 BGB n. F. heißt es, dass die GbR „nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll“. In § 705 Abs. 3 BGB n. F. wird widerleglich vermutet, dass es sich bei einer Gesellschaft um eine rechtsfähige Gesellschaft handeln soll, wenn der Gegenstand der Gesellschaft der Betrieb eines Unternehmens unter gemeinschaftlichem Namen ist. Mithin ist den Gesellschaftern zu raten, schon im Vor-

¹ Dr. Konrad Adenauer ist Rechtsanwalt und Partner bei der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Köln, Dr. Johannes Becker ist Rechtsanwalt und Counsel bei der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Köln. Die Autoren danken der wissenschaftlichen Mitarbeiterin Frau Leona Schotten für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts

² Hirte in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 1 Rz. 18. Der Mauracher Entwurf ist von einer Expertenkommission erarbeitet worden, die vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz eingesetzt worden war, s. Bericht über die Tätigkeit und den Gesetzentwurf der vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz eingesetzten Expertenkommission für die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, Fn. 21.

³ Mohamed, JuS 2021 S. 820, 822, m. w. N.

⁴ Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 12.

⁵ Bachmann, NJW 2021 S. 3073, 3074; Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 12.

hinein eine ausdrückliche Entscheidung über die Rechtsfähigkeit zu treffen. Allerdings führt die Eintragung im Gesellschaftsregister automatisch zur Entstehung einer rechtsfähigen Gesellschaft nach § 719 Abs. 1 Halbsatz 2 BGB n. F.⁶

Da der BGH die Außen-GbR schon im Jahr 2001 in seiner Entscheidung ARGE Weißes Ross⁷ für teilrechtsfähig erklärt hat, bringt die gesetzliche Normierung für die Praxis diesbezüglich keine wesentlichen Änderungen mit sich.

Aus der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR folgt vor allem, dass sie selbst Gesellschafterin anderer Gesellschaften sein kann, Eigentümerin der in das Gesellschaftsvermögen eingebrachten Sachen ist, Gläubigerin oder Schuldnerin sein kann, parteifähig im Prozess nach § 50 Abs. 1 ZPO ist, Zwangsvollstreckungsmaßnahmen gegen sie gerichtet werden können und ein Insolvenzverfahren über ihr Vermögen nach § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO eröffnet werden kann.⁸

2. Schaffung eines Gesellschaftsregisters (§§ 707 bis 707d BGB n. F.)

Für rechtsfähige GbRs besteht zukünftig die Möglichkeit, sich in ein neu geschaffenes Gesellschaftsregister eintragen zu lassen. Die Einführung des Registers ist eine wesentliche Neuerung, die das BGB durch das MoPeG erfahren hat.⁹

Bei dem Gesellschaftsregister handelt es sich um ein an das Handelsregister angelehntes Instrument, dessen zentrale Funktion die an die Eintragung und Bekanntmachung anknüpfende Publizität ist (§ 707a Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 BGB n. F. i. V. m. § 15 HGB n. F.). Dadurch lassen sich Existenz, Identität und Vertretungsbefugnis durch – wie inzwischen auch beim Handelsregister – kostenfreie Einsichtnahme in das Gesellschaftsregister leicht ermitteln,¹⁰ womit weitere Recherchen über die GbR nicht mehr erforderlich sind.¹¹ Außerdem vermittelt das Gesellschaftsregister für Dritte ebenfalls einen Gutgläubensschutz (vgl. § 707 Abs. 3 BGB n. F.);¹² auch dieser kann für GbRs einen Anreiz bieten, sich registrieren zu lassen, um ihre Reputation zu steigern.¹³

Nach außen wird diese Publizität durch den zwingenden Namenszusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ dokumentiert, vgl. § 707a Abs. 2 Satz 1 BGB n. F.

Das Gesetz postuliert zukünftig indes keine generelle Registrierungspflicht für GbRs, sondern fordert eine solche nur dort, wo besonders gewichtige Interessen berührt sind, wie bspw., wenn eine GbR als Eigentümerin oder Inhaberin von Rechten im Grundbuch nach § 47 Abs. 2 GBO n. F. eingetragen werden soll.¹⁴

Als Ordnungsvorschrift für das grundbuchrechtliche Verfahren hindert eine mangelnde Eintragung der GbR im Gesellschaftsregister den materiellrechtlichen Rechtserwerb indes nicht; die begehrte Eintragung muss das Grundbuchamt jedoch ablehnen, bis dem Mangel abgeholfen ist.¹⁵

Ebenfalls erforderlich ist die Registrierung der GbR im Gesellschaftsregister, soweit sie nach § 40 Abs. 1 Satz 3 GmbHG als Gesellschafterin einer GmbH in die Gesellschafterliste oder als Namens-Aktionärin einer AG in das Aktienregister gem. § 67 Abs. 1 Satz 3 AktG eingetragen werden soll.¹⁶

Wie im Fall des Erwerbs eines Rechts an einem Grundstück, ist auch im Hinblick auf den Erwerb von Geschäftsanteilen an einer GmbH ohne deren vorherige Registrierung im Gesellschaftsregister dieser materiellrechtlich möglich und daher wirksam;¹⁷ § 40 Abs. 1 Satz 2 und 3 GmbHG knüpfen allerdings an den verfahrensrechtlichen Vollzug des Übertragungsvorgangs an, so dass vor Einreichung der neuen Gesellschafterliste zum Handelsregister der GmbH die Registrierung der GbR spätestens erfolgt sein muss.¹⁸ Die Regelung gilt seit dem 1. 1. 2024 auch für noch unter alter Bezeichnung – also unter Angabe ihrer Gesellschafter im Einzelnen – eingetragene GbRs. Auch Veränderungen in den Verhältnissen einer GbR, welche in der GmbH-Gesellschafterliste zu reflektieren sind, z. B. Veränderungen im Kreis der GbR-Gesellschafter, können in der Gesellschafterliste der GmbH, deren Gesellschafterin die GbR ist, nur nach dann zuvor erfolgter Registrierung der GbR erfolgen.¹⁹

Anders sieht es hingegen beim Aktienregister i. S. d. § 67 AktG aus. Diesem ordnet der Gesetzgeber mit Blick auf den Zweck dieses Registers, Klarheit und Rechtssicherheit über die Identität des Aktionärs zu gewährleisten, erhöhte Bedeutung zu. Vor dem Hintergrund der mit § 67 Abs. 2 Satz 1 AktG verbundenen Fiktion, das im Verhältnis zur Gesellschaft als Aktionär nur der im Aktienregister Eingetragene gilt, und sie Rechte und Pflichten aus den Aktien nur dann ableiten kann, hat sich der Reformgeber dazu entschieden, von der GbR zur Vermeidung von Rechtsnachteilen im eigenen Interesse zu fordern, sich zuerst im Gesellschaftsregister zu registrieren, bevor sie über eine Namensaktie verfügt.²⁰

6 Vgl. *Noack* in *Heidel/Hirte*, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 12; *Wertenbruch*, ZPG 2023 S. 1, 11 ff.
 7 BGH vom 29. 1. 2001, II ZR 331/00, BGHZ 146 S. 341 = NJW 2001 S. 1056.
 8 *Mohamed*, JuS 2021 S. 820, 822.
 9 *John*, NZG 2022 S. 243; *Noack* in *Heidel/Hirte*, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 18.
 10 *Noack* in *Heidel/Hirte*, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 21.
 11 *Wilsch* in *Heidel/Hirte*, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 5 Rz. 3.
 12 *Bachmann*, NJW 2021 S. 3073, 3074.
 13 *Bachmann*, NJW 2021 S. 3073, 3074.
 14 *Wilsch* in *Heidel/Hirte*, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 5 Rz. 3.
 15 *Wilsch* in *Heidel/Hirte*, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 5 Rz. 3, m. w. N.
 16 *Wertenbruch*, GmbHR 2021 S. R227; *Stock*, NZG 2023 S. 361, 365; *Hermanns* in *Schäfer*, Neues PersGesR, 1. Aufl. 2022, § 2 Rz. 52.
 17 *Hermanns* in *Schäfer*, Neues PersGesR, 1. Aufl. 2022, § 2 Rz. 49.
 18 Zum Verfahrensablauf und zur Neuaufnahme einer GbR in die Gesellschafterliste bzw. Veränderungen s. *Hermanns* in *Schäfer*, Neues PersGesR, 1. Aufl. 2022, § 2 Rz. 49.
 19 *Hermanns* in *Schäfer*, Neues PersGesR, 1. Aufl. 2022, § 2 Rz. 51.
 20 *Begr. RegE*, BT-Drucks. 19/27635, S. 269; *Hermanns* in *Schäfer*, Neues PersGesR, 1. Aufl. 2022, § 2 Rz. 52.

3. Umwandlungsfähiger Rechtsträger

§ 3 UmwG erwähnte in der abschließenden Aufzählung der verschmelzungsfähigen Rechtsträger (für den Grundfall der Umwandlungsvorgänge) die GbR bislang grundsätzlich nicht. Lediglich für Formwechsel bestimmte die bisherige Regelung des § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG a. F., dass eine GbR an einem solchen Vorgang als Rechtsträger neuer Rechtsform teilnehmen konnte. Die weitergehende Umwandlungsfähigkeit scheiterte bislang an der fehlenden Publizität der GbR, die in keinem öffentlichen Register eintragungsfähig war.²¹ Dies ändert nunmehr das MoPeG und die mit ihm eingeführte Registerfähigkeit grundlegend. *Siepelt* und *Gelke* sprechen diesbezüglich von einer „substanzielle[n] Öffnung des Umwandlungsrechts für GbRs“.²² Künftig zählt die eingetragene GbR zu den umwandlungsfähigen Rechtsträgern gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG n. F.²³

Damit ist es der GbR künftig möglich, an einer Spaltung, Verschmelzung oder einem Formwechsel teilzunehmen.²⁴

4. Beschlussfassung und Beschlussmängelrecht (§ 714 BGB n. F.)

Bis zum Inkrafttreten der Reform enthielten die Normen des BGB für die GbR weder Bestimmungen über die Beschlussfassung noch über die Voraussetzungen oder deren Verfahren.²⁵ Auch nach der Reform durch das MoPeG enthalten die Bestimmungen betreffend die GbR (§§ 705 ff. BGB n. F.) keine Regelungen zu den Voraussetzungen der Beschlussfassung.²⁶ Gleichwohl sollen sich nach dem Willen des Gesetzgebers die Gesellschafter einer GbR oder einer Partnerschaftsgesellschaft für die Anwendbarkeit des neuen Beschlussmängelrechts der §§ 110 ff. HGB n. F. entscheiden können,²⁷ also das Anfechtungsmodell qua Opt-in-Modell im Gesellschaftsvertrag vereinbaren können.²⁸

Hinsichtlich der Beschlussfassung bestimmt § 714 BGB n. F., dass Beschlüsse der Gesellschafter einstimmig und unter Beteiligung aller stimmberechtigten Gesellschafter zu erfolgen haben. Allerdings ist § 714 BGB n. F. dispositiv, womit bei entsprechender gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung oder stetigem Dulden auch Mehrheitsbeschlüsse möglich sind.²⁹

Der Reformgesetzgeber hat dies damit begründet, dass ein an das aktienrechtliche Anfechtungsmodell angelehntes Beschlussmängelrecht Mindestanforderungen an das Beschlussverfahren stellt, welche auf Grund des oftmals mangelnden Professionalisierungsgrads der GbR bei dieser i. d. R. nicht anzutreffen sind. Dies ist nachvollziehbar, soweit man es mit bloßen Gelegenheitsgesellschaften wie etwa Wohn-, Fahr-, Urlaubs- oder Tippgemeinschaften zu tun hat.³⁰

Der Gesetzgeber hat allerdings die Vielzahl der unternehmenstragenden GbRs und solche mit diversifiziertem Gesellschafterkreis außer Acht gelassen. Bei diesen ist die notwendige Professionalisierung i. d. R. vorhanden. Für sie scheint die Entscheidung für die Anwendung des Anfech-

tungsmodells durch Opt-in i. S. d. Rechtssicherheit oftmals vorzugswürdig. Entscheiden sich die Gesellschafter für die Anwendbarkeit des Anfechtungsmodells, so wird es erforderlich sein, mindestens § 109 HGB n. F. entsprechende Regelungen zu den Formalitäten des Beschlussverfahrens im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren, d. h. wenigstens Bestimmungen zu treffen über die Gesellschafterversammlung, Formalien der Einladung und Durchführung sowie über das wirksame Zustandekommen der gefassten Beschlüsse.³¹

Die Optierung für das Beschlussmängelrecht nach §§ 110 ff. HGB n. F. bietet allen Gesellschaftern und der Gesellschaft mehr Rechtssicherheit in dem Sinne, dass die Anfechtungsklage nur zeitlich befristet erhoben werden kann, während die Feststellungsklage zeitlich allenfalls der Verwirkung unterliegt.³² Für die Gesellschafter stehen damit die gefassten Beschlüsse und Entscheidungen über die Belange der Gesellschaft schnell und zuverlässig verbindlich fest.

5. Unabdingbare Notgeschäftsführungsbefugnis (§§ 715 Abs. 3 Satz 1, 715a BGB n. F.)

Wie bereits vor der Reform ist grundsätzlich von einer gemeinschaftlichen Geschäftsführungsbefugnis aller Gesellschafter auszugehen gem. § 715 Abs. 3 Satz 1 BGB n. F. Das bedeutet, dass für jedes Rechtsgeschäft die Zustimmung aller geschäftsführungsbefugten Gesellschafter einzuholen ist. Indes bleibt es den Gesellschaftern unbenommen, die Geschäftsführungsbefugnis auf einen oder mehrere Gesellschafter zu übertragen.³³

21 *Noack* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 29.

22 *Siepelt/Gelke* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 15 Rz. 1.

23 *Noack* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 29; *Siepelt/Gelke* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 15 Rz. 5.

24 Ausführlich zu den Voraussetzungen der unterschiedlichen Umwandlungsvorgänge unter Beteiligung von GbRs sowie weiteren Personengesellschaften nach dem MoPeG s. *Siepelt/Gelke* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 15 Rz. 35 ff.

25 *Adenauer/Becker* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 6.

26 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 111: Die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Beschluss zustande kommt, entzieht sich einer abstrakt-generellen Regelung.

27 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 111, Abs. 1 a. E.

28 *Adenauer/Becker* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 9.

29 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 149; *Adenauer/Becker* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 13; *Herrmanns*, DNotZ 2022 S. 3, 8.

30 *Adenauer/Becker* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 25; *Bayer/Rauch*, DB 2021 S. 2609, 2610; *Claußen/Pieronczyk*, NZG 2021 S. 620, zum Mauracher Entwurf.

31 *Adenauer/Becker* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 26; *Bayer/Rauch*, DB 2021 S. 2609, 2610; *Servatius* in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 714 BGB Rz. 48.

32 *Robkopf/Hoffmann*, ZPG 2023 S. 14, 21.

33 *Kohler* in Heidelberg/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 7 Rz. 6; *Servatius* in Servatius, GbR, § 715 BGB Rz. 18.

Dies ist allerdings nicht erforderlich, wenn alle geschäftsführungsbefugten Gesellschafter verhindert sind und mit dem Aufschub des Geschäfts eine Gefahr für die Gesellschaft oder das Gesellschaftsvermögen verbunden ist. Maßgeblich ist eine ex-post-Betrachtung für die Beurteilung der Frage, ob Gefahr im Verzug vorgelegen hat.³⁴ Diese Regelung war auch vor der Reform allgemein anerkannt und wurde nun durch das MoPeG in § 715 Abs. 3 Satz 1 BGB n. F. kodifiziert. In diesem Fall ist nach § 715a BGB n. F. jeder Gesellschafter allein für die Notmaßnahme geschäftsführungsbefugt.³⁵ Diese Regelung ist zwingend und kann auch gesellschaftsvertraglich dem Grunde nach nicht abbedungen werden; anerkannt ist jedoch, dass zulässigerweise Regelungen über die Art der Ausführung der Notgeschäftsführung gesellschaftsvertraglich bestimmt werden können.³⁶

6. Aufgabe des Gesamthandsprinzips

Bis zum Inkrafttreten des MoPeG war die GbR als Gesamthand nach §§ 718 bis 720 BGB a. F. ausgestaltet. Mithin war nicht die Gesellschaft Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens, sondern dieses war als Sondervermögen den Gesellschaftern in ihrer Gesamtheit zugewiesen und vom Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter getrennt.³⁷

Diese Normen sind jedoch ersatzlos entfallen, was der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR geschuldet ist. Wenn das Vermögen der Gesellschaft als Rechtsträgerin zugesprochen wird, ist es inkonsequent, dieses zugleich den Gesellschaftern als Gesamthändern zuzuordnen.³⁸

7. Nachfolgeregelungen

Durch die Neufassung des § 723 BGB sind alle in der Person des Gesellschafters liegenden Gründe, die nach bisherigem Recht zur Auflösung der GbR geführt haben (§§ 723, 725, 727 und 728 Abs. 2 BGB i. V. m. § 736 Abs. 1 BGB a. F.) in Ausscheidensgründe „umgewandelt“ worden. Es bedarf damit keiner Fortsetzungsklausel im Gesellschaftsvertrag mehr, damit die Gesellschaft von den anderen Gesellschaftern fortgesetzt werden kann.³⁹ Damit soll Verbandskontinuität hergestellt werden, um einer wirtschaftlich unerwünschten Zerschlagung der Gesellschaft und eines u. U. von ihr betriebenen Unternehmens entgegenzuwirken.⁴⁰ Allerdings können die Gesellschafter gem. § 723 Abs. 1 BGB n. F. die gesetzlichen Ausscheidensgründe durch Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag in Auflösungsgründe zurückwandeln.⁴¹

Zum Ausgleich der Nachteile, die mit dem Übergang des Anteils eines Gesellschafters im Wege der Sondererbfolge auf seinen Erben gem. § 711 Abs. 2 BGB n. F. einhergehen können, wonach dieser für die vor seinem Eintritt begründeten Gesellschaftsverbindlichkeiten persönlich haftet, gibt § 724 BGB n. F. dem Erben ein Wahlrecht verbunden mit einem Haftungsprivileg. Danach kann der Erbe sein Verbleiben in der Gesellschaft davon abhängig machen, dass ihm die Stellung eines Kommanditisten eingeräumt wird.⁴² Wird sein Gesuch von den anderen Gesellschaftern

abgelehnt oder ist eine Umwandlung der GbR in eine KG rechtlich unmöglich,⁴³ steht es dem Erben frei, aus der Gesellschaft gegen eine angemessene Abfindung auszuscheiden. Zu betonen ist, dass es sich bei der Regelung des § 724 BGB n. F., im Gegensatz zu § 139 HGB a. F., um eine dispositive Regelung handelt.⁴⁴

Der Abfindungsanspruch nach § 728 Abs. 1 Satz 1 BGB n. F. ergibt sich daraus, dass an die Stelle der bisherigen Liquidationshypothese (§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB a. F.) die Vorgabe einer anteilswertbezogenen angemessenen Abfindung tritt.⁴⁵

III. Änderungen, die auch für die Personengesellschaften gelten

1. Statuswechsel

Auch nach Inkrafttreten des MoPeG bleibt der Wechsel der Rechtsform zwischen GbR und OHG bzw. KG sowie PartG möglich. Zu beachten ist allerdings, dass die Personengesellschaften nun in drei verschiedenen Registern geführt werden, das sind das Gesellschafts-, das Handels- und das Partnerschaftsregister. Insofern ist darauf zu achten, dass ein Rechtsträger nicht mehrfach in verschiedener Rechtsform eingetragen wird. Auch soll die Kontinuität des Rechtsträgers aus den Registereinträgen erkennbar sein.⁴⁶

Folglich ist das Konzept des Statuswechsels an jenes bei Formwechseln nach dem Umwandlungsgesetz angelehnt. Allerdings ist beim Statuswechsel nur eine einzige Anmeldung bei dem Ausgangsregister erforderlich.⁴⁷

2. Sitzwahlrecht (§ 706 BGB n. F.)

§ 706 BGB n. F. führt für alle rechtsfähigen Personengesellschaften⁴⁸ ein Sitzwahlrecht ein. Durch das Sitzwahlrecht ist es der Gesellschaft überlassen, ihren Verwaltungssitz in das Ausland zu verlegen und trotzdem eine deutsche Per-

34 Kohler in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 7 Rz. 15, m. w. N.

35 Robkopf/Hoffmann, ZPG 2023 S. 14, 18.

36 Servatius in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 715a BGB Rz. 19.

37 Mohamed, JuS 2021 S. 820, 823.

38 Bachmann, NJW 2021 S. 3027, 3075; Kindler, ZGR 2021 S. 598, 604 ff. Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 16; gleichwohl sind Teile der Literatur immer noch der Ansicht, dass die GbR weiter als Gesamthand zu verstehen ist, vgl. Habersack, ZGR 2020 S. 539, 547 ff.; K. Schmidt, ZHR 185 S. 16, 28.

39 M. Noack, NZG 2020 S. 581, 584; Servatius in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 723 BGB Rz. 1.

40 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 107, 170; Servatius in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 723 BGB Rz. 2.

41 Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 38.

42 Ausführlich Servatius in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 724 BGB Rz. 1 ff.

43 S. dazu Servatius in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 724 BGB Rz. 11.

44 Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 39.

45 Servatius in Servatius, GbR, 1. Aufl. 2023, § 728 BGB Rz. 32 ff.

46 Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 28.

47 Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 28.

48 S. die Verweisungen in §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB n. F., § 1 Abs. 4 PartGG.

sonengesellschaft zu bleiben.⁴⁹ Hierfür muss die Gesellschaft allerdings mit einem gesellschaftsvertraglich bestimmten Sitz im Inland registriert sein.⁵⁰

3. Stimmkraft und Anteile an Gewinn und Verlust nach Beteiligungsverhältnissen (§ 709 Abs. 3 BGB n. F., § 120 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.)

Das neue Personengesellschaftsrecht hebt die bisherige Verteilung nach Köpfen grundsätzlich auf und richtet sich in Anlehnung an die Kapitalgesellschaften nach den Beteiligungsverhältnissen.⁵¹ Hiervon kann im Gesellschaftsvertrag abgewichen werden.

Nur wenn weder gesellschaftsvertragliche noch wertmäßige Bestimmungen getroffen oder nicht möglich sind, bemisst sich die Stimmkraft weiterhin nach Köpfen.⁵²

IV. Änderungen für die Personenhandels-gesellschaften

1. Freiberufler (§§ 107 Abs. 1 Satz 2, 161 Abs. 2 HGB n. F.)

Durch das MoPeG werden die Personenhandels-gesellschaften auch für Freiberufler nach §§ 107 Abs. 1 Satz 2, 161 Abs. 2 HGB n. F. geöffnet. Demnach kann eine Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen werden, wenn ihr Zweck auf die Ausübung freier Berufe durch ihre Gesellschafter gerichtet ist.⁵³ Hierfür ist allerdings erforderlich, dass das jeweilige Berufsrecht die Eintragung ausdrücklich zulässt (§ 107 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.).

Über die Verweisungsnorm des § 161 Abs. 2 HGB n. F. kann sich die Freiberufler-Gesellschaft auch als GmbH & Co. KG organisieren. Dabei hat vor allem die GmbH & Co. KG den Vorteil, dass die Haftung der Kommanditisten generell beschränkt ist, während bei der PartG mbB nur eine Haftungsbeschränkung für Schäden wegen fehlerhafter Berufsausübung möglich ist.⁵⁴

2. Beschlussfassung (§ 109 HGB n. F.)

Auch für Personenhandels-gesellschaften gilt das dispositive Einstimmigkeitsprinzip nach § 109 Abs. 3 HGB n. F. als gesetzlicher Ausgangsfall.⁵⁵ Nach § 108 HGB n. F. kann der Gesellschaftsvertrag in den durch die Gestaltungsfreiheit vorgesehenen Grenzen abweichende Regelungen vorsehen.⁵⁶

§ 109 HGB n. F. regelt für die Personenhandels-gesellschaften die Grundlagen der gesellschaftsinternen Willensbildung und Entscheidungsfindung durch Beschlussfassung der Gesellschafter. Im Gegensatz zu § 714 BGB n. F. regelt § 109 HGB n. F. teilweise auch das Beschlussverfahren.⁵⁷

Danach müssen Beschlüsse künftig in Versammlungen gefasst werden, soweit keine abweichende Abrede besteht.⁵⁸ Dabei ist unter einer „Versammlung“ das Zusammenkommen mehrerer Personen zu einem bestimmten

Zweck, aber nicht notwendigerweise an einem bestimmten Ort zu verstehen. Folglich umfasst der Versammlungsbegriff auch virtuelle Versammlungen.⁵⁹ Das Umlaufverfahren ist hiervon jedoch nicht umfasst.⁶⁰

Gemäß § 109 Abs. 2 HGB n. F. ist der geschäftsführende Gesellschafter zur Einberufung der Gesellschafterversammlung berechtigt. Damit folgt die Regelung dem gesetzlichen Leitbild des § 49 Abs. 1 GmbHG.⁶¹ Eine bestimmte Form ist für die Einberufung nicht vorgegeben, wobei in der Gesetzesbegründung vorausgesetzt wird, dass zumindest die Tagesordnung angegeben und eine angemessene Frist zur Vorbereitung eingehalten wird.⁶²

Sind nach dem Gesellschaftsvertrag Mehrheitsbeschlüsse möglich, müssen zur Beschlussfähigkeit der Versammlung die anwesenden Gesellschafter oder ihre Vertreter, ohne Rücksicht auf ihre Stimmberechtigung, die für die Beschlussfassung erforderlichen Stimmen haben nach § 109 Abs. 4 HGB n. F. Dass bei der Ermittlung der anwesenden Stimmen auch die Stimmen derjenigen Gesellschafter mitzuzählen sind, die nicht stimmberechtigt sind, wird mit ihrem Teilnahmerecht an der Versammlung begründet, durch das eine angemessene Erörterung und folglich eine höhere Richtigkeitsgewähr des Beschlusses sichergestellt werde.⁶³

3. Beschlussmängelrecht (§§ 110 ff. HGB n. F.)

Bisher enthielt das Personengesellschaftsrecht keine gesetzlichen Regeln zum Beschlussmängelrecht. Damit waren Beschlüsse, die gegen den Gesellschaftsvertrag oder geltendes Recht verstoßen, nichtig. Etwaige Verstöße gegen das Gesetz oder den Gesellschaftsvertrag wurden üblicherweise mit einer unbefristeten Feststellungsklage nach § 256 Abs. 1 ZPO, die gegen alle anderen Gesellschafter zu richten war, geltend gemacht (sog. Feststellungsmodell).⁶⁴

49 Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 26.

50 Noack in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 2 Rz. 26.

51 RobKopf/Hoffmann, ZPG 2023 S. 14, 20.

52 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 13.

53 Lieder, ZRP 2021 S. 34, 36.

54 RobKopf/Hoffmann, ZPG 2023 S. 14, 26.

55 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 21.

56 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 226.

57 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 28.

58 Bachmann, NJW 2021 S. 3073, 3077.

59 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 26.

60 RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 226; RobKopf/Hoffmann, ZPG 2023 S. 14, 21.

61 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 33; Bayer/Rauch, DB 2021 S. 2609, 2612.

62 RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 226; RobKopf/Hoffmann, ZPG 2023 S. 14, 21.

63 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 37.

64 Otte, RFamU 2023 S. 306; Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 40.

Durch §§ 110 ff. HGB n. F. wird nun das Beschlussmängelrecht neu geregelt. Das neue Beschlussmängelrecht ist an das aktienrechtliche Beschlussmängelrecht angelehnt und folgt dem sog. Anfechtungsmodell.⁶⁵ Hierbei wird zwischen Mängeln, die schon aus sich heraus zur Nichtigkeit des Beschlusses führen, und mangelbehafteten Beschlüssen, die erst durch eine Anfechtungsklage gegen die Gesellschaft vernichtet werden können, unterschieden.⁶⁶

Die Regelungen des neuen Beschlussmängelrechts sind dispositiv und können nach der Regelung des § 108 HGB n. F. abbedungen werden (sog. Opt-Out-Modell).⁶⁷

Beschlussmängel können sowohl das Verfahren als auch den Inhalt betreffen.⁶⁸ § 110 HGB n. F. unterscheidet insoweit ausdrücklich zwischen der Anfechtbarkeit nach § 110 Abs. 1 HGB n. F., nach welchem ein Beschluss nichtig ist, wenn er Rechtsvorschriften verletzt, und der bereits anfänglichen Nichtigkeit eines Beschlusses nach § 110 Abs. 2 HGB n. F., wenn durch seinen Inhalt Rechtsvorschriften verletzt werden, auf die die Gesellschafter nicht verzichten können.

Zu den Rechtsvorschriften, auf die die Gesellschafter nicht verzichten können, zählen jedenfalls

- § 112 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F. (keine kürzere Klagfrist als einen Monat),
- § 132 Abs. 6 HGB n. F. (Ausschluss oder Beschränkung der Kündigung der Mitgliedschaft),
- § 139 Abs. 2 HGB n. F. (Ausschluss oder Beschränkung des Rechts, die Auflösung der Gesellschaft aus wichtigem Grund zu verlangen),
- § 145 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F. (Ausschluss des Rechts, aus wichtigem Grund einen Liquidator zu verlangen),
- § 166 Abs. 2 HGB n. F. (Ausschluss oder Beschränkung des Informationsrechts der Kommanditisten),
- § 105 Abs. 2 HGB n. F. i. V. m. § 715a Satz 2 BGB n. F. (Ausschluss der Notgeschäftsführung),
- § 105 Abs. 2 HGB n. F. i. V. m. § 715b Abs. 2 BGB n. F. (Ausschluss oder Beschränkung der Gesellschafterklage),
- § 105 Abs. 2 HGB n. F. i. V. m. § 717 Abs. 2 BGB n. F. (Ausschluss der Informationsrechte der Gesellschafter).⁶⁹

Verfahrensfehler bzw. Verfahrensmängel führen grundsätzlich nur zur Anfechtbarkeit.⁷⁰

Die Folge von Inhaltsfehlern ist abhängig von den durch das zwingende Recht gezogenen Gestaltungsgrenzen beim Beschlussinhalt.⁷¹ Der Gesellschafter soll über die Fehlerfolge nur insoweit disponieren dürfen, als er auch dazu befugt ist, über die verletzte Rechtsvorschrift zu disponieren.⁷²

4. Einheits-KG (§ 170 Abs. 2 HGB n. F.)

Für die Einheits-KG wird eine gesetzliche Sondervertretungsregelung in § 170 Abs. 2 HGB n. F. geschaffen, wo-

nach die Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-Kapitalgesellschaft von der Kommanditistin wahrgenommen werden.⁷³

5. Erweiterung der Informationsrechte der Kommanditisten (§ 166 HGB n. F.)

Das Informationsrecht der Kommanditisten wird insofern erweitert, dass ihm neben dem Recht auf Aushändigung einer Abschrift des Jahresabschlusses und seiner Überprüfung durch Einsichtnahme in die zugehörigen Geschäftsunterlagen auch ein Recht auf Auskunft über die Gesellschaftsangelegenheiten gewährt wird.⁷⁴ Dabei ist die Ausübung des Auskunftsrechts nicht an einen wichtigen Grund oder an eine gerichtliche Anordnung gekoppelt.⁷⁵

6. Simultaninsolvenz der GmbH & Co. KG (§ 179 HGB n. F.)

Nach § 179 HGB n. F. scheidet der einzige persönlich haftende Gesellschafter trotz Insolvenz nicht aus der KG aus, wenn über deren Vermögen ebenfalls ein Insolvenzverfahren eröffnet ist bzw. werden kann. Hintergrund ist die Ermöglichung der einheitlichen Abwicklung bzw. Sanierung einer GmbH & Co. KG im Fall der Simultaninsolvenz.⁷⁶

V. Fazit

Das MoPeG bringt eine Vielzahl von Änderungen im Recht der Personengesellschaften. Es bleibt abzuwarten, wie sich diese in der Praxis bewähren und welche Zweifelsfragen sich daraus ergeben werden. Auf jeden Fall handelt es sich um einen bedeutenden Schritt zur Weiterentwicklung des Handelsrechts in der Bundesrepublik Deutschland.

Deutscher Steuerberatertalk Der Podcast zur Konferenz

Überall da, wo es Podcasts gibt und unter
www.steuerberatertag.de/podcast



- 65 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 41.
 66 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 102; Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 41.
 67 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 43.
 68 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 56.
 69 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 57.
 70 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 58.
 71 Adenauer/Becker in Heidel/Hirte, Das neue Personengesellschaftsrecht – Das MoPeG in der Gestaltungspraxis, 1. Aufl. 2023, § 6 Rz. 59.
 72 Begr. RegE, BT-Drucks. 19/27635, S. 111, 229.
 73 Bachmann, NJW 2021 S. 3073, 3077.
 74 Roßkopf/Hoffmann, ZPG 2023 S. 14, 24 f.
 75 Bachmann, NJW 2021 S. 3073, 3077.
 76 Bachmann, NJW 2021 S. 3073, 3077.

BWL-SPOTLIGHT

Liquidität geht vor Rentabilität

StB Prof. Dr. Franz Jürgen Marx, Universität Bremen¹

Eine alte betriebswirtschaftliche Weisheit lautet „Liquidität geht vor Rentabilität“. Gilt dieser Grundsatz heute noch?

Aufgabe der Finanzplanung ist es, zu erwartende Ein- und Auszahlungen mit dem Ziel der Erhaltung der Liquidität abzustimmen. Das Unternehmen ist liquide, wenn es in der Lage ist, sämtlichen zwingenden Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Eine so verstandene Liquidität ist als Eigenschaft der Wirtschaftseinheit zu verstehen, die zu bestimmten Zeitpunkten rollierend und detailliert festzustellen ist (dispositive Liquidität).² Anzustreben ist ein finanzielles Gleichgewicht, bei dem so viele liquide Mittel zur Verfügung stehen, wie es zur Deckung des Finanzbedarfs erforderlich ist, was aber in der Realität fast nie erreicht wird.

Neben mittel- und langfristige Planungen treten kurzfristige Finanzpläne, die ausgehend vom Zahlungsmittelbestand Plan-Einzahlungen und Plan-Auszahlungen gegenüberstellen, so dass Über- oder Unterdeckungen ermittelt und Anpassungsmaßnahmen identifiziert werden können. Gegenüber dem Gleichgewicht ist das Unternehmen in der Liquiditätskrise stark gefährdet, denn die finanziellen Mittel sind ausgeschöpft, Verpflichtungen können nicht mehr (vollständig) erfüllt werden und Handlungsmöglichkeiten stehen nicht mehr zur Verfügung, so dass die Gefahrenzone der Insolvenz erreicht ist. Bei Zahlungsunfähigkeit besteht nach § 15a InsO bei juristischen Personen und rechtsfähigen Personengesellschaften die Insolvenzantragspflicht des organschaftlichen Vertreters ohne schuldhaftes Zögern.

Während durch das SanInsFoG die Antragsfrist für den Insolvenzgrund der Überschuldung nach § 19 InsO auf sechs Wochen geändert wurde, bleibt es für den Insolvenzgrund der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO unverändert bei drei Wochen.³ Für natürliche Personen und sonstige Gesellschaften besteht ein Antragsrecht. Der Schuldner ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 InsO zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 InsO ist Zahlungsunfähigkeit i. d. R. anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat. Zahlungsstockung ist demgegenüber die vorübergehende Unfähigkeit, die fälligen Verbindlichkeiten vollständig zu begleichen.⁴ Unter Berücksichtigung der BGH-Rechtsprechung wird bei einer Liquiditätslücke am Ende des Dreiwochenzeitraums von weniger als 10 %

der fälligen Gesamtverbindlichkeiten regelmäßig von einer Zahlungsstockung ausgegangen, was aber detaillierte Analysen erfordert.⁵ Notwendig ist ein Liquiditätsplan, der die Entwicklung der Liquiditätslücke zeigt. IDW S 11 n. F. zur Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen beschreibt detailliert das erforderliche ermittlungsrechnerische Vorgehen.

Zur Überwachung der Liquidität werden in der betrieblichen Praxis üblicherweise Kennzahlen eingesetzt, die einen Bezug zwischen den zur Verfügung stehenden Mitteln und den Zahlungsverpflichtungen in unterschiedlichen zeitlichen Dimensionen herstellen:⁶

$$\text{Liquidität 1. Grades} = \frac{\text{Zahlungsmittel}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

$$\text{Liquidität 2. Grades} = \frac{\text{Zahlungsmittel} + \text{kurzfristige Forderungen}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

$$\text{Liquidität 3. Grades} = \frac{\text{Zahlungsmittel} + \text{kurzfristige Forderungen} + \text{Vorräte}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

Hinzu kommt die Gliederungskennzahl der Liquide-Mittel-Intensität:⁷

$$\text{Liquide Mittel-Intensität} = \frac{\text{Liquide Mittel}}{\text{Gesamtvermögen}}$$

Nachteilig ist der Time-Lag, mit dem solche Kennzahlen zur Verfügung stehen.⁸ Die Mitglieder des zur Geschäftsführung berufenen Organs einer juristischen Person (Geschäftsleiter) müssen nach § 1 Abs. 1 StaRUG fortlaufend über Entwicklungen wachen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden können. § 1 Abs. 2 StaRUG statuiert diese Verpflichtung auch auf die Leitung von rechtsfähigen Personengesellschaften, z.B. die GmbH & Co. KG. Werden solche Entwicklungen erkannt, ergreift die Unternehmensleitung geeignete Gegenmaßnahmen und erstattet den Überwachungsorganen unverzüglich Bericht. In der Praxis ist die stichtagsbezogene Ermittlung von Liquiditätsgraden regelmäßig

1 Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung, an der Universität Bremen, Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST) und Mitglied des Arbeitskreises BWL des DStV.

2 Vgl. Brösel, Bilanzanalyse, Berlin, 13. Aufl. 2010, S. 119.

3 Vgl. Sorg in Braun, InsO, München, 9. Aufl. 2022, § 15a Rz. 17.

4 Vgl. IDW S 11, Tz. 14.

5 Vgl. IDW S 11, Tz. 17.

6 Vgl. Bieg/Kußmaul/Waschbusch, Finanzierung, München, 4. Aufl. 2023, S. 550; Harms/Marx, Bilanzrecht in Fällen, Herne, 14. Aufl. 2020, S. 539.

7 Vgl. Lachnit/Müller, Bilanzanalyse, Wiesbaden, 2. Aufl. 2017, S. 269.

8 Vgl. Harms/Marx, Bilanzrecht in Fällen, Herne, 14. Aufl. 2020, S. 543.

nicht ausreichend. Vielmehr ist eine valide Liquiditätsvorschau notwendig, d. h. eine aggregierte Darstellung, die Bankbestände, offene Forderungen und Verbindlichkeiten sowie weitere liquiditätswirksame Vorgänge der nächsten ein bis drei Monate wochen- oder sogar tagesweise zeigt, so dass Über- oder Unterdeckungen ermittelt und Handlungsnotwendigkeiten aufgedeckt werden. Einsetzbar sind auch Simulationsverfahren, mit denen für verschiedene Parameterlagen unternehmensspezifische Liquiditätsprognosen erstellt werden können.⁹

Empfehlenswert ist ein Liquiditätspolster, mit dem geplante Auszahlungen und ausbleibende Einzahlungen abgedeckt werden können. Finanzkrise, Pandemie und die aktuelle Sicherheitskrise zeigen die Notwendigkeit für Liquiditätspuffer, die je nach Branche und Unternehmens-

struktur variieren. Als Richtschnur hat sich ein adäquater Wert für den Quotienten von Mittelherkunft und Mittelverwendung von > 1,2 erwiesen, was aber jeweils unternehmensindividuell überprüft werden sollte.¹⁰ Hohe Zahlungsmittelbestände und Vermögensposten, die unmittelbar monetarisierbar sind, stehen dem Rentabilitätsstreben gerade im Niedrigzinsumfeld entgegen, verschaffen dem Unternehmen aber eine gewisse Sicherheit.¹¹

⁹ Vgl. *Lachnit/Müller*, Bilanzanalyse, Wiesbaden, 2. Aufl. 2017, S. 307.

¹⁰ Vgl. Landesbank Baden-Württemberg, Liquidität im Niedrigzinsumfeld, Strategy Research, Stuttgart 2018, S. 5.

¹¹ Vgl. *Küting/Weber* in Küting (Hrsg.), Saarbrücker Handbuch der Betriebswirtschaftlichen Beratung, Herne, 4. Aufl. 2008, S. 683.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

Berufsrecht-Aktuell

Erstattung der Umsatzsteuerbeträge im (finanz-)gerichtlichen Kostenfestsetzungsverfahren

OLG Brandenburg | vom 16. 5. 2022, 6 W 28/22, NJW-Spezial 2022 S. 764.

FGO § 155; ZPO § 104 Abs. 2; StBVV § 45; VV RVG Nr. 7008.

Wenn ein obsiegender Kläger erklärt, dass er die ihm im Rahmen eines Prozesses entstandenen Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuer abziehen kann, dann sind ihm diese zu erstatten, ohne dass es dafür eines vertieften Vortrags bedarf. Dies entschied (sinngemäß) das OLG Brandenburg mit Beschluss vom 16. 5. 2022, 6 W 28/22.

Hintergrund war folgender Fall. Eine vor Gericht unterlegene Beklagte wandte sich gegen die Festsetzung von rund 230 € Umsatzsteuer. Die Beklagte machte geltend, dass die Behauptung der Klägerin, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, falsch sein müsse, da die Klägerin eine GmbH sei. Diese Beschwerde der Beklagten gegen die Festsetzung wies das OLG Brandenburg ab. Nach § 104 Abs. 2 Satz 3 ZPO genüge zur Berücksichtigung von Umsatzsteuerbeträgen im Kostenfestsetzungsverfahren, dass der Antragsteller erkläre, er könne die Beträge nicht als Vorsteuer abziehen. Er brauche seine Erklärung nicht glaubhaft zu machen oder sonst irgendwie zu bekräftigen. Die Richtigkeit der Erklärung sei im Kostenfestsetzungsverfahren grundsätzlich nicht zu überprüfen, um dieses Verfahren nicht mit schwierigen Fragen des materiellen Umsatzsteuerrechts zu belasten.

Gegen eine Festsetzung von Umsatzsteuer, die auf Grund einer unrichtigen Erklärung vorgenommen worden sei, könne sich der Vollstreckungsschuldner ggf. durch eine auf § 767 ZPO oder § 812 BGB gestützte Klage schützen. Ein solches vor einem Richter in mündlicher Verhandlung durchzuführendes Verfahren über derartige Rechtsbehelfe sei besser geeignet, schwierige umsatzsteuerrechtliche Fragen zu klären, als ein vor dem Rechtspfleger im schriftlichen Verfahren durchzuführendes Kostenfestsetzungsverfahren.

Anmerkung: Die Entscheidung erging zwar in einem zivilgerichtlichen Verfahren, ist aber gleichermaßen für finanzgerichtliche Verfahren relevant, da § 155 FGO auf die ZPO und damit auch auf die dortigen Vorschriften zur Kostenfestsetzung (§ 104 ZPO) verweist. Nach § 45 StBVV i. V. m. Nr. 7008 VV RVG haben Steuerberater Anspruch auf Ersatz der auf ihre Vergütung entfallenden Umsatzsteuer. Diese ist im Rahmen der Kostenfestsetzung (nur) zu berücksichtigen, wenn der Erstattungsberechtigte erklärt, dass er die Beträge nicht als Vorsteuer abziehen kann.

Nach § 104 Abs. 2 Satz 3 ZPO genügt zur Berücksichtigung von Umsatzsteuerbeträgen die Erklärung des Antragstellers, dass er die Beträge nicht als Vorsteuer abziehen kann. Diese Erklärung muss nicht glaubhaft gemacht oder sonst wie belegt werden. Die Richtigkeit der Erklärung ist im Kostenfestsetzungsverfahren grundsätzlich nicht zu überprüfen,

damit dieses Verfahren nicht mit schwierigen Fragen des materiellen Umsatzsteuerrechts belastet wird.

Eine Ausnahme vom Grundsatz des § 104 Abs. 2 Satz 3 ZPO besteht nur, wenn die Richtigkeit der Erklärung durch einen vom Gegner zu erbringenden Beweis entkräftet wird oder sich die offensichtliche Unrichtigkeit der Erklärung aus dem Gericht bekannten Umständen zweifelsfrei ergibt (BGH, Beschluss vom 11. 2. 2003, VIII ZB 92/02, NJW 2003 S. 1534). Diese Voraussetzungen waren vorliegend nicht gegeben, auch wenn es sich beim Kläger um eine GmbH handelte. Denn auch bei einer GmbH kann nicht stets auf deren Vorsteuerabzugsberechtigung geschlossen werden. So hatte im konkreten Fall die GmbH eine Auskunft des Steuerberaters vorgelegt, wonach der vorliegende Rechtsstreit ein Grundstück mit umsatzfreien Umsätzen betraf, so dass ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht kam.

Literatur: *Becker*, Umsatzsteuerbeträge im Kostenfestsetzungsverfahren, Honorargestaltung für Steuerberater 12/2019 S. 4; *Beyme*, Erstattung ausländischer Umsatzsteuer im Rahmen der gerichtlichen Kostenfestsetzung, Stbg 2020 S. 287; *Feiter*, eKommentar StBVV, § 45 Rz. 24 (Stand: 20. 4. 2023).

– RA/FAStR/StB Simon Beyme –

Online-Zugriffmöglichkeit genügt nicht zur Erfüllung des Herausgabeanspruchs bei elektronisch geführten Dokumenten

LG Freiburg | vom 26. 4. 2023, 8 O 27/23, BRAK-Mitt. 2023 S. 253.

BRAO § 50; StBerG § 66 Abs. 4.

Bei der „Rückgabe“ elektronisch geführter Dokumente hat der Mandant die Wahl zwischen einer Herausgabe des Datenträgers oder dem Ausdruck der einzelnen Urkunden. Sind die Daten bei einem Rechenzentrum gespeichert, wird die Herausgabepflicht regelmäßig durch Zustimmung zur Übertragung der Rechenzentrumsdaten an den Nachfolgeberater oder den Mandanten erfüllt. Diese in der Praxis übliche Vorgehensweise wurde vom LG Freiburg in einer Rechtsanwaltsache bestätigt. Hintergrund war folgender Fall:

Ein Mandant hatte ursprünglich auf Herausgabe der Handakten seines Rechtsanwalts geklagt, dessen Kanzlei inzwischen von einer Kanzleiabwicklerin abgewickelt wird. Der Herausgabeanspruch des Mandanten wurde zwischenzeitlich übereinstimmend für erledigt erklärt. Streitig waren noch die mit der Klage geltend gemachten vorgerichtlichen Rechtsanwaltskosten i. H. v. rund 760 €.

Der Mandant behauptete, er habe von Anfang an einen Herausgabeanspruch gehabt und die Kanzleiabwicklerin vergeblich zur Herausgabe aufgefordert. Die Kanzleiabwicklerin brachte hingegen vor, dass die Akte dem Mandanten vollständig online vorgelegen habe. Der Mandant habe jederzeit Zugriff darauf gehabt und diesen auch stetig wahrgenommen.

Das LG Freiburg entschied, dass die Klage von Anfang an begründet war und die Kanzleiabwicklerin gem. § 91a ZPO (auch) hinsichtlich des erledigten Teils die Kosten des Rechtsstreits zu tragen hatte.

Der Herausgabeanspruch bestand zum Zeitpunkt der Klageerhebung, weil der Mandant einen Anspruch aus § 50 Abs. 2 BRAO auf Herausgabe der Akten hatte. Wird eine Handakte nach § 50 Abs. 4 BRAO elektronisch geführt, so habe der Auftraggeber bei der Rückgabe die Wahl zwischen der Herausgabe des Datenträgers oder dem Ausdruck der einzelnen Urkunden. Sind die Daten bei einem Rechenzentrum gespeichert, genüge der Rechtsanwalt seiner Herausgabepflicht regelmäßig durch Erteilung seiner Zustimmung zur Übertragung der Rechenzentrumsdaten unmittelbar an den Nachfolgeberater oder den Mandanten. Bei Kompatibilität der Systeme habe der Mandant grundsätzlich einen Anspruch auf Erteilung der Zustimmungserklärung.

Der von der Kanzleiabwicklerin vorgetragene Online-Zugriff des Mandanten auf die Akten erfülle nicht den Anspruch auf Herausgabe der Akten. Vielmehr habe der Mandant einen Anspruch auf Übertragung der Akten- und Daten durch Zustimmung der Übertragung auf ein vom Folgeberater genutztes System.

Da sich die Kanzleiabwicklerin mit der Herausgabe der Akten in Verzug befand, habe der Mandant einen Anspruch auf Ersatz der vorgerichtlichen Rechtsanwaltskosten aus dem Streitwert von 30 000 €, §§ 286, 280 BGB. Der Streitwert einer Klage auf Herausgabe von Handakten i. S. d. § 50 Abs. 4 BRAO bemesse sich nicht gem. § 6 ZPO nach dem Wert der herauszugebenden Urkunden, sondern gem. § 3 ZPO nach dem Interesse des (ehemaligen) Mandanten an den Akten. Dabei seien mögliche Regressansprüche zu berücksichtigen, die der ehemalige Mandant auf Grund der Urkunden gegen den Anwalt geltend machen will, sowie sonstige Nachteile, die ihm drohen, wenn er von den Urkunden keinen Gebrauch machen kann.

Anmerkung: Die zu einem Rechtsanwalt ergangene Entscheidung ist 1 : 1 auf Steuerberater übertragbar. Wird die Handakte bzw. werden die Mandantendaten nach § 66 Abs. 4 StBerG elektronisch geführt (was inzwischen der Regelfall ist), hat der Mandant bei der Rückgabe die Wahl zwischen einer Herausgabe des Datenträgers oder dem Ausdruck der einzelnen Urkunden. Sind die Daten, wie üblich, bei einem Re-

chenzentrum gespeichert, genügt der Steuerberater seiner Herausgabepflicht regelmäßig durch Erteilung seiner Zustimmung zur Übertragung der Rechenzentrumsdaten unmittelbar an den Nachfolgeberater oder den Mandanten. Bei Kompatibilität der Systeme hat der Mandant grundsätzlich einen Anspruch auf Erteilung der Zustimmungserklärung.

Nicht entschieden vom Gericht wurde, wer die Kosten für einen evtl. Ausdruck der Daten zu tragen hätte. Hier dürfte eine Dokumentenpauschale nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d StBVV angemessen sein, da dies im Einverständnis mit dem Auftraggeber erfolgt. Für einfarbige Kopien erhält der Steuerberater 0,50 € je Kopie für die ersten 50 abzurechnenden Seiten und 0,15 € für jede weitere Seite, § 17 Abs. 2 StBVV i. V. m. Nr. 7000 VV RVG.

Der Anspruch des Mandanten auf Herausgabe der Unterlagen verjährt nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften, §§ 195, 199 BGB, also regelmäßig nach drei Jahren. Berufsrechtliche Bestimmungen über die Länge der Aufbewahrungsfrist (zehn Jahre nach § 66 Abs. 1 StBerG) haben keinen Einfluss auf den Lauf der zivilrechtlichen Verjährung (vgl. BGH vom 15. 10. 2020, IX ZR 243/19, Stbg 2020 S. 522).

Das LG Freiburg äußerte sich auch zum (Streit-)Wert des Herausgabeanspruchs der Dokumente und nahm dabei den Wert des Interesses des (ehemaligen) Mandanten an den Akten unter Berücksichtigung möglicher Regressansprüche an. Daneben bestehen weitere Ansichten zur Bemessung des Streitwerts. Einer Ansicht nach ist der Streitwert mit dem (zu schätzenden) Aufwand zu bemessen, den der Mandant für die Neuerstellung der Unterlagen bzw. die Ermittlung der benötigten Informationen aus anderen Unterlagen aufwenden müsste (OLG Hamburg vom 18. 2. 2005, 12 W 3/04, ZInso 2005 S. 550). Teilweise wird auf den möglichen steuerlichen Nachteil wegen fehlender Unterlagen und dadurch verspätet abgegebener Steuererklärungen abgestellt (OLG Düsseldorf vom 21. 12. 2004, I-23 U 36/04, NJW-RR 2005 S. 364). Einer weiteren Ansicht nach wird auf den Wert des Zurückbehaltungsrechts abgestellt (OLG München vom 15. 2. 2017, 20 U 3317/16; LG Bremen vom 24. 11. 2021, 4 T 431/21, ZfSch 2022 S. 584). Letztlich verbietet sich hierzu eine schematische Betrachtung. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, wo der Schwerpunkt des Streits liegt, um daraus das wirtschaftliche Interesse ableiten zu können. Im Falle eines Zurückbehaltungsrechts wird dabei oftmals die Höhe des Honorars ein guter Anknüpfungspunkt für die Streitwertbestimmung sein, da dies der Aufwand ist, den der auf Herausgabe klagende Mandant (vor-)leisten müsste, um an die begehrten Unterlagen zu kommen.

Das LG Freiburg benutzt noch die Begrifflichkeit der herauszugebenden „Handakte“, obwohl seit 1. 8. 2022 nicht mehr die „Handakte“, sondern „Dokumente“ herauszugeben sind, vgl. § 50 Abs. 2 BRAO. Auch § 66 StBerG wurde durch die Berufsrechtsreform zum 1. 8. 2022 (BGBl. I 2021 S. 2363) dahingehend angepasst, indem die Unterscheidung zwischen der „weiten“ Handakte, die für Aufsichtszwecke zu führen ist (§ 80 Abs. 1 StBerG), und der „engen“ Handakte, an der ein Herausgabeanspruch des Mandanten besteht, im StBerG herausgearbeitet wurde. Zuvor stimmte die in § 66 Abs. 3 StBerG a. F. verwendete Definition der Handakte nicht mit der in § 80 Abs. 1 StBerG überein. Der in § 80 Abs. 1 StBerG verwendete Begriff der Handakte ist entsprechend der Zweckbestimmung der Vorschrift (Aufsichts- und Beschwerdesachen) weiter und umfasst auch Dokumente, die § 66 Abs. 3 StBerG a. F. ausschloss, insbesondere den Schriftwechsel zwischen Steuerberater und Auftraggeber sowie dem Auftraggeber bereits übersandte Arbeitsergebnisse. Die Änderungen zum 1. 8. 2022 brachten eine einheitliche Verwendung des „weiten“ Begriffs der Handakte sowohl in § 66 Abs. 1 StBerG (Pflicht zur Handaktenführung) als auch in § 80 Abs. 1 StBerG (Pflicht zur Handaktenvorlage an die StBK).

In § 66 Abs. 2 StBerG ist seit 1. 8. 2022 im Zusammenhang mit dem, was Mandanten herausverlangen können, nicht mehr von „Handakte“, sondern von „Dokumenten“ die Rede. Der Mandant kann also nach § 66 Abs. 2 StBerG weniger herausverlangen, als in der Handakte nach § 66 Abs. 1 StBerG zu führen ist. Diese „Klarstellung“ kann für Steuerberater zu Schwierigkeiten führen. Denn seit 1. 8. 2022 müssen Steuerberater auch dann, wenn dem Mandanten Dokumente i. S. v. § 66 Abs. 2 StBerG herausgegeben wurden, diese (in Kopie) zehn Jahre nur für Zwecke der Aufsichtsführung durch die StBK vorgehalten werden.

Literatur: *Beyme*, Pflicht zur Aufbewahrung der Handakte hat keinen Einfluss auf die Verjährung des Herausgabeanspruchs, Stbg 2020 S. 522; *Beyme*, Welchen Streitwert hat eine Klage auf Herausgabe von Mandantenunterlagen?, KP 2022 S. 124; *Beyme*, Kann die Zehn-Jahres-Frist abgekürzt werden?, KP 2023 S. 130; *Michel/Beyme*, Aktuelle berufsrechtliche Neuerungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Teil III), Stbg 2022 S. 35; o. V., Herausgabe einer elektronisch geführten Handakte, BRAK-Mitt. 2023 S. 253.

– RA/FAStR/StB Simon Beyme –

BERICHT AUS BRÜSSEL

ETAF-Konferenz zur Umsetzung der Zwei-Säulen-Lösung der OECD

Die Podiumsteilnehmer der Konferenz zur Umsetzung der Zwei-Säulen-Lösung für die Besteuerung multinationaler Konzerne zeigten sich optimistisch über die positiven Auswirkungen der anstehenden Einführung einer globalen Mindeststeuer. Die Einführung einer Digitalsteuer scheint auf Grund des Zögerns der USA dagegen noch in weiter Ferne.

Vor mehr als zwei Jahren haben 140 Länder die Vereinbarung der OECD/G20 zum sog. Zwei-Säulen-Modell der Besteuerung multinationaler Unternehmen unterzeichnet. Papier ist aber bekanntermaßen geduldig. Deshalb überrascht es nicht, dass sich der Weg zur Umsetzung der Vereinbarung durch die unterzeichneten Länder als holprig erweist.

Mit ihrer Konferenz „From agreement to implementation: Where do we stand with the Two-Pillar-Solution?“ wollte die ETAF (European Tax Advisers Federation) als europäischer Dachverband des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. (DStV) den aktuellen Umsetzungsstand näher beleuchten. Die über 500 Anmeldungen der überwiegend online zugeschalteten Teilnehmer machten das bestehende Interesse an dem Thema deutlich.



V. l. n. r.: DStV-Vizepräsident StB/RB Manfred F. Klar, Board-Mitglied der ETAF WP/StB Prof. Dr. H.-Michael Korth, DStV-Geschäftsführer Büro Brüssel Marc Lemanczyk

© LSWB



ETAF Panel

© ETAF

Mit einem Rückblick auf die Anfänge des Rechtsrahmens zu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) der OECD zur Bekämpfung von Steuervermeidung durch multinationale Konzerne eröffnete *Philippe Arraou*, der Präsident der ETAF, die Konferenz. Dabei erläuterte er, dass Säule 1 eine teilweise Umverteilung von Besteuerungsrechten, insbesondere digitaler Geschäftsmodelle, hin zu den Marktstaaten vorsieht. Mittels Säule 2 soll durch die Einführung einer globalen Mindeststeuer von 15% der steuerliche Gestaltungsspielraum sog. MNE (Multinational Enterprises) eingeschränkt werden.

Die anschließende Podiumsdiskussion setzte sich aus Vertretern der EU-Kommission, der OECD, des Rats der EU, des EU Tax Observatory und der Expertengruppe zur Umsetzung von Säule 2 der österreichischen Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) zusammen.

Dabei wurde betont, dass die bisherigen 55 Länder, die die Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Säule 2) vorantreiben, zwar eine ordentliche Grundlage bilden würden, dass man allerdings hoffe, dass sich diese Zahl in den kommenden Jahren noch erheblich steigern werde. Zu den 55 Ländern gehören auch die 27 EU-Mitgliedstaaten, die die entsprechende EU-Richtlinie bis zum 31. 12. 2023 in nationales Recht umsetzen müssen. Zu-

dem wurde auch auf die wichtige Rolle der EU-Kommission eingegangen, ohne deren Richtlinienvorschlag sicherlich nicht alle 27 Staaten der EU die Mindeststeuer umgesetzt hätten.

Von einer Einigung der Staatengemeinschaft kann in Bezug auf Säule 1 dagegen nicht gesprochen werden. Die Podiumsteilnehmer machten auch deutlich, dass auf Grund der festgelegten Schwellenwerte derzeit faktisch nur ca. 100 Konzernunternehmen von Säule 1 betroffen wären. Da allein die Hälfte davon ihren Sitz in den USA und rund 30 in China hätten, wäre eine Umsetzung ohne diese Staaten nicht sinnvoll. Aus diesem Grund würde die EU-Kommission hierzu derzeit keinen Richtlinienvorschlag planen.

Deutscher Steuerberatertalk
Der Podcast zur Konferenz

Überall da, wo es Podcasts gibt und unter www.steuerberatertag.de/podcast

IMPRESSUM

VERLAG: Stollfuß Verlag; Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn; Fernruf: (02 28) 7 24-0; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn; BIC: COLSDE33XXX; IBAN: DE08 3705 0198 1936 0827 32; Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

SCHRIFTLEITER: Univ.-Prof. Dr. habil. Bert Kaminski (–KAM–), Zikadenweg 2, 22043 Hamburg, E-Mail: Bert.Kaminski@t-online.de. – Zusendung von Aufsätzen und Beiträgen an die Schriftleitung. Für berufspolitische Beiträge zeichnet der Deutsche Steuerberaterverband e.V., Littenstr. 10, 10179 Berlin, Fernruf (030) 27 87 62, Telefax (030) 27 87 67 99, verantwortlich.

MANUSKRIPTE: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung von Rückporto zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt. – Die mit einem Namen oder Namenszeichen gekennzeichneten Veröffentlichungen geben nicht unbedingt die Meinung der Schriftleitung wieder.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wie-

dergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden. Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Data Mining im Sinne von § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

BILDNACHWEIS: S. 39 (ETAF, LS WB)

BEZUGSBEDINGUNGEN: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Erscheint monatlich (11 Ausgaben; Doppelausgabe 7+8). Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): jährlich 351,00 €, Preis der Einzelnummer: 38,50 €, jeweils zzgl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

ANZEIGEN: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 44. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.

ISSN 0490 - 9658

Fortsetzung von Seite M 11

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung															
	<p>telte einen Gewinn i. H. v. 5 770 € aus der Veräußerung der Alt-Anteile mit den lfd. Nr. 24 701 bis 25 000 durch eine auf den Nominalwert bezogene Aufteilung des Kaufpreises wie folgt:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">Altanteile</th> <th style="text-align: center;">Neuanteil</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Veräußerungspreis</td> <td style="text-align: center;">6 070 €</td> <td style="text-align: center;">20 230 €</td> </tr> <tr> <td>./.. Nennwert</td> <td style="text-align: center;">300 €</td> <td style="text-align: center;">1 000 €</td> </tr> <tr> <td>./.. Aufgeld</td> <td></td> <td style="text-align: center;">500 000 €</td> </tr> <tr> <td>Einkünfte (ohne Teileinkünfteverfahren)</td> <td style="text-align: center;">5 770 €</td> <td style="text-align: center;">– 480 770 €</td> </tr> </tbody> </table> <p>Das FG Düsseldorf (Urteil vom 21. 6. 2022, 13 K 1149/20 E, DStRE 2023 S. 202 mit Anm. <i>Peterich</i> = EFG 2022 S. 1363 mit Anm. <i>Thünnesen</i>) gab der Klage statt. Abzustellen sei auf sämtliche veräußerte Anteile und bei der Ermittlung der Erfolgsprognose sei eine periodenübergreifende Betrachtung vorzunehmen.</p> <p>Der BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück. Die Klage ist trotz der Steuerfestsetzung auf 0 € zulässig, da die Kläger in Anbetracht der Höhe des streitigen Veräußerungsverlusts die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags gem. § 10d EStG erstreben. Es ist hinsichtlich sämtlicher veräußerter Geschäftsanteile von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Die Gewinnerzielungsabsicht bezieht sich auf die gesamte Beteiligung an der KapG. Eine Einzelbetrachtung jedes veräußerten Geschäftsanteils ist entgegen der Auffassung des FA ausgeschlossen. Die Ermittlung des Veräußerungsverlustes durch die Kläger ist zutreffend. Eine verhältnismäßige Verteilung des im Zuge der Kapitalerhöhung für den neu geschaffenen Anteil Nr. 25 001 gezahlten Aufgelds von 500 000 € auf sämtliche Geschäftsanteile der Klägerin ist für das Streitjahr ausgeschlossen. Verlustberücksichtigungsverbote gem. § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG sind nicht einschlägig.</p> <p>Das FG hat schließlich rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Zahlung eines Aufgelds für den Erwerb des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25 001 sowie dessen kurzfristig spätere Verlustauslösende Veräußerung an den Kläger nicht als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu werten ist. Im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 EStG steht es einem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Denn die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts steht nicht nur im Einklang mit § 17 EStG, sondern entspricht auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; sie ist damit nicht von vornherein rechtsmissbräuchlich (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 20. 9. 2022, IX R 18/21, BStBl II 2023 S. 315).</p> <p>Praxiskonsequenzen: Der BFH betont zunächst, dass die Klage gegen eine auf 0 € lautende Steuerfestsetzung zulässig ist. Er verwirft sodann die Auffassung des FA, die Gewinnerzielungsabsicht für jeden Geschäftsanteil isoliert zu prüfen und für den mit einem sehr hohen Agio ausgegebenen (neuen) Geschäftsanteil abzulehnen. Die Gewinnerzielungsabsicht müsse sich vielmehr auf die gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beziehen. Eine Einzelbetrachtung jedes veräußerten Geschäftsanteils sei entgegen der Auffassung des FA ausgeschlossen. Hält ein Gesellschafter mehrere GmbH-Geschäftsanteile, wird in der Praxis häufig die Zusammenlegung dieser Geschäftsanteile zu einem einheitlichen Anteil beschlossen, um die Übersichtlichkeit der Beteiligungsverhältnisse zu erhöhen. Wurden diese Geschäftsanteile zu unterschiedlichen Konditionen erworben und ist in der Zukunft eine nur teilweise Veräußerung oder eine Übertragung in verschiedenen Formen (insbesondere Verkauf oder Schenkung) nicht ausgeschlossen, kann es im Sinne eines höheren Gestaltungspotentials sinnvoll sein, auf eine Zusammenlegung zu verzichten. Ausdrücklich hat der BFH auch die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs abgelehnt. Der unter Aufgeldzahlung erfolgte Erwerb des Geschäftsanteils Nr. 25 001 durch die Klägerin sei in Anbetracht des hiermit verfolgten wirtschaftlichen Zwecks, der GmbH Finanzmittel zukommen zu lassen, nicht unangemessen. Auf Grund der Stellung der Klägerin als Alleingesellschafterin sei es unerheblich, auf welche Weise sie der Gesellschaft Kapital zuführe.</p> <p>Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vom 12. 12. 2019, BGBl. I 2019 S. 2451) zum Zweck der Missbrauchsbekämpfung § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG in das EStG eingefügt. Da-</p>		Altanteile	Neuanteil	Veräußerungspreis	6 070 €	20 230 €	./.. Nennwert	300 €	1 000 €	./.. Aufgeld		500 000 €	Einkünfte (ohne Teileinkünfteverfahren)	5 770 €	– 480 770 €
	Altanteile	Neuanteil														
Veräußerungspreis	6 070 €	20 230 €														
./.. Nennwert	300 €	1 000 €														
./.. Aufgeld		500 000 €														
Einkünfte (ohne Teileinkünfteverfahren)	5 770 €	– 480 770 €														

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>nach sind Einzahlungen eines Gesellschafters über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus in das Kapital der Gesellschaft bei Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen neuen Anteile zu verteilen. Dies begrenzt die steuerlichen Vorteile aus einer solchen Gestaltung erheblich. Diese Regelung gilt für Veräußerungen nach dem 1. 8. 2019. Da es sich hierbei um eine spezialgesetzliche Missbrauchsregelung handelt, wird dadurch insoweit § 42 AO verdrängt.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 3. 5. 2023 IX R 25/21 BStBl II 2023 S. 978	<p style="text-align: center;">Haftung für Lohnsteuer – Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthaben</p> <p>Arbeitslohn (hier: Entlassungsentschädigung) fließt dem Arbeitnehmer auch dann nicht zu, wenn die Vereinbarung über die Zuführung zu einem Wertguthaben des Arbeitnehmers oder die vereinbarungsgemäße Übertragung des Wertguthabens auf die DRV Bund sozialversicherungsrechtlich unwirksam sein sollten, soweit alle Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen (Anschluss an BFH-Urteile vom 22. 2. 2018, VI R 17/16, BFHE 260 S. 532, BStBl II 2019 S. 496 und vom 4. 9. 2019, VI R 39/17, BFH/NV 2020 S. 85).</p> <p>Anmerkung: Im Streitjahr 2012 wurde eine Sozialplanvereinbarung getroffen, nach der ausscheidende Mitarbeiter eine Abfindung erhalten und diese in ihre – bereits seit 2010 möglichen – Langzeitkonten einbringen konnten. Diese konnten z. B. durch Entgeltumwandlung von Urlaubs- und Brückentagen sowie durch Einbringen von Arbeitsstunden gespeist werden. Dadurch sollte eine – ganz oder teilweise – Freistellung vor dem Eintritt in die gesetzliche Altersrente möglich werden, ohne eine Beeinträchtigung der Vergütung hinnehmen zu müssen. Vorgesehen war, dass bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses das Guthaben in einem Betrag ausgezahlt oder ohne Abzug von Lohnsteuer unter den Voraussetzungen von § 7f SGB IV auf den neuen Arbeitgeber oder die DRV Bund übertragen wird (sog. Mannheimer Modell). Ende 2012 schieden vier Mitarbeiter der Klägerin aus dem Betrieb aus und beantragten vor Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse, die Abfindungszahlung ihren Langzeitkonten zuzuführen und das Wertguthaben anschließend nach § 7f SGB IV auf die DRV Bund zu übertragen. Entsprechend wurde seitens des Arbeitgebers verfahren. Die DRV Bund bestätigte die Übernahme der Wertguthaben. Nach einer LSt-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Abfindungsbeträge zu Unrecht nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Die Abfindungen seien den jeweiligen Arbeitnehmern bei Fälligkeit, spätestens jedoch mit Übertragung der Wertguthaben auf die DRV Bund zugeflossen. In der Folge erließ das FA einen auf § 42d Abs. 1 EStG gestützten Lohnsteuer-Haftungsbescheid. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage vor dem FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 17. 6. 2021, 4 K 4206/18, EFG 2021 S. 1932 mit Anm. <i>Arndt</i>) hatte keinen Erfolg.</p> <p>Der BFH hebt die Entscheidung auf und gibt der Revision statt. Eine Lohnsteuerhaftung komme nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG nur für die Lohnsteuer in Betracht, die der Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gem. § 41a Abs. 1 Satz 1 EStG an das Finanzamt abzuführen hat. Werden Wertguthaben auf die DRV Bund übertragen, treffen die DRV Bund bei Inanspruchnahme des Wertguthabens die Pflichten des Arbeitgebers (§ 38 Abs. 3 Satz 3 EStG). Die Gutschriften auf den Langzeitkonten führen nicht zu einem gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn. Vielmehr erwerbe der Arbeitnehmer einen Anspruch auf später fälligen Arbeitslohn gegen den Arbeitgeber. Dessen Leistung auf das Wertguthabenkonto diene nur der Absicherung des zukünftigen Anspruchs. Ein zum Einbehalt von LSt verpflichtender Zufluss an die Arbeitnehmer sei darin nicht zu sehen. Auch der Abschluss der Wertguthabenvereinbarung führe nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn. Entgegen der Auffassung der FinVerw. komme es auch nicht darauf an, ob die Abfindungen den Langzeitkonten zugeführt werden konnten. Steuerlich komme es nicht darauf an, ob ein Rechtsgeschäft wirksam sei (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO), sofern die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Geschäfts eintreten und bestehen lassen.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Während der Ansparphase solcher Guthaben entsteht zunächst keine Belastung mit Steuern und Sozialabgaben. Vielmehr tritt diese erst bei der Auszahlung ein. Daher sind die Zahlungen in ein Arbeitsentgeltguthaben und ein Arbeitgebersozialversicherungsguthaben aufzuteilen. Der BFH bestätigt vorliegend das Prinzip, dass eine Pflicht zum LSt-Einbehalt grundsätzlich erst dann besteht, wenn es bei dem Arbeitnehmer zu einem Zufluss kommt. Dies ist zu begrüßen und systematisch überzeugend.</p>

Fortsetzung auf Seite M 17

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>Im Todesfall des bisher Begünstigten wird das Wertguthaben in einer Summe an die Erben ausbezahlt. Steuern und Sozialversicherungsbeiträge werden in diesem Fall von der DRV Bund abgeführt.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
<p>BFH 20. 6. 2023 IX R 2/22 BFH/NV 2023 S. 1257</p>	<p>Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehen gelassenen Gesellschafterbürgschaft nach § 20 Abs. 2 EStG</p> <ol style="list-style-type: none"> Bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen des § 20 EStG ist zwar im Grundsatz jede Kapitalanlage getrennt zu beurteilen. Allerdings bedarf es im Fall einer stehen gelassenen Gesellschafterbürgschaft einer „Gesamtbetrachtung“ von Beteiligung und Bürgschaft/Regressforderung. Danach sind die gesamten „aus der Beteiligung“ erzielten Einkünfte maßgebend, d. h. sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen (§ 17 Abs. 1, 4, § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ist auch ohne Vereinbarung einer Bürgschaftsprovision nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften insgesamt ausscheidet. Findet der Ausfall der Regressforderung aus einer stehen gelassenen Bürgschaft im Rahmen des § 17 Abs. 1, 4 EStG (Übergangsregelung nach Maßgabe des Senatsurteils vom 11. 7. 2017, IX R 36/15, BFHE 258 S. 427, BStBl II 2019 S. 208) keine Berücksichtigung, weil der gemeine Wert der Forderung im Zeitpunkt des Stehenlassens mit 0 € zu bewerten ist, steht § 20 Abs. 8 EStG einer Berücksichtigung der Forderung mit ihrem nicht werthaltigen Teil (Nennwert) nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG nicht entgegen. Verbürgen sich mehrere Gesellschafter für dieselbe Gesellschaftsschuld, kann der über seinen Anteil hinaus in Anspruch genommene Bürge den Ausfall seiner gegen die Gesellschaft gerichteten Regressforderung nur dann in voller Höhe nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG geltend machen, wenn feststeht, dass die Ausgleichsforderung gegen den Mitbürgen nach § 426 Abs. 2 BGB nicht realisierbar und damit wertlos ist. <p>Anmerkung: Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur ESt veranlagt. Der Kläger war mit 50% am (vollständig erbrachten) Stammkapital der 2009 gegründeten B-GmbH i. H. v. 25 000 € beteiligt. Im Jahre 2010 nahm die B-GmbH bei der F-Bank Darlehen auf, für die sich der Kläger bis zu einer Höhe von max. 255 000 € verbürgte. Ferner verpfändete er die in seinem Wertpapierdepot bei der F-Bank verwahrten Wertpapiere und gab in der Folgezeit eine weitere selbstschuldnerische Bürgschaft über 346 000 € ab. Im Folgejahr nahm die B-GmbH bei der G-Bank weitere Darlehen auf, für die der Kläger am 13. 5. 2011 eine weitere Bürgschaftserklärung mit einem Höchstbetrag von 500 000 € abgab. Im Jahre 2012 stellte die B-GmbH einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens, in dem die Vermögenslosigkeit der B-GmbH festgestellt und diese in der Folge gelöscht wurde. Auf Grund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der B-GmbH schlossen der Kläger und sein Bruder in den Jahren 2013 und 2014 folgende umfassende Zahlungs- und Verzichtvereinbarungen ab:</p> <p>Mit Vereinbarung vom 19. 12. 2013 zwischen der H-KG, dem Kläger, dem Bruder des Klägers und der G-Bank verpflichteten sich u. a. der Kläger und sein Bruder, gesamtschuldnerisch einen Betrag von 110 000 € an die G-Bank zu zahlen. Mit dem vollständigen Eingang der Zahlung verzichtete die G-Bank u. a. auf sämtliche gegenüber dem Kläger bestehende Forderungen, soweit sie aus der Besicherung der der B-GmbH gewährten Darlehen resultierten. Mit Vereinbarung vom 28. 12. 2013 zwischen dem Kläger, dem Bruder des Klägers und den Vermietern eines von der B-GmbH genutzten Ladenlokals verpflichteten sich der Kläger und sein Bruder im Zusammenhang mit Forderungen aus dem im Jahr 2011 abgeschlossenen Mietvertrag, die durch den Kläger und seinen Bruder persönlich gesichert wurden, gesamtschuldnerisch einen Betrag i. H. v. 7 262,81 € zu zahlen. Mit Vereinbarung vom 8. 2. 2014 zwischen dem Kläger, seinem Bruder und der F-Bank verpflichteten sich der Kläger und sein Bruder, gesamtschuldnerisch einen Betrag von 11 748,53 € an die F-Bank gegen deren Forderungsverzicht im Übrigen zu zahlen. Dabei wurde ein Betrag von 85 525 €, den die F-Bank aus der Verwertung des verpfändeten Wertpapierdepots des Klägers erhalten hatte, abgezogen.</p> <p>Mit Vereinbarung vom 27. 2. 2014 u. a. zwischen dem Kläger, seinem Bruder und dem Insolvenzverwalter der B-GmbH verpflichteten sich der Kläger und sein Bruder, zur Beilegung von Streitigkeiten im Hinblick auf Ansprüche nach § 64 GmbHG sowie Anfechtungsansprüche nach § 135 InsO gesamtschuldnerisch einen Betrag von 15 000 € an die Insolvenzmasse zu zahlen.</p>

Spannungsfeld Betriebsprüfung



Einzelfragen der Betriebsprüfung

Von Dr. iur. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2024, ca. 530 Seiten, € 89,-. ISBN 978-3-503-23673-2

eBook: € 81,40. ISBN 978-3-503-23674-9

Steuerrecht und Steuerberatung, Band 57

Durch immer stärkere **Professionalisierung und Spezialisierung der Betriebsprüfung** wachsen auch die gestalterischen Anforderungen rasant. Die zunehmende Prüfungsdichte führt zugleich zu einer Fülle zusätzlicher Konflikte zwischen Steuerpflichtigen, Beratung und Finanzverwaltung.

Wie Sie sich auf typische Prüfungsschwerpunkte optimal vorbereiten, zeigt Ihnen die aktualisierte und erweiterte **3. Auflage** dieses Praxisbuchs.



Online informieren
und versandkostenfrei bestellen:
www.ESV.info/23673

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Auf Wissen vertrauen

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG · Genthiner Str. 30 G · 10785 Berlin
Tel. (030) 25 00 85-265 · Fax (030) 25 00 85-275
ESV@ESVmedien.de · www.ESV.info

BÜCHERSCHAU

Internationale Unternehmensbesteuerung

Begründet von Prof. (em.) Dr. Dr. h.c. mult. Otto H. Jacobs, herausgegeben von Christoph Spengel, C.H.Beck Verlag, München, 9. Aufl. 2023, XLIII, 1 279 Seiten, Hardcover (Leinen), 169,00€, ISBN 978-3-406-77549-9.



Zum Werk

Das Handbuch von Jacobs nimmt zu allen Fragen der internationalen Besteuerung Stellung, mit denen ein Unternehmen bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit konfrontiert wird. Das Buch zeigt die grundsätzlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf, die ein ausländisches Unternehmen bei der Gestaltung seiner Inlands-

beziehungen (Inbound-Investitionen) sowie ein deutsches Unternehmen bei der Gestaltung seiner Auslandsbeziehungen (Outbound-Investitionen) hat:

- Direktgeschäfte
- Betriebsstätte und ständige Vertretung
- Tochterpersonengesellschaft
- Tochterkapitalgesellschaft

Vorteile auf einen Blick

- systematischer Aufbau des Buches
- zahlreiche praktische Beispiele und tabellarische Übersichten
- detailliertes Sachregister

Zur Neuauflage

Die Neuauflage berücksichtigt sämtliche einschlägigen Gesetzesänderungen und Verwaltungsanweisungen in Deutschland sowie alle aktuellen Entwicklungen auf Ebene der OECD und im Steuerrecht der EU (u. a. BEPS-Projekt, ATAD-UmsG).

Berücksichtigt werden

EU:

- Anpassung des zweiten Teils an die aktuellen Steuerrechtsentwicklungen in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten
- Anpassung durch die Einführung der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)
- Country-by-Country-Reporting (CbCR)
- Einführung des EU-Streitbeilegungsverfahrens

Deutschland:

- Umsetzung der ATAD (z. B. Anpassung der Hinzurechnungsbesteuerung, §§ 7-13 AStG)
- Änderungen im Bereich der Berichtspflichten von Einkünften (§§ 1 ff. AStG) und der Berichts- und Mitwirkungspflichten (§§ 90, 138a ff. AO)

- Berücksichtigung der Mobilitätsrichtlinie
- Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (Share deals)
- KöMoG (Internationalisierung des UmwStG)
- ATAD-UmsG (Neuregelung der Verstrickungs-/Entstrickungsregelungen; Einführung des § 4k EStG und Einführung des § 3a EStG für Sanierungserträge)

OECD:

- Berücksichtigung der Änderungen durch das OECD-MA und dazu neue Kommentierung
- Einarbeitung der Abschlussberichte zu den 15 Aktionspunkten des BEPS-Projekts
- Überarbeitung der Verrechnungspreisleitlinien
- UmRUG – Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungs-RL

Handelsgesetzbuch – HGB

Herausgegeben von Prof. Dr. Hartmut Oetker, C.H.Beck Verlag, München, 8. Auflage 2024, XLVIII, 2 616 Seiten, Hardcover (Leinen), 209,00 €, ISBN 978-3-406-78003-5.



Zum Werk

Der Kommentar bietet eine eingehende Erläuterung des HGB mit Schwerpunkt auf dem Recht der Personenhandelsgesellschaft unter Einbeziehung des Konzernrechts sowie des Insolvenzrechts. Kommentiert sind auch rechtsgeschäftliche Unternehmensübertragungen, wie vor allem der Unternehmenskauf.

Ebenfalls erläutert sind die Vorschriften des Seehandelsrechts.

Vorteile auf einen Blick

- moderne Konzeption – perfekt für das „Tagesgeschäft“ im HGB
- mit Schwerpunkt auf der Personenhandelsgesellschaft
- inklusive Seehandelsrecht

Zur Neuauflage

Die 8. Auflage berücksichtigt u. a.:

- Gesetz zur Umsetzung der RL (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten
- FondsstandortG
- FISG
- Gesetz zur Umsetzung der Digitalisierungs-RL
- MoPeG
- Gesetz zur Ergänzung der Regelungen zur Umsetzung der Digitalisierungs-RL

Unentbehrlich für die Gestaltungsberatung



Darum geht es:

- Umfangreiches Rechtslexikon für den schnellen Einstieg
- Systematische Darstellung der maßgebenden Rechtsgebiete mit Praxisbeispielen und Gestaltungshinweisen
- Sofort einsetzbare Muster und Formulare
- Umfassende Erläuterungen zu vereinbaren und unvereinbaren Tätigkeiten des Steuerberaters



Print und Online

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.

Steuerberater Rechts Handbuch

LBW in 4 Ordnern, zz. ca. 6.700 Seiten,
inkl. Online-Zugang zum Werk + eNews Steuern

Bestellen Sie jetzt
unter www.stollfuss.de

Stollfuß

Fortsetzung von Seite M 17

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung																								
	<p>Sodann erklärten die Kläger in ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr (2014) folgenden Auflösungsverlust:</p> <table border="0"> <tr> <td style="padding-right: 20px;">12 500,00 €</td> <td>Anteiliges Stammkapital B-GmbH (50 %)</td> </tr> <tr> <td>11 748,53 €</td> <td>Inanspruchnahme aus Bürgschaft der F-Bank nach Vereinbarung</td> </tr> <tr> <td>115 000,00 €</td> <td>Inanspruchnahme aus Bürgschaft der G-Bank nach Vereinbarung</td> </tr> <tr> <td>85 525,00 €</td> <td>Verwertung des Wertpapierdepots der F-Bank</td> </tr> <tr> <td>15 000,00 €</td> <td>Zahlung an Insolvenzverwalter nach Vereinbarung</td> </tr> <tr> <td>7 262,81 €</td> <td>Zahlung an Vermieter nach Vereinbarung</td> </tr> <tr> <td>247 036,34 €</td> <td>Gesamtbetrag</td> </tr> </table> <p>Hingegen berücksichtigte das Finanzamt im Bescheid vom 23.3.2017 nur einen Verlust i. H. v. 23 631,40 € (im Teileinkünfteverfahren 14 178,84 €) in Form des anteiligen Stammkapitals und der jeweils hälftigen Zahlung an Insolvenzverwalter und Vermieter.</p> <p>Das FG Düsseldorf (Urteil vom 11. 11. 2021, 14 K 2330/19 E, EFG 2022 S. 394 mit Anm. <i>Tiedchen</i>) gab der Klage teilweise statt. Statt eines Verlustes nach § 17 Abs. 4 EStG i. H. v. 14 178 € wurde nur der Verlust in Höhe des hälftigen Stammkapitals i. H. v. 7 500 € (60% von 12 500 €) sowie ein Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG in Höhe der jeweils hälftigen Inanspruchnahme des Klägers von 114 769 € wie folgt anerkannt:</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">Zahlung an F-Bank</td> <td style="text-align: right;">5 874,27 €</td> </tr> <tr> <td>Verwertung des Wertpapierdepots</td> <td style="text-align: right;">42 762,50 €</td> </tr> <tr> <td>Zahlung an G-Bank</td> <td style="text-align: right;">55 000,00 €</td> </tr> <tr> <td>Zahlung an Vermieter</td> <td style="text-align: right;">3 631,41 €</td> </tr> <tr> <td>Zahlung an Insolvenzverwalter</td> <td style="text-align: right;">7 500,00 €</td> </tr> </table> <p>Der BFH wies die Rev. des Finanzamtes als unbegründet zurück. Die Berücksichtigung eines Verlusts des Klägers nach § 17 Abs. 1, 4 EStG i. H. v. 7.500 € (hälftiges Stammkapital zu 60%) ist unstrittig. Der Ausfall der Bürgschaftsregressforderungen i. H. v. 114 769 € ist als Verlust des Klägers nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen. Das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht ist im Grundsatz auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG grds. für jede einzelne Kapitalanlage getrennt zu prüfen. Allerdings bedarf es in Fällen wie dem vorliegenden einer „Gesamtbetrachtung“ von Beteiligung und Bürgschaft/Regressforderung. Danach sind die gesamten „aus der Beteiligung“ erzielten Einkünfte maßgebend, d. h. sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen. Das Fehlen einer Bürgschaftsprovision allein führt nicht zu einer anderen Beurteilung. § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG steht der Verlustberücksichtigung nicht entgegen. Die in § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG geregelte Sperrwirkung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach § 17 EStG) erstreckt sich nur auf den von § 17 EStG positiv erfassten Forderungsverlust nach gesellschaftsrechtlicher Verstrickung der Bürgschaft (hier: 0 €), nicht aber auf den zuvor eingetretenen Wertverlust. Damit fällt der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust im Unterschied zu der vor Einführung der Abgeltungsteuer geltenden Rechtslage nicht mehr in der (steuerlich unbeachtlichen) privaten Vermögenssphäre an. Die auf der Grundlage der Zahlungs- und Verichtsvereinbarungen geleisteten Zahlungen des Klägers können auf Grund der hälftigen Ausgleichsansprüche gegenüber seinem Bruder (§ 426 BGB) nur zur Hälfte berücksichtigt werden.</p> <p>Praxiskonsequenzen: Die in § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG geregelte Sperrwirkung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach § 17 EStG) erstreckt sich – entgegen der Ansicht des FA – nur auf den von § 17 EStG positiv erfassten Forderungsverlust nach gesellschaftsrechtlicher Verstrickung der Bürgschaft, nicht aber auf den zuvor eingetretenen Wertverlust. Sind die nachträglichen Anschaffungskosten auf die Gesellschaftsbeteiligung im Zeitpunkt der Verstrickung mit „Null“ anzusetzen, steht dies der Nichtanwendbarkeit des § 17 EStG a. F. für diesen Ausfallverlust gleich. Damit fällt nach Auffassung des BFH der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust im Unterschied zu der vor Einführung der Abgeltungsteuer geltenden Rechtslage nicht mehr in der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre an und ist i. R. d. § 20 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.</p>	12 500,00 €	Anteiliges Stammkapital B-GmbH (50 %)	11 748,53 €	Inanspruchnahme aus Bürgschaft der F-Bank nach Vereinbarung	115 000,00 €	Inanspruchnahme aus Bürgschaft der G-Bank nach Vereinbarung	85 525,00 €	Verwertung des Wertpapierdepots der F-Bank	15 000,00 €	Zahlung an Insolvenzverwalter nach Vereinbarung	7 262,81 €	Zahlung an Vermieter nach Vereinbarung	247 036,34 €	Gesamtbetrag	Zahlung an F-Bank	5 874,27 €	Verwertung des Wertpapierdepots	42 762,50 €	Zahlung an G-Bank	55 000,00 €	Zahlung an Vermieter	3 631,41 €	Zahlung an Insolvenzverwalter	7 500,00 €
12 500,00 €	Anteiliges Stammkapital B-GmbH (50 %)																								
11 748,53 €	Inanspruchnahme aus Bürgschaft der F-Bank nach Vereinbarung																								
115 000,00 €	Inanspruchnahme aus Bürgschaft der G-Bank nach Vereinbarung																								
85 525,00 €	Verwertung des Wertpapierdepots der F-Bank																								
15 000,00 €	Zahlung an Insolvenzverwalter nach Vereinbarung																								
7 262,81 €	Zahlung an Vermieter nach Vereinbarung																								
247 036,34 €	Gesamtbetrag																								
Zahlung an F-Bank	5 874,27 €																								
Verwertung des Wertpapierdepots	42 762,50 €																								
Zahlung an G-Bank	55 000,00 €																								
Zahlung an Vermieter	3 631,41 €																								
Zahlung an Insolvenzverwalter	7 500,00 €																								

– KAM –