

steueranwalts magazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

142 . Ausgabe | 27. Jahrgang

3/2025

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

69 **Editorial**
Wagner

Beiträge

- 71 Schuska/Link **Automatischer Informationsaustausch nach CARF und DAC8 und erhöhte Mitwirkungswirkungspflichten für Investoren Teil 2**
- 80 Wagner **Anträge und ihr Schicksal**
- 89 Jahn/Brohl **Aus gegebenem Anlaß: Die Besteuerung von (virtuellen) Influencern – Bestandsaufnahme und Ausblick**
- 95 Spilker **Grenzen für die Einziehung bei Hinterziehung der Umsatzsteuer**
- 99 Rogge **Die tatsächliche Verständigung: Voraussetzungen, Folgen, Bindungswirkung, Anfechtbarkeit und Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft & Co. – Läßt sich auch außerhalb des Steuerstrafrechts alles über einen „Deal“ regeln?**
- 106 Jahn **Das Ende des Treuhandmodells bei der Vermietung von Betriebsvorrichtungen? FG Berlin-Brandenburg versagt erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG**

www.steuerrecht.org

 BOORBERG



**Umfassend
und praxisnah.**



WWW.BOORBERG.DE

Steueroasen-Abwehrgesetz
Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb
Handkommentar
von Andreas Benecke LL.M. (Wien), Referent im BMF, Sinthiou Buszewski, Referentin im BMF, Andrea Otten, Richterin am Finanzgericht Köln, Referentin im Ministerium für Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen, Dr. Wendelin Staats LL.M. (San Diego), Referatsleiter Internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht im BMF, und Sebastian Walz, Referent für internationale Steuerpolitik im BMF
2022, 208 Seiten, € 68,-
ISBN 978-3-415-07106-3

 Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415071063

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

Konkret betrifft das StAbwG eine verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung, wenn in einer Steueroase eine sog. Zwischengesellschaft ansässig ist, und erweiterte Quellensteuermaßnahmen. Darüber hinaus finden auf Basis eines zeitlichen Stufenmodells gewisse Steuerbefreiungen auf Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen keine Anwendung. Außerdem können Betriebsausgaben sowie Werbungskosten, die in Zusammenhang mit Steueroasen stehen, steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Schließlich gelten künftig bei Geschäftsbeziehungen in oder mit Bezug zu Steueroasen deutlich strengere Auskunftspflichten gegenüber dem Finanzamt.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0725

I.

Wir können nicht versprechen und es auch noch halten.

Frei nach alemannischem Sprichwort

II.

Entbürokratisierung im Koalitionsvertrag: Ehrenamt entbürokratisieren (Tz. 1986 ff.): „Wir bringen ein umfassendes Bürokratierückbaugesetz für Vereine und ehrenamtliches Engagement auf den Weg. Die Gemeinnützigeitsprüfung für kleine Vereine werden wir vereinfachen und Sachspenden an gemeinnützige Organisationen möglichst weitgehend von der Mehrwertsteuer befreien. Wir sorgen dafür, daß ehrenamtliches Engagement Freude bereitet und mehr Anerkennung erfährt. Daher schaffen wir einen „Zukunfts- pakt Ehrenamt“. Wir werden die Ehrenamts- und Übungsleiterpauschale erhöhen. Wir erhöhen ebenso die Freigrenze für den ehrenamtlichen sowie wirtschaftlichen Geschäfts- und Zweckbetrieb, vereinfachen das Datenschutz-, Gemeinnützigeits-, Vereins- und Zuwendungsrecht und verbessern das Haftungsprivileg.“

Nur Versprechungen?

III.

Die Ausübung eines Ehrenamtes und die Zahlung einer Vergütung schließen sich jedenfalls aus. „Vergütung“ ist die aufgrund eines Dienst- oder Arbeitsvertrages vereinbarte Ge- genleistung für geleistete Dienste, § 611 Abs. 1 BGB (OVG Schleswig – 21.03.2019 – 3 LB 1/17, ZStV 2020, 62 m. Anm. Uhl).

Einen schönen Restsommer/Frühherbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die 143. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2025.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Andreas Jahn, Rechtsanwalt in Bonn; *Jakob Brohl*, Wiss. Mit- arbeiter in Bonn; *Katharina Rogge*, Rechtsanwältin in Essen; *Bettina Spilker*, Professorin in Münster; *Frederik Schuska*, Rechts- anwalt (Syndikusrechtsanwalt) in Frankfurt und *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Allensbach am Bodensee

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Weissach; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0 30/72 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2,

70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 181,80 EUR inkl. Versandkosten jährlich. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data-Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich. ISSN 1615-5610

Keine Angst vor dem Finanzamt.



golubov - stock.adobe.com

Optimal beraten mit ↗

Betriebsprüfung und Steuerfahndung
von Dr. Thomas Kaligin,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
2025, 3., überarbeitete Auflage, 712 Seiten, € 149,–
ISBN 978-3-415-07686-0

↗ Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415076860



Besonders wertvoll ist das Buch durch die dreiteilige Gliederung in Basiswissen zur Betriebsprüfung, Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Die 3. Auflage berücksichtigt die aktuelle Rechtsentwicklung: sämtliche relevanten Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum.

Einen wichtigen Teil dieser Entwicklung stellen die immer intensiveren Prüfungsabläufe während einer Betriebsprüfung dar, etwa aufgrund der **Neuregelung der DAC-7-Richtlinie** mit drastisch verschärften Mitwirkungspflichten. Ausführlich behandelt der Autor außerdem das Thema »Tax

Compliance im Steuerrecht«. In der Praxis hoch-relevant ist auch der Teil »Schätzung in der Betriebsprüfung«.

Im Bereich der Steuerfahndung erläutert der Verfasser als Fachanwalt für Steuerrecht und ehemaliger Finanzbeamter nicht nur detailliert die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe wie Selbstanzeige, Kontenabruf sowie Verhaltens-empfehlungen während einer Fahndungsprüfung. Der Autor führt im Steuerstrafverfahren Schritt für Schritt durch den Arbeitsablauf in der Praxis.

 BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

Automatischer Informationsaustausch nach CARF und DAC8 und erhöhte Mitwirkungswirkungspflichten für Investoren

Teil 2

Dr. Frederek Schuska, Rechtsanwalt (Syndikusrechtsanwalt) und Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.*

Teil 1 erschien in steueranwaltsmagazin 2/2025, Seite 61

II. Kernelemente Entwurf DAC8- Umsetzungsgesetz

...

2. Regelungen Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz- KStTG

...

c) Meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen (§ 4 KStTG-E)

...

dd) Voraussetzungen zur Erfüllung der Sorgfalt- und Meldepflichten

Meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen unterliegen dann den Sorgfalt- und Meldepflichten, wenn sie einen Inlandsbezug haben.¹ Die Voraussetzungen des Inlandsbezugs werden in § 4 Abs. 5 Nr. 1 und 2 KStTG-E geregelt.

(1) Zulassung bzw. Berechtigung nach MiCAR

Damit die Sorgfalt- und Meldepflichten nach den Abschnitten 2 und 3 KStTG-E erfüllt werden müssen, muß es sich nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 KStTG-E um einen Rechtsträger oder eine natürliche Person handeln, der oder die in der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 63 MiCAR zugelassen oder nach Art. 60 MiCAR dazu berechtigt ist, Krypto-Dienstleistungen im Inland zu erbringen.

(2) Notwendige Voraussetzungen, falls MiCAR nicht einschlägig ist

Wenn der Krypto-Dienstleister nicht der MiCAR unterliegt, dann müssen die Sorgfalt- und Meldepflichten nach den Abschnitten 2 und 3 erfüllt werden, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 2 KStTG-E vorliegen. Es müssen dabei fünf Kriterien erfüllt werden, die einen Anknüpfungspunkt im Inland darstellen. Darunter fallen die steuerliche Ansässigkeit (a), die Gründung oder Organisation des meldenden Kryptowert-Betreibers im Inland und der daraus

folgende Status als Träger von Rechten und Pflichten bzw. als Steuersubjekt (b), die Verwaltung (c) und die Ausübung regulärer Geschäftstätigkeiten (d) im Inland.

(3) Ausnahmen von den Sorgfalt- und Meldepflichten

In § 4 Abs. 6 KStTG-E werden die Ausnahmen von den Sorgfalt- und Meldepflichten geregelt. Nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 bis 3 KStTG-E entfallen die Sorgfalt- und Meldepflichten, wenn entsprechende Sorgfalt- und Meldepflichten in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder qualifizierten Drittstaat bereits erfüllt werden. Ein meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 unterliegt auch dann nicht den Sorgfalt- und Meldepflichten, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem qualifizierten Drittstaat den dort geltenden Sorgfalt- und Meldepflichten unterliegt, da er dort Kriterien erfüllt, die im Wesentlichen denen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, b, c oder d KStTG-E entsprechen und dies dem BZSt mitgeteilt wird. Daneben entfallen die Sorgfalt- und Meldepflichten, wenn die Transaktionen über eine Zweigniederlassung in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder einem qualifizierten Drittstaat abgewickelt werden und diese Zweigniederlassung in dem anderen Staat entsprechenden Sorgfaltspflichten unterliegt, die denen der Abschnitte 2 und 3 entsprechen.

Diese Regelungen sollen im Wege einer Hierarchie zwischen den Anknüpfungspunkten sicherstellen, daß die Sorgfalt- und Meldepflichten im Inland für den meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen nicht gelten, wenn es eine stärkere Verbindung zu einem anderen EU-Mitgliedstaat oder einem qualifizierten Drittstaat gibt.² Erfüllt ein Anbieter von Krypto-Dienstleistungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) bis d) KStTG-E ein vergleichbares Nexus-Kriterium im Inland und in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten oder qualifizierten Drittstaaten, dann hat er die Wahl, in welchem Staat er seinen Sorgfalt- oder Meldepflichten nachkommt.³

* Frederek Schuska ist Senior Manager bei der Pricewaterhouse Coopers GmbH, Frankfurt, Mathias Link ist Partner bei der Pricewaterhouse Coopers GmbH, Düsseldorf.

¹ Zawodsky/Schuster, DStR 2025, 313, 316.

² DAC8-UmsG-E, S. 54.

³ DAC8-UmsG-E, S. 54.

Kritisiert wird in diesem Zusammenhang, daß noch völlig offen bleibt, wie eine „befreende“ Meldung insbesondere in Drittstaaten ablaufen soll.⁴ Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung auch diesbezüglich eine Klärung über die notwendigen Voraussetzungen herbeigeführt würde.

d) Meldepflichtige Transaktion (§ 5 KStTG-E)

Meldepflichtig sind nach § 5 KStTG-E einzelne Transaktionen. Eine meldepflichtige Transaktion ist entweder ein Tauschgeschäft (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 KStTG-E) oder eine Übertragung meldepflichtiger Kryptowerte (5 Abs. 1 Nr. 2 KStTG-E):

- Ein Tauschgeschäft ist nach § 5 Abs. 2 KStTG-E jeder Tausch zwischen meldepflichtigen Kryptowährungen und Fiat-Währungen (Nr. 1) und einer oder mehreren Arten meldepflichtiger Kryptowerte (Nr. 2).
- Die Übertragung meldepflichtiger Kryptowerte wird in § 5 Abs. 3 KStTG-E definiert. Danach ist eine Übertragung eine Transaktion, bei der ein meldepflichtiger Kryptowert von einer oder an eine Kryptowert-Adresse eines Kryptowert-Nutzers oder von einem oder auf das Konto eines Kryptowert-Nutzers übertragen wird und die Kryptowert-Adresse oder das Kryptowert-Konto nicht vom meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen für den Kryptowert-Nutzer geführt wird, wenn der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Informationen zum Zeitpunkt der Transaktion nicht feststellen kann, daß es sich bei der Transaktion um ein Tauschgeschäft handelt. Die Bedeutung dieses sperrigen Satzes erschließt sich aus der Gesetzesbegründung. Danach sollen von der Regelung Transaktionen erfaßt werden, die außerhalb des Geltungsbereichs des meldenden Anbieters von Krypto-Dienstleistungen liegen.⁵ Zur Erhöhung der Transparenz sollen daher auch Übertragungen von Kryptowerten gemeldet werden, die von einem meldenden Anbieter von Kryptowert-Dienstleistungen im Auftrag eines Kryptowert-Nutzers auf oder von einer Wallet vorgenommen werden.⁶ Für die Differenzierung zwischen einer Übertragung und einem Tauschgeschäft soll es auf den tatsächlichen Kenntnisstand des meldenden Anbieters von Krypto-Dienstleistungen auf der Grundlage leicht verfügbarer Informationen und des für die Durchführung der Transaktion erforderlichen Maßes an Fachwissen und Verständnis ankommen.⁷ Bei einer weiten Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen der Norm ist davon auszugehen, daß auch Übertragungen von Kryptowerten auf andere Wallets desselben Kryptowert-Nutzers als meldepflichtige Transaktionen erfaßt werden.⁸ Daher wird folgerichtig vertreten, die Norm mangels einkommensteuerlicher Relevanz teleologisch zu reduzieren.⁹

■ Meldepflichtige Massentransaktion

Eine meldepflichtige Massenzahlungstransaktion ist eine Übertragung meldepflichtiger Kryptowerte gegen Waren oder Dienstleistungen, die im Zeitpunkt der Übertragung

einen Wert in Euro vom mehr als 50.000 US-Dollar haben. Eine meldepflichtige Massenzahlungstransaktion liegt dann vor, wenn ein meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen Transaktionen durchführt, die einem Händler ermöglichen, seinen Kunden eine Zahlung in Form von relevanten Kryptowerten als Gegenleistung für den Kauf von Waren oder Dienstleistungen anzubieten und der Wert der Transaktion 50.000 US-Dollar übersteigt.¹⁰

e) Meldepflichtiger Nutzer (§ 6 KStTG-E)

In § 6 KStTG-E werden in mehreren Absätzen die Voraussetzungen dargestellt, wann ein meldepflichtiger Nutzer i.S.d. KStTG vorliegt. In § 6 Abs. 1 KStTG-E wird etwas sperrig festgelegt, daß ein meldepflichtiger Nutzer ein Kryptowert-Nutzer ist, der wiederum eine meldepflichtige Person ist.

aa) Definition Kryptowert-Nutzer

Ein Kryptowert-Nutzer nach § 6 Abs. 2 KStTG-E ist eine natürliche Person oder ein Rechtsträger, die bzw. der Kunde eines meldenden Anbieters von Krypto-Dienstleistungen zum Zwecke der Durchführung meldepflichtiger Transaktionen ist. Eine natürliche Person oder ein Rechtsträger, mit Ausnahme eines Finanzinstituts oder eines meldenden Anbieters von Krypto-Dienstleistungen, die bzw. der als Kryptowert-Nutzer zugunsten oder für Rechnung einer anderen natürlichen Person oder eines anderen Rechtsträgers als Vertreter, Verwahrer, Bevollmächtigter, Unterzeichner, Anlageberater oder Intermediär handelt, gilt nicht als Kryptowert-Nutzer, vielmehr gilt die andere natürliche Person bzw. der andere Rechtsträger als Kryptowert-Nutzer. Wenn ein Händler oder im Auftrag eines Händlers eine meldepflichtige Massentransaktion durchgeführt wird, dann muß der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen auch die bei dieser meldepflichtigen Massentransaktion als Gegenpartei des Händlers auftretenden Kunden hinsichtlich dieser Transaktion als Kryptowert-Nutzer behandeln, sofern der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen nach den Geldwäschevorschriften verpflichtet ist, die Identität dieses Kunden zu überprüfen.

bb) Meldepflichtige Person

Neben der Notwendigkeit der Bestimmung, was ein Kryptowert-Nutzer ist, muß weiter klargestellt werden, was eine meldepflichtige Person ist. Darunter ist nach § 6 Abs. 3 KStTG-E ein Rechtsträger oder eine natürliche Person zu verstehen, der bzw. die nach dem jeweiligen Steuerrecht

⁴ Zawodsky/Schuster, DStR 2025, 313, 316.

⁵ DAC8-UmsG, S. 55.

⁶ DAC8-UmsG, S. 55.

⁷ DAC8-UmsG, S. 56.

⁸ Arendt, DB 2025, 288, 291.

⁹ Arendt, DB 2025, 288, 291.

¹⁰ DAC8-UmsG S. 56.

eines beliebigen Mitgliedstaates der EU oder eines qualifizierten Drittstaates in diesem Staat ansässig ist, oder der Nachlaß eines Erblassers, der in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem qualifizierten Drittstaat ansässig war und die bzw. der keine ausgenommene Person i.S.d. § 7 KStTG-E ist. Ein Kryptowert-Nutzer ist nur dann ein meldepflichtiger Nutzer, wenn er die Voraussetzungen einer meldepflichtigen Person i.S.d. § 6 Abs. 3 KStTG-E erfüllt.¹¹ In den weiteren Absätzen 4 bis 12 werden weitere Voraussetzungen behandelt, insbesondere wann die Voraussetzungen eines Rechtsträgers vorliegen.

cc) Ausgenommene Personen nach § 7 KStG-E

Durch den Verweis in § 6 Abs. 3 KStTG-E auf ausgenommene Personen kann an dieser Stelle auf die Voraussetzungen des § 7 KStTG-E eingegangen werden. Danach sind ausgenommene Personen bspw. Rechtsträger, deren Aktien regelmäßig an einer oder mehreren anerkannten Wertpapierbörsen gehandelt werden. Daneben fungieren als ausgenommene Personen auch staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen oder Zentralbanken oder ein Finanzinstitut (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStTG-E) sowie weitere Finanzinstitute, Investmentunternehmen, Verwahr- und Einlageninstitute und Versicherungsgesellschaften (§ 7 Abs. 2 bis Abs. 8 KStTG-E). Bei den aufgeführten Rechtsträgern und Organisationen werden diese aus der Perspektive der Steuerverwaltung als risikoarm eingestuft, da keine Gefahr bestehe, daß sie ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkommen, oder die Steuerverwaltung über andere effiziente Mittel verfügt, die Einhaltung der steuerlichen Pflichten zu prüfen oder durchzusetzen.¹²

f) Sonstige Begriffsbestimmungen (§ 8 KStTG-E)

In § 8 KStTG-E werden weitere Begriffe definiert. Hingewiesen werden soll auf die Definitionen der Begriffe, wann ein qualifizierter Drittstaat (§ 8 Abs. 2 KStTG-E) und wann eine wirksame qualifizierende Vereinbarung zwischen zuständigen Behörden vorliegt. Eine qualifizierter Drittstaat ist eine Jurisdiktion, die über eine geltende wirksame Vereinbarung zwischen zuständigen Behörden mit den zuständigen Behörden aller Mitgliedstaaten der EU verfügt, die in einer von dem Drittstaat veröffentlichten Liste als meldepflichtige Jurisdiktionen genannt sind. Eine wirksame qualifizierte Vereinbarung zwischen zuständigen Behörden nach § 8 Abs. 3 KStTG-E ist eine wirksame Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaates der Europäischen Union und einem Drittstaat, die den automatischen Austausch von Informationen regelt, die den meldepflichtigen Informationen nach § 19 Abs. 2 KStTG-E gleichwertig sind. Der Meldezeitraum ist nach § 8 Abs. 6 KStTG-E das Kalenderjahr.

g) Registrierung von Kryptowerte-Betreibern (§ 11 KStTG-E)

Die zuständige Behörde ist nach § 9 KStTG-E das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Ein Kryptowert-Betreiber, der

ein meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen ist und im Inland nach § 4 Abs. 5 KStTG-E den Sorgfaltspflichten unterliegt, hat beim BZSt vor Ablauf der Frist nach § 18 Abs. 1 S. 1 KStTG-E seine Registrierung zu beantragen. Die Registrierung kann vom BZSt unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 7 KStTG-E auch widerrufen werden.

h) Sorgfaltspflichten

aa) Allgemeine Voraussetzungen

Die vom meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen vorzunehmenden Sorgfaltspflichten sind in §§ 13 ff. KStTG-E geregelt. Der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen muß nach § 13 Abs. 1 KStTG-E von einem als natürliche Person agierenden Kryptowerte-Nutzer eine Selbstauskunft beschaffen, die es dem meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen ermöglicht, die steuerliche Ansässigkeit des Krypto-Nutzers zu bestimmen und die Plausibilität der Selbstauskunft zu bestätigen. Dabei hat der Anbieter von Krypto-Dienstleistungen alle in seiner Verfügungsmacht stehenden oder öffentlich verfügbaren Informationen, einschließlich der nach den Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht gegenüber Kunden erhobenen und verwahrten Informationen heranzuziehen. Da eine den gesetzlichen Vorgaben entsprechende Selbstauskunft von enormer Bedeutung ist, sollte die Finanzverwaltung klarstellen, wie die Anbieter von Krypto-Dienstleistungen diese Voraussetzungen erfüllen können. Die in § 13 KStTG-E genannten Voraussetzungen gelten im Grundsatz nach § 14 Abs. 1 KStT-E auch für meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen in Bezug auf Geschäftsbeziehungen mit als Rechtsträger agierenden Kryptowert-Nutzern entsprechend.

bb) Voraussetzungen für die Gültigkeit von Selbstauskünften

Die Voraussetzungen der vorzulegenden Selbstauskünfte sind in § 15 KStTG-E geregelt. Die Voraussetzungen unterscheiden sich wiederum, ob eine natürliche Person oder ein Rechtsträger die Auskunft erteilt. In beiden Fällen muß neben allgemeinen Informationen jeweils auch die Steueridentifikationsnummer (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 KStTG-E bzw. § 15 Abs. 2 Nr. 4 KStTG-E) angegeben werden. Diese Verpflichtung entfällt nach § 15 Abs. 3 KStTG-E dann, wenn der Ansässigkeitsstaat der meldepflichtigen Person keine Steueridentifikationsnummer erteilt. Die vom KStTG geforderten Daten dürften von zentralen Handelsplattformen im Rahmen des Know-Your-Customer-Prozesses bereits erhoben worden sein.¹³ Die Selbstauskunft muß nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 KStTG-E entweder unterzeichnet oder anderweitig ausdrücklich bestätigt werden. Hinsichtlich der Notwendigkeit der Unterzeichnung der Selbstauskunft besteht ein Unterschied zum FKAustG. In § 13 FKAustG ist eine Unterschriftspflicht nicht enthalten. Es bestehen daher formelle

¹¹ DAC8-UmsG, S. 57.

¹² DAC8-UmsG, S. 58.

¹³ Ahrendt, DB 2025, 288.

Unterschiede zwischen dem KStTG und dem FKAustG in Bezug auf die Selbstauskunft, was zu einem Mehr an Prüfungsaufwand führen dürfte. Unklar ist zudem, was unter „anderweitig ausdrücklich bestätigt“ zu verstehen ist. Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung hier alsbald für Klarheit sorgt.

cc) Frist

Bei bestehenden als natürliche Personen oder Rechtsträger agierenden Kryptowert-Nutzern hat der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen die Maßnahmen bezüglich der Selbstauskunft bis zum 01.01.2027, in allen anderen Fällen bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen abzuschließen.

dd) Durchsetzung von Mitwirkungspflichten

In den Fällen, in denen der Kryptowert-Nutzer der Aufforderung des meldenden Anbieters von Krypto-Dienstleistungen nicht nachkommt, kann entsprechend § 17 KStTG-E nach Nichtvorlage trotz vorheriger Mahnung als letzte Maßnahme der Kryptowert-Nutzer an der Durchführung von meldepflichtigen Transaktionen gehindert werden.

i) Meldepflichten

Eine weiteres Kernelement des KStTG-E ist neben den zu erfüllenden Sorgfaltspflichten die Meldepflicht.

aa) Voraussetzungen Meldepflicht

Der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen hat die Meldungen bis spätestens zum 31.07. für den jeweils vergangenen Meldezeitraum für die in § 19 KStTG-E genannten Informationen gemäß den in § 20 KStTG-E genannten Vorgaben an das BZSt zu melden. Eine Meldepflicht entfällt nach § 18 Abs. 1 S. 2 KStTG-E nur dann, wenn der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen die Informationen aufgrund entsprechender Sorgfaltspflichten und Meldepflichten in einem Drittstaat meldet, der über eine wirksame qualifizierte Vereinbarung zwischen zuständigen Behörden mit dem Ansässigkeitsmitgliedstaat dieses meldepflichtigen Nutzers oder der beherrschenden Person verfügt. Es ist dabei nicht erforderlich, daß es sich bei dem Drittstaat um einen qualifizierten Drittstaat handelt, also daß dieser über eine qualifizierende Vereinbarung mit allen EU-Mitgliedstaaten verfügt.¹⁴ Die Gesetzesbegründung beschreibt für diese Fallkonstellationen einen anschaulichen Beispielsfall. Wäre ein Kryptowert-Betreiber in Deutschland nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 KStTG-E und im Vereinigten Königreich nach entsprechenden Vorschriften meldepflichtig und hätte das Vereinigte Königreich mit Italien und Spanien aber mit keinem anderen Mitgliedstaat eine Vereinbarung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStTG-E, dann müßte der meldende Kryptowert-Betreiber die erforderlichen Informationen zu in Spanien und Italien steuerlich ansässigen meldepflichtigen Nutzern oder beherrschenden Personen, die meldepflichtigen Personen sind, nicht in Deutschland melden.¹⁵ Sie werden stattdessen im Vereinigten Königreich gemeldet und von dort im Wege des auto-

matischen Informationsaustausches Spanien und Italien zu Verfügung gestellt.¹⁶

Eine unverzügliche Berechtigungspflicht sieht § 18 Abs. 2 KStTG-E für den Fall vor, daß eine Meldung nicht, nicht richtig oder nicht vollständig übermittelt worden ist.

bb) Meldepflichtige Informationen

(1) Nutzerspezifische Informationen

Die zu meldenden Informationen sind in § 19 KStTG-E geregelt. Die zu meldenden Informationen betreffen zum einen nach § 19 Abs. 1 KStTG-E die meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen. Dabei muß der Anbieter von Krypto-Dienstleistungen Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer und, falls vorhanden, den LEI-Code melden. Daneben werden in § 19 Abs. 2 KStTG-E die Informationen genannt, die in Bezug auf die Kryptowert-Nutzer angegeben werden müssen. Bei natürlichen Personen sind die entsprechenden Informationen Name, Anschrift, Ansässigkeitsstaat oder Ansässigkeitsstaaten sowie die Steueridentifikationsnummer oder -nummern sowie Geburtsdatum und Geburtsort (§ 19 Abs. 2 Nr. 1 KStTG-E). Bei Rechtsträgern müssen die Firma, die Anschrift, Ansässigkeitsstaat oder Ansässigkeitsstaaten und Steueridentifikationsnummer oder -nummern gemeldet werden. Bei Rechtsträgern, bei denen eine oder mehrere beherrschende Personen ermittelt werden, sind zusätzlich die Funktion oder Funktionen, aufgrund derer die jeweilige meldepflichtige Person als beherrschende Person des Rechtsträgers anzusehen ist, zu melden (§ 19 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f) KStTG-E).

(2) Transaktionsspezifische Informationen

Neben den nutzerspezifischen Informationen sieht § 19 Abs. 2 Nr. 4 KStTG-E transaktionsspezifische Informationen vor. Mit der Norm wird vorgeschrieben, welche Informationen durch den meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen in Bezug auf meldepflichtige Transaktionen eines meldepflichtigen Kryptowert-Nutzers zu melden sind. Dabei handelt es sich um Angaben über die vollständige Bezeichnung der Art des relevanten Kryptowertes (Buchst. a), den Erwerb und Verkauf meldepflichtiger Kryptowerte gegen Fiat-Währung (Buchst. b/c), Erwerb und Verkauf meldepflichtiger Kryptowerte gegen andere meldepflichtigen Kryptowerte (Buchst. d/e), meldepflichtige Massentransaktionen (Buchst. f) und sonstige Übertragungen von meldepflichtigen Kryptowerten an und durch den meldepflichtigen Nutzer (Buchst. g bis i), bei denen es sich abweichend von den Transaktionen nach den Buchst. b) bis f) nicht um Tauschgeschäfte handelt, wie bspw. eine Übertragung von Kryptowerten durch einen Nutzer auf sein Wallet bei einem anderen meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen.¹⁷ Bei Übertragungen an und durch meldende Nutzer gemäß der

¹⁴ DAC8-UmsG, S. 73.

¹⁵ DAC8-UmsG, S. 73.

¹⁶ DAC8-UmsG, S. 73.

¹⁷ DAC8-UmsG, S. 75.

Buchst. g bis i hat der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen keine tatsächliche Kenntnis von der gezahlten oder erhaltenen Gegenleistung.¹⁸ Zu beachten ist zudem, daß jeweils der Gesamtwert (Gesamtbruttobetrag bzw. aggregierter beizulegender Marktwert) zu melden ist, was bedeutet, daß die Transaktionen jeder Meldekategorie für jede Art von meldepflichtigem Kryptowert in sich jeweils aufsummiert wird.¹⁹

cc) Meldeverfahren

Die Meldungen müssen nach § 20 Abs. 1 KStTG-E an das BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch im Wege der Datenfernübertragung über amtlich bestimmte Schnittstellen erfolgen. In den beiden folgenden Absätzen sind ergänzende Erfordernisse im Hinblick auf zu meldende Transaktionen nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b und c (§ 20 Abs. 2 KStTG-E) und für Transaktionen nach § 19 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. d) bis Buchst. i) KStTG-E (§ 20 Abs. 3 KStTG-E) enthalten. Nach § 20 Abs. 2 KStTG-E ist für die Zwecke des § 19 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b) und Buchst. c) KStTG-E der erhaltene oder der gezahlte Betrag in der Fiat-Währung zu melden, in der der Betrag erhalten oder die Zahlung getätigten wurde. Für die Zwecke des § 19 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. d) bis i) KStTG-E ist der beizulegende Marktwert in einer einzigen Fiat-Währung zu bestimmen und zu melden und zum Zeitpunkt der Transaktion in einer vom meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen durchgängig angewandten Art und Weise zu ermitteln. Des Weiteren muß nach § 20 Abs. 4 KStTG-E in den gemeldeten Informationen die Fiat-Währung der jeweils gemeldeten Beträge enthalten sein.

i) Bußgeldvorschriften

Die in § 23 KStTG-E normierten Bußgeldvorschriften betreffen Verstöße meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen gegen die ihnen nach dem KStTG-E obliegenden Registrierungs-, Sorgfalt-, Melde-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten.

aa) Ordnungswidrigkeiten nach § 23 KStTG-E

Mit den Bußgeldvorschriften setzt das BMF in § 23 KStTG-E die in Art. 25 a normierte DAC8-Regelung um. Danach erlassen die Mitgliedstaaten Vorschriften über Sanktionen bei Verstößen gegen die Verpflichtungen aus der Richtlinie.²⁰ Es wird in der Richtlinie weiter lediglich ausgeführt, daß die vorgesehenen Sanktionen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen.²¹ Die im ersten Richtlinienentwurf der Kommission vorgesehenen Mindestsanktionen wurden im Verlauf der Verhandlungen mit den Mitgliedstaaten wieder gestrichen. Der Entwurf sah zunächst bestimmte Mindestwerte für die jeweiligen Artikel bzw. die jeweiligen Meldepflichten vor.²² Durch die Regelung in DAC8 sind die Mitgliedstaaten in der Umsetzung der notwendigen Bußgeldvorschriften frei.

Der Katalog etwaiger Verstöße ergibt sich aus § 23 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 KStTG-E. Der Verstoß muß entweder vorsätzlich

oder leichtfertig begangen worden sein. Vorsatz bedeutet die Kenntnis und das Wollen der Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands.²³ Im Rahmen der leichtfertigen Steuerverkürzung handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer Acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen mußte, daß dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird.²⁴ Damit eine Ordnungswidrigkeit durch leichtfertiges Handeln bejaht werden kann, müßte es sich dem Täter aufdrängen, daß die in § 23 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 KStTG-E genannten Pflichten bestehen und bei deren Nichtvornahme ein Verstoß dagegen entsprechend den Umständen des Falles zu bejahen ist.

bb) Unterschiedliche Bußgeldobergrenzen

Bei der Höhe des Bußgeldes ist es entscheidend, welche Verstöße vorliegen. Nach § 23 Abs. 2 Nr. 1 KStTG-E können Verstöße gegen § 23 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStTG-E mit einem Bußgeld von bis zu 50.000 Euro geahndet werden. Die Gesetzesbegründung führt dabei aus, daß diese Bußgeldhöhe der für vergleichbare Verstöße nach ähnlichen gesetzlichen Meldepflichten vorgesehenen Bußgeldhöhe entspricht (§ 28 Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz und § 25 Plattformen-Steuertransparenzgesetz).²⁵ In § 23 Abs. 2 Nr. 2 KStTG-E wird die Bußgeldobergrenze für Verstöße gegen Ordnungswidrigkeiten gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 6 bis 8 KStTG-E geregelt. Verstöße gegen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sollen danach mit einem Bußgeld von bis zu 10.000 Euro geahndet werden können. In der Gesetzesbegründung wird die niedrigere Bußgeldhöhe damit begründet, daß bei den in Betracht kommenden Verstößen ein geringerer Unrechtsgehalt im Gegensatz zu Verstößen gegen Sorgfalt- und Meldepflichten bestünden.²⁶ Ein Unrechtsgehalt sei aber vorhanden, weil es dem BZSt im Falle fehlender, unvollständiger oder unrichtiger Aufzeichnungen erheblich erschwert werde, im Rahmen der Prüfung nach § 10 Abs. 7 KStTG-E festzustellen, ob die Sorgfalt- und Meldepflichten tatsächlich zutreffen und richtig befolgt wurden.²⁷

¹⁸ DAC8-UmsG, S. 75.

¹⁹ DAC8-UmsG, S. 75.

²⁰ Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, a.a.O., ABl. EU v. 24.10.2023 – L 16/32.

²¹ Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, a.a.O., ABl. EU v. 24.10.2023 – L 16/32.

²² Bolik/Zawodsky, StuB 2023, 537, 538.

²³ Jäger in Klein, AO, 18. Aufl. 2024, § 370 Rn. 170.

²⁴ Jäger in Klein, AO, 18. Aufl. 2024, § 378 Rn. 20.

²⁵ DAC8-UmsG, S. 78.

²⁶ DAC8-UmsG, S. 78.

²⁷ DAC8-UmsG, S. 78.

III. Änderung des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes (FKAustG-E)

Durch die Anpassung bzw. die Ergänzung des Gemeinsamen Meldestandards wurden auch Änderungen des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes (FKAustG-E) notwendig. Es soll nachfolgend auf die wichtigsten Änderungen eingegangen werden.

1. Anpassung der zu meldenden Informationen (§ 1 FKAustG-E)

Die Informationen, die von natürlichen Personen und Rechtsträgern übermittelt werden müssen, wurden um die Vorlage einer gültigen Selbstauskunft erweitert.

2. Vermeidung der Doppelmeldung (§ 7 S. 2 FKAustG-E)

Zur Vermeidung der Doppelmeldung nach dem KStTG und dem FKAustG-E soll in § 7 ein neuer Satz 2 eingefügt werden. Danach gelten die Sorgfalts- und Meldepflichten des FKAustG nur insoweit, wie meldende Finanzinstitute nicht auf Grundlage des KStTG Sorgfalts- und Meldepflichten unterliegen. Damit wird klargestellt, daß bei überschneidenden Sachverhalten das KStTG als lex specialis dem FKAustG vorgeht.

3. Einbeziehung von E-Geld in den Anwendungsbereich des FKAustG (§ 19 FKAustG-E)

Eine der wichtigsten Änderungen ist die Ergänzung des § 19 FKAustG-E bezüglich E-Geld. Die Ergänzung verhindert damit eine Regelungslücke, weil E-Geld nicht in den Anwendungsbereich von DAC8/DAC8-UmsG fällt. Dabei umfaßt E-Geld die Merkmale, die in § 19 Nr. 9 FKAustG-E geregelt sind.²⁸ Danach ist E-Geld jedes Produkt, das

- eine digitale Darstellung einer einzigen Fiat-Währung ist,
- gegen Zahlung eines Geldbetrags ausgestellt wird, um damit Zahlungsvorgänge durchzuführen,
- eine Forderung gegenüber dem Emittenten darstellt, die auf dieselbe Fiat-Währung lautet,
- von einer anderen natürlichen oder juristischen Person als dem Emittenten als Zahlungsmittel angenommen wird und
- kraft der für den Emittenten geltenden regulatorischen Anforderungen auf Antrag des Inhabers des Produkts für dieselbe Fiat-Währung jederzeit und zum Nennwert einlösbar ist.

Die Ausführungen werden weiter dahingehend präzisiert, daß der Ausdruck E-Geld keine Produkte umfaßt, die ausschließlich zum Zweck der Erleichterung der Übertragung von Geldmitteln von einem Kunden an eine andere Person gemäß den Anweisungen des Kunden geschaffen wurden.²⁹ Ein Produkt wird nicht ausschließlich zum Zweck der Erleichterung der Übertragung von Geldmitteln geschaffen, wenn

die mit diesem Produkt verbundenen Geldmittel im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit des übertragenden Rechtsträgers entweder länger als 60 Tage nach Erhalt von Anweisungen zur Erleichterung der Übertragung gehalten werden oder die mit diesem Produkt verbundenen Geldmittel bei fehlenden Anweisungen länger als 60 Tage nach Erhalt dieser Geldmittel gehalten werden.³⁰

IV. Blick ins Ausland – Stand CARF-Umsetzung und US Reporting Digital Assets

1. Stand Umsetzung CARF-Regelung

Die Übertragung von Kryptowerten über die Blockchain kann innerhalb kürzester Zeit weltweit ohne Finanzintermediäre erfolgen. Damit der automatische Informationsaustausch global erfolgreich ist, müßten so viel Jurisdiktionen wie möglich das Crypto Asset Reporting Framework (CARF) der OECD umsetzen, damit die Regelungen möglichst flächendeckend umgesetzt und angewendet werden. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, daß große und wichtige Kapitalmärkte wie die USA oder das Vereinigte Königreich die Regelungen umsetzen. In einer gemeinsamen Stellungnahme mehrerer Jurisdiktionen vom 10.11.2023, die auch die USA unterzeichnet haben, wurde ausgeführt, daß die unterzeichnenden Staaten zügig darauf hinzuwirken haben, das CARF in nationales Recht zu überführen und Austauschvereinbarungen rechtzeitig zu aktivieren, damit die Austäuschung bis 2027 beginnen können, vorbehaltlich der jeweiligen nationalen Gesetzgebungsverfahren.³¹ Die USA gehören allerdings nicht zu den Unterzeichnern des „Multilateral Competent Authority Agreement“.³² Da in den USA eigene Regeln eingeführt wurden, sollen diese nachfolgend kurSORisch dargestellt werden. Das Verhältnis zu den CARF-Regelungen ist dabei offen.

Das Department of Treasury hat in seinem „Green Book“ vom 11.03.2024 vorgeschlagen, Berichtspflichten nach FATCA auf digitale Vermögenswerte auszuweiten.³³ Ob es dazu kommt, ist offen.

28 DAC8-UmsG, S. 34.

29 DAC8-UmsG, S. 34.

30 DAC8-UmsG, S. 34.

31 Gemeinsame Stellungnahme, abrufbar unter: <https://web-archive.oecd.org/tax/transparency/documents/CARF-signatories-joint-state>ment.pdf.

32 Die Liste der unterzeichnenden Jurisdiktionen (Stand: 13.03.2025) ist abrufbar unter: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/carf-mcaa-signatories.pdf/_jcr_content/renditions/original./carf-mcaa-signatories.pdf.

33 General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2025 Revenue Proposals, S. 224 ff.; abrufbar unter: <https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2025.pdf>.

2. US Reporting bezüglich „Digital Assets“

Im Infrastructure and Jobs Act (IRA) vom 15.11.2021³⁴ wurden die Voraussetzungen der Berichtspflichten von digitalen Vermögenswerten bezüglich sog. „broker“ gesetzlich geregelt. Der „broker“-Begriff wurde erweitert und umfaßt nun nach Sec. 6045 (c) para. 3 (D) auch „Jede Person, die (gegen Entgelt) dafür verantwortlich ist, regelmäßig Dienstleistungen zur Durchführung von Übertragungen digitaler Vermögenswerte im Auftrag einer anderen Person anzubieten.“ Digitale Vermögenswerte werden in Sec. 6045 (g) (3) (D) definiert. Der Begriff „digital asset“ bezieht sich danach auf jede digitale Darstellung von Wert, die auf einem kryptographisch gesicherten, Distributed Ledger oder einer ähnlichen Technologie aufgezeichnet ist.

Das US Department of Treasury und die Steuerbehörde IRS haben mit den endgültigen Vorschriften „Final regulations“ vom 28.06.2024 die gesetzlichen Vorgaben implementiert und in dem ausführlichen Dokument die unterschiedlichen Broker und Kryptowerte, die unter die Berichtspflichten fallen sollen, dargestellt.³⁵ Die Vorschriften beinhalten Berichtspflichten zur Berichterstattung von Brokern, die die digitalen Vermögenswerte ihrer Kunden in Besitz nehmen, um diese zu verkaufen. Zu diesen Brokern gehören Betreiber von Verwahrungsplattformen für den Handel mit digitalen Vermögenswerten, bestimmte Anbieter gehosteter Wallets für digitale Vermögenswerte, digitale Plattformen und bestimmte Verarbeiter von Zahlungen mit digitalen Vermögenswerten (PDAPs). Die Auswahl wird damit begründet, daß über diese Anbieter der Großteil der Transaktionen mit digitalen Vermögenswerten erfolgt. In den Vorschriften werden Berichtspflichten in Bezug auf einzelne Kryptowerte wie Stablecoins und NFTs behandelt. Keinen Eingang in das Dokument haben Berichtspflichten für sog. Decentralized Finance Dienstleister gefunden. Nachdem Ende Dezember 2024 ein ausführliches Dokument mit Regelungsvorschlägen vorgelegt wurde³⁶, hat der US-Kongress den Vorschlag mittlerweile abgelehnt.³⁷ Damit dürfte die Berichtspflicht von Anbietern von Decentralized Finance Dienstleistungen erst einmal vom Tisch sein.

V. Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten

Die Informationen, die die Finanzbehörden im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs erhalten, erhöhen die Transparenz und fördern die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Daneben hat das BMF mit Schreiben vom 06.03.2025 neben materiell-rechtlichen Fragen auch verfahrensrechtliche Vorgaben hinsichtlich Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten aufgrund der technischen Besonderheiten bei Kryptowert-Transaktionen eingeführt.³⁸ Im BMF-Schreiben werden die Verpflichtungen danach unterschieden, je nachdem ob die Kryptowerte im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten werden. Die jeweiligen Pflichten werden nachfolgend dargestellt.

1. Allgemeine Ausführungen

Ausgangspunkt ist bei der Herleitung der Pflichten der Steuerpflichtigen, daß die auf der öffentlichen zugänglichen Blockchain dokumentierten Informationen in der Regel für jedermann einsehbar, aufgrund der Pseudonymisierung durch öffentliche Schlüssel aber keine direkten Schlüsse auf die Identität der einzelnen Steuerpflichtigen möglich sind.³⁹ Die Informationen unterfallen der Informationssphäre der insoweit beweisnäheren Steuerpflichtigen, so daß – wenig überraschend – die alleinige Überlassung des öffentlichen Schlüssels ohne weiteren Angaben für die ertragsteuerliche Nachweisführung nicht ausreichend ist.⁴⁰ Für die Steuerpflichtigen von Bedeutung ist auch, daß bei dem Erwerb oder der Veräußerung von Kryptowerten über zentrale Handelsplattformen eines ausländischen Betreibers eine erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO begründet wird.⁴¹ Damit haben die Steuerpflichtigen über die bereits nach § 90 Abs. 1 AO zu erfüllenden Pflichten bezüglich der Offenlegung der erheblichen Tatsachen und Angabe der Beweismittel weitere Sachverhaltsaufklärungspflichten sowie die Pflicht, entsprechende Beweismittel zu beschaffen. Um diesen Pflichten Genüge zu tun, muß bei der Durchführung der Transaktionen über eine zentrale Handelsplattform ein regelmäßiger und vollständiger Abruf der Transaktionsübersichten vorgenommen werden.⁴² Wenn Steuerpflichtige sogenannte Steuerreports nutzen, dann müssen in diesen die Einkünfte vollständig und richtig erklärt werden und für die Finanzbehörde nachvollziehbar sein.⁴³ Die Finanzverwaltung liefert diesbezüglich auch die Definition. Einkünfte sind für die Finanzverwaltung dann nachvollziehbar, wenn die Finanzbehörde sie anhand vorliegender Unterlagen und Angaben ermitteln und berechnen kann.⁴⁴ Die Nachvollziehbarkeit kann bei Steuerreports gegeben sein, wenn diese plausibel erscheinen. Die Plausibilität der Steuerreports ist dann gegeben, wenn keine Hin-

34 Abrufbar unter: <https://www.congress.gov/117/plaws/publ58/PLAW-117publ58.pdf>.

35 Abrufbar unter: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2024-07-09/pdf/2024-14004.pdf>.

36 Siehe hierzu: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy2762>.

37 <https://www.congress.gov/bill/119th-congress/senate-joint-resolution/3/text>.

38 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 27, Rn. 87.

39 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 27, Rn. 87.

40 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 27, Rn. 87.

41 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 28, Rn. 89.

42 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 28, Rn. 89.

43 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 28, Rn. 90.

44 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 28, Rn. 90.

weise auf Unvollständigkeit vorliegen, sie in sich schlüssig sind und nicht im äußeren Widerspruch zu sonstigen Erkenntnissen der Finanzbehörde stehen.⁴⁵ Für eine ausreichende Plausibilität sind zudem regelmäßig Auszüge der Reporteinstellungen zur Bestimmung der Tatsachen, welche diesen zugrundeliegen, sowie die Ausführungen zu den zugrundeliegenden ertragsteuerlichen Wertungen erforderlich.⁴⁶ Ein plausibel erscheinender Steuerreport kann der Veranlagung zugrundegelegt werden. Weitere Ausführungen enthält das BMF-Schreiben zu den Marktkursen. In den Fällen, in denen Marktkurse nicht zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. des Tauschvorganges, sondern mit nach dokumentierten Vorgaben ermittelten Tageskursen bewertet werden, können diese von der Finanzbehörde als Besteuerungsgrundlage berücksichtigt werden, solange eine gleimäßige Wertermittlung gewährleistet ist.⁴⁷ Sollten die genannten Voraussetzungen seitens des Steuerpflichtigen nicht erfüllt werden, dann kann die Finanzbehörde Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen.⁴⁸ Dasselbe gilt für die Plausibilitätsprüfung, falls einzelne Angaben oder Nachweise fehlen.

2. Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Betriebsvermögen

Das BMF stellt zunächst die allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im betrieblichen Bereich dar.⁴⁹ Diese ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (§ 90 Abs. 3, §§ 141, 143 bis 144 AO), dem Steueroasenabwehrgesetz (§ 12 StAbwG) als auch aus Einzelsteuergesetzen wie z.B. § 22 UStG und § 4 Abs. 3 EStG.⁵⁰ Nach § 140 AO sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu beachten, die sich insbesondere aus den §§ 238 ff. HGB und den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ergeben und für die Besteuerung von Bedeutung sind.⁵¹ Von Relevanz sind bei den Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten insbesondere die in den §§ 146, 147 AO geregelten Pflichten. In Bezug auf Kryptowerte wird ausgeführt, daß in den Fällen, in denen zur Erfüllung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit Kryptowerten spezielle Software genutzt wird, für diese neben der Einhaltung der sonstigen GoBD eine Verfahrensdokumentation zu erstellen ist.⁵² Daneben ist das Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 1 AO und insbesondere § 147 Abs. 6 AO zu beachten. Spezielle Software fällt unter das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, wenn und soweit damit Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten erfüllt werden.⁵³

3. Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Privatvermögen

Die Pflichten für Steuerpflichtige, die Kryptowerte im Privatvermögen halten, ergeben sich zunächst aus den bereits

vorgestellten allgemeinen Ausführungen. Der Nachvollziehbarkeit der Angaben der Steuerpflichtigen können neben Steuerreports auch strukturierte Auflistungen oder Tabellen dienen.⁵⁴ Diese Auflistungen bzw. Tabellen sollten beim Handel von Kryptowerten für die zutreffende Ermittlung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften sicherstellen, daß sich jedes Veräußerungsgeschäft einzeln und für sich betrachtet nachvollziehen läßt, und dabei mindestens den Klarnamen oder das Kürzel sowie die Zahl der jeweils betroffenen Kryptowerte, den Gewinn unter Angabe der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses bzw. des Zeitpunkts und jeweiligen Kurses der An- und Verkäufe sowie die Haltedauer erkennen lassen.⁵⁵ Abhängig von der Komplexität und der Anzahl der Vorgänge können die Darstellungen der Steuerpflichtigen weitere Daten, Unterlagen und entsprechende Belege, z.B. über den Veräußerungserlös und Veräußerungskosten wie Transaktionskosten, enthalten.

VI. Zusammenfassung

Der Beitrag hat gezeigt, daß die Zeiten endgültig vorbei sind, in denen Transaktionen von Kryptowerten ohne jegliche rechtliche Regulierung durchgeführt werden können, mit der Folge, daß die Finanzbehörden vor die schwere Aufgabe der Sachverhaltsermittlung der pseudonymen Transaktionen gestellt werden. Begrüßenswert ist, daß das auf OECD-Ebene vereinbarte Crypto Asset Reporting Framework (CARF) zumindest in der EU durch DAC8 flächendeckend umgesetzt und dadurch die Rechtsanwendung in der EU harmonisiert wird. Der bisherige Entwurf des deutschen Umsetzungsgesetzes zu DAC8 bleibt eng am Richtlinientext und birgt insoweit keine Überraschungen. Es wäre allerdings begrüßenswert, wenn einige Punkte entweder in der Gesetzesbegründung der endgültigen Gesetzesfassung oder aber in einem begleitenden BMF geklärt werden. Dies betrifft auch die vom Gesetz umfaßten Kryptowerte. Der Verweis auf die MiCAR sorgt zwar für eine gewisse Stringenz, die Rechtsfindung wird durch die Verweistechnik aber nicht erleichtert. Des Weiteren sollten zur rechtssicheren praktischen Anwendung diverse Tatbestandsmerkmale entweder

45 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 28, Rn. 90.

46 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 29, Rn. 90.

47 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 29, Rn. 91.

48 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 30, Rn. 92.

49 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 30, Rn. 93 ff.

50 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 30, Rn. 93.

51 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 30, Rn. 94.

52 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 31, Rn. 98.

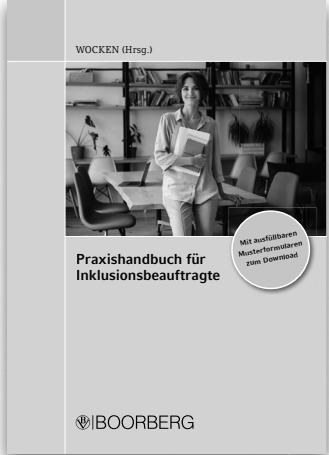
53 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 31, Rn. 99.

54 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 32, Rn. 102.

55 BMF-Schreiben v. 06.03.2025, S. 32, Rn. 102.

in der Gesetzesbegründung der endgültigen Gesetzesfassung definiert oder in einem separaten BMF-Schreiben zügig nach Verabschiedung des Gesetzes geklärt werden. Es bleibt im internationalen Kontext die Hoffnung, daß die US-Regelungen so weit wie möglich komplementär mit den CARF/DAC8 in der praktischen Umsetzung sein werden. Ansonsten müssen sich Anbieter von Krypto-Dienstleistungen auf unterschiedliche Regelungen zumindest dann einstellen, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen der US-Normen erfüllt werden.

Der automatische Informationsausgleich wird in Deutschland durch die Regelungen im BMF-Schreiben vom 06.03.2025 ergänzt. Hierbei müssen private und betriebliche Anleger zur Vermeidung von Sanktionen die neu eingeführten Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten zeitnah umsetzen. Die Entwicklungen im Bereich der Besteuerung von Kryptowerten und damit zusammenhängende Themen wie der automatische Informationsaustausch bleiben also auch zukünftig in Bewegung und werden Finanzbehörden, Anleger und Berater auch weiter intensiv beschäftigen.



WOCKEN (Hrsg.)
Praxishandbuch für
Inklusionsbeauftragte
MIT ausfüllbaren
Musterformularen
zum Download
©BOORBERG

Alles, was Inklusionsbeauftragte wissen müssen.

AUCH ALS



E-Book

WWW.BOORBERG.DE

Praxishandbuch für Inklusionsbeauftragte
hrsg. von Larissa Wocken, Rechtsanwältin und Fachanwältin, nexus.rechtsanwälte, Hamburg, bearbeitet von Malte Fritsch, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, nexus.rechtsanwälte, Hamburg, Marc-Patrick Homuth, Direktor des Arbeitsgerichts Elmshorn, Fiona Ries, Stabsstelle des LVR-Inklusionsamts, Köln, Dr. Babette Tondorf, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Arbeitsrecht, Menschen und Rechte, Assoziation freier Rechtsanwält*innen, Hamburg, und Larissa Wocken, Rechtsanwältin und Fachanwältin, nexus.rechtsanwälte, Hamburg

2024, 210 Seiten, € 59,-
ISBN 978-3-415-07652-5

Nach § 181 SGB IX ist der Arbeitgeber verpflichtet, einen Inklusionsbeauftragten zu bestellen, der ihn in Angelegenheiten schwerbehinderter Menschen vertritt. Beauftragter für Inklusion zu sein, also für gelebte Verschiedenheit Mitverantwortung zu tragen, ist wesentlicher Bestandteil zum Aufbau einer vielfältigen und integrativen Arbeitskultur. Damit dies gelingt, hat das Autorenteam seine **Expertise und Erfahrung** in das Praxishandbuch eingebracht.

Angehende Inklusionsbeauftragte erhalten damit eine **wertvolle Orientierungshilfe** für ihren neuen und verantwortungsvollen Aufgabenbereich. Erfahrenen Inklusionsbeauftragten bietet das Handbuch neben bewährten Musterformularen viele nützliche Quellenangaben und kompetente Hinweise.

Für Käufer des Handbuchs sind unter www.boorberg-plus.de **10 ausfüllbare Musterformulare** kostenlos abrufbar.

Anträge und ihr Schicksal

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Allensbach am Bodensee*

1. Allgemeines

1.1. Vorbemerkung

Das Antragsrecht in der Mitgliederversammlung folgt **direkt aus der Mitgliedschaft**.¹ Da die direkte Behandlung von Anträgen in einer Mitgliederversammlung eine sehr zeitaufwändige Angelegenheit darstellen kann, wird in den meisten Vereinen in der **Satzung** oder einer Nebenordnung geregelt, bis zu welchem Zeitpunkt vor der Mitgliederversammlung ein Antrag eines Mitglieds (oder ggf. einer bestimmten Anzahl von Mitgliedern) in welcher Form (i.d.R. schriftlich und ggf. unterschrieben, neu in Textform) eingereicht werden muß. Dies wird dann Gegenstand der **Tagesordnung**. In mehrstufigen Großverbänden wird dies in der Regel komplexer geregelt werden. Dort erfährt das direkte Antragsrecht **Einschränkungen** durch Satzungsregelungen und/oder eine in einem Organisationsstatut vorgesehene Antragskommission.

1.2. Anträge als Einflußmöglichkeit

Das Gesetz spricht dröge von den „Angelegenheiten des Vereins“ (§ 32 Abs. 1 S. 1 BGB). Das **Antragsrecht ist jedoch ein Teil der sog. Teilhaberechte**, m.E. das Wichtigste. Schließlich sind Inhalt von Anträgen nicht nur persönliche Anliegen der Mitglieder, sondern als Ausgangspunkt von Beschlüssen die wesentlichsten Einflußmöglichkeiten des einzelnen Mitglieds. Der mit der erforderlichen Mehrheit gefaßte Beschuß ist schließlich für den Vorstand bindend.³

1.3. Was ist gesetzlich geregelt?

Das Antragsrecht wird in § 32 BGB vorausgesetzt, d.h., der Beschußfassung geht notwendigerweise eine Initiative eines oder mehrerer Mitglieder voraus, die Antrag genannt wird. Weitere Regelungen sieht das Gesetz hierzu nicht vor. Darüber hinaus sind die Bestimmungen des § 32 BGB abdingbar, § 40 BGB. In § 32 Abs. 1 Satz 1 und 2 BGB heißt es:

„Die Angelegenheiten des Vereins werden, soweit sie nicht von dem Vorstand oder einem anderen Vereinsorgan zu besorgen sind, durch Beschußfassung in einer Versammlung der Mitglieder geordnet. Zur Gültigkeit des Beschlusses ist erforderlich, daß der Gegenstand bei der Berufung bezeichnet wird.“

Die Regelung des § 32 BGB bezweckt, die Vereinsmitglieder vor **Überraschungen** in der Mitgliederversammlung zu

schützen und ihnen Gelegenheit zu geben, über die Notwendigkeit einer Teilnahme zu entscheiden und sich auf die zur Beratung anstehenden Themen vorzubereiten. Dazu reicht es grundsätzlich aus, daß die Mitglieder in der **Einladung** mit dem Verhandlungsgegenstand im Allgemeinen vertraut gemacht werden. Eine wörtliche Übermittlung der Anträge ist nicht erforderlich. Diese können sich während der Beratung ändern oder geändert werden. Der Beschußgegenstand muß allerdings seinem wesentlichen Inhalt nach grundsätzlich so klar umrissen sein, daß jedes Mitglied seine Bedeutung erfassen, eine sinnvolle Entscheidung über die Notwendigkeit seiner Anwesenheit treffen und entscheiden kann, wie es sich in der Abstimmung verhalten will.⁴

2. Details

Entscheidend sind daher die Regelungen in der Satzung. Da viele Bestimmungen des BGB abdingbar sind (s. § 40 BGB), ist eine **Kompetenzverschiebung** zwischen Vorstand und Mitgliederversammlung weitgehend möglich. Dadurch können die Mitwirkungsrechte der Mitglieder weitgehend **eingeschränkt** werden.

2.1. Antragsteller

Antragsberechtigung besteht nur bei Mitgliedern; sie kann von zusätzlichen Bedingungen abhängig gemacht werden, bspw. der vollständigen und pünktlichen Bezahlung des Beitrages. Die Satzung kann dies natürlich öffnen und weiteren Personen Antragsberechtigung gewähren. Bei juristischen Personen kann sie das Vorweisen einer schriftlichen Vollmacht für den Vertreter verlangen.

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

¹ Reichert/Wagner, Vereins- und Verbandsrecht, Kap. 2 Rn. 1333; Wagner, Verein und Verband, Rn. 149.

² BGH 02.07.2007 – II ZR 111/05, juris Rn. 44; Wagner, Verein und Verband, Rn. 149, 316 ff.

³ Müko/Leuschner, BGB, § 27 Rn. 36 ff. Müko/Schäfer, 8. Aufl. 2020, § 667 Rn. 17; LG Frankfurt 24.07.2020 – 2-15 S 187/19, NZG 2020, 1278.

⁴ Aktuell LG Heidelberg 22.02.2024 – 5 O 62/23.

a) Anträge von Delegierten

Eine Delegiertenversammlung ist lediglich eine andere Organisationsform der Mitgliederversammlung bei größeren und großen Vereinen.⁵ Delegierte haben (es sei denn, die Satzung sieht dies vor) i.d.R. kein imperatives Mandat; bei ihrem Stimmverhalten haben sie jedoch die Interessen des Gesamtverbandes zu berücksichtigen.

b) Vorstandsanträge

Der Vorstand hat das Recht, aber auch die Verpflichtung,⁶ Beschlüsse der Mitgliederversammlung herbeizuführen. Den Vorstand trifft im Rahmen der konkurrierenden Zuständigkeit u.U. die Pflicht, der Mitgliederversammlung Angelegenheiten zur Beschlusffassung vorzulegen.⁷ Seine Initiativen sind letztlich Anträge, deshalb empfiehlt es sich, bereits bei der Festlegung der Tagesordnung Informations- und Beschußpunkte klar zu trennen.

c) Anträge Dritter

Der Einfluß Dritter, der bspw. in der Satzung verankert werden kann, kann das Antragsrecht des Dritten vorsehen. Ein Dritter kann für die Bestellung oder den Widerruf des Vorstands zuständig sein, ebenso wie ein Zustimmungsvorbehalt für Satzungsänderungen oder Vorstandsbestellung zulässig sein kann. Ebenso kann ein Veto in der Satzung vorgesehen werden.⁸

d) Persönliche Wahrnehmung des Antragsrechts

Die Mitgliedschaft hat höchstpersönlichen Charakter. Bei einem Verein handelt es sich um eine auf die Person der Mitglieder ausgerichtete Vereinigung, bei der nach dem Gesetz ein Mitgliederwechsel ohne Kontrolle des Vereins nicht möglich sein soll. Es wird ein Rechtsverhältnis zwischen dem Verein und jedem einzelnen Mitglied begründet.⁹

e) Stimmbindung des Antragstellers

Stimmbindungen sind nach heute herrschender Auffassung auch im Vereinsrecht zulässig. Die grundsätzlich bestehende Pflicht, Mitgliedschaftsrechte persönlich auszuüben (§ 38 BGB), steht einer Stimmbindung deshalb nicht entgegen, weil mit dieser die persönliche Wahrnehmung des aus der Mitgliedschaft fließenden Stimmrechts im Kern unberührt bleibt. Eine Stimmbindung kann korporationsrechtlich über die Satzung oder schuldrechtlich über Verträge herbeigeführt werden.¹⁰

2.2. Exkurs: Dringlichkeitsanträge¹¹

Selbst Dringlichkeitsanträge, die nach der Satzung eines Vereins eine Befassung ohne Bindung an eine Ladungsfrist zulassen, müssen den Teilnehmern der Versammlung ein Verfahren bieten, das eine sachgerechte Vorbereitung gewährleisten muß. Ist dies nicht der Fall, kann lediglich ein vorbereitender Beschuß gefaßt werden, der dem endgültigen Beschuß nicht vollständig vorgreifen darf.¹²

2.3. Inhalt des Antrags

a) Bestimmtheit

Viele Anträge scheitern unnötigerweise an ihrer Formulierung. Sie müssen (als Weisung der Mitgliederversammlung an den Vorstand) konkret formuliert sein und bestimmte Handlungsanweisungen enthalten. In der **Formulierung** liegt die eigentliche Kunst, über Anträge Einfluß auszuüben. Schließlich ist es ein riesiger Unterschied, ob man den Vorstand anweist, etwas zu tun oder nur darüber nachzudenken.

b) Begründung

Neben der Bestimmtheit bedarf es i.d.R. einer (je nach Satzungsbestimmung schriftlichen oder mündlichen) **Begründung** des Antrags. Diese soll überzeugen und nicht provozieren, allerdings gibt es hier keine rechtlichen Regeln. Hier ist, sofern es eine gibt, eine Satzungs- oder Geschäftsordnungs-Bestimmung heranzuziehen, letztlich ist das Geschick des Versammlungsleiters gefragt.

Die Zeit, die dem Antragsteller für die Begründung eingeräumt wird, kann (wie bei jedem Redner) beschränkt werden: Die **Beschränkung der Redezeiten** ist nur dann zulässig, wenn ein Bedürfnis nach einer solchen Regelung besteht und diese so ausgestaltet ist, daß sie das Interesse der Mitglieder an einer zügigen und effektiven Durchführung der Versammlung einerseits und das Teilhaberecht der Rede auf der Versammlung andererseits angemessen zum Ausgleich bringt. Voraussetzung für redezeitbeschränkende Maßnahmen ist die objektive Gefährdung zwingender zeitlicher Grenzen der Versammlung, der bloße Wunsch nach einer zügigen Versammlung ist nicht ausreichend. Das Rederecht der Mitglieder wird durch die **Redezeit von einer Minute** unzulässig eingeschränkt. In einer Minute eine Auffassung zu einer bestimmten Frage darzulegen, stellt selbst für einen geübten Redner eine Herausforderung dar. Darüber hinaus sollte (im durch das KG Berlin entschiedenen Fall) über die Satzungsänderungen blockweise entschieden werden, so daß eine Erörterung der einzelnen Änderungen angesichts der ohnehin schon vorgenommenen Straffung der Tagesordnungspunkte in der vorgegebenen Zeit kaum möglich erscheint.¹³

5 Wagner, Verein und Verband, Rn. 309; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 5642 ff., 5661.

6 MüKo/Leuschner, § 27 Rn. 36 ff.; OLG Celle 26.08.2019 – 20 W 17/19.

7 MüKo/Leuschner, § 27 Rn. 36, 50.

8 Zu den organstafflichen Grenzen Wagner, Verein und Verband, Rn. 244.

9 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 662 ff.; OLG Hamm 03.06.2015 – 27 W 72/15, juris.

10 Wagner, Verein und Verband, Rn. 482; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1536.

11 Wagner, Verein und Verband, Rn. 320.

12 BGH 17.11.1986 – II ZR 304/85, BGHZ 99, 119, NJW 1987, 1811; MüKo/Leuschner, § 37 Rn. 13.

13 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1662; KG Berlin 23.12.2019 – 22 W 92/17, NotBZ 2020, 349 m. Verweis auf LG Köln – 06.07.2005 – 82 O 150/04, juris Rn. 124 m.w.N.: eine Minute ist nicht ausreichend.

2.4. Zielrichtung

Anträge können **Feststellungen** klarstellender Art enthalten, positive oder negative Tendenzen verfolgen oder konstitutiv wirken wollen. Jedenfalls sind die daraus folgenden Beschlüsse Weisungen der Mitgliederversammlung an den Vorstand und entscheiden in **wichtigen Angelegenheiten**, die der Vorstand der Mitgliederversammlung vorlegt.¹⁴ Sie ist für die maßgeblichen Beschlüsse, die den Verein in seiner **Substanz** betreffen, zuständig, bspw. für Beschlüsse über Fusion, Spaltung oder Verschmelzung oder gar die Auflösung und die Bestellung der Liquidatoren. Die Funktion als höchstes Organ bedeutet jedoch nicht, daß die Mitgliederversammlung Kompetenzen an sich ziehen könnte, die in der Vereinssatzung anderen Organen zugewiesen sind. In solchen Fällen steht ihr jedoch die Befugnis zu, die Satzung entsprechend zu ändern und diese **Kompetenzzuweisung neu zu organisieren**. Einzelne Aufgaben, wie die Vertretung des Vereins, die dem Vorstand oder besonderen Vertretern (§ 30 BGB) zugewiesen sind, kann die Mitgliederversammlung nicht an sich ziehen.¹⁵

Oft enthalten Beschlüsse Ermächtigungen, die ihrerseits von den Gesetzen und der Satzung gedeckt sein müssen.¹⁶ Die Satzung der DLRG (§ 51 Abs. 3) ermächtigt bspw. den Vorstand (Präsidium), in gewissen Fällen die Satzung selbst zu ändern:

„Das Präsidium wird ermächtigt, Satzungsänderungen, die von dem Registergericht oder von dem Finanzamt aus Rechtsgründen für erforderlich gehalten werden, selbst zu beschließen und anzumelden.“

2.5. Form des Antrags

Der Antrag muß fristgemäß an die in der Satzung genannte Stelle (i.d.R. an den Vorstand) in der dort vorgesehenen Form (Schriftlichkeit/Textform) eingereicht werden.

Verstöße gegen Form, Frist und Inhalt der Einberufung einer Mitgliederversammlung werden zwar nur dann zur Nichtigkeit des Beschlusses führen, wenn der mit den satzungsgemäßen oder gesetzlichen Ladungsbestimmungen verfolgte Zweck, dem einzelnen Mitglied die Vorbereitung auf die Tagesordnungspunkte und die Teilnahme an der Versammlung zu ermöglichen, vereitelt wird. Wird dieser „Dispositionsschutz“ verletzt, liegt ein zur Nichtigkeit der in der Versammlung gefaßten Beschlüsse führender schwerwiegender Mangel vor. Der Verfahrensmangel führt aber nur zur Nichtigkeit des Beschlusses, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, daß sein Zustandekommen durch den Fehler beeinflußt ist.

2.6. Behandlung des Antrags

Zu Beginn der Beratung erhält der Antragsteller in der Regel das Wort und die Gelegenheit, seinen i.d.R. schriftlich vorgelegten und den Tagungsteilnehmern form- und fristgerecht vorgelegten Antrag weiter zu begründen, zu erläutern, ggf. zu ändern und für die Zustimmung zu werben. Die

Geschäftsordnung (so es eine gibt) regelt das weitere Procedere, etwa die Anzahl der Gegenreden oder der weiteren Wortmeldungen vor dem Schluß der Debatte.

a) Umformulierung und Ergänzung

Bei der Beratung über den Antrag stehen die **Umformulierung** und die **Antragsergänzung** (oder -kürzung) ausschließlich dem Antragsteller zu. Die Versammlungsleitung kann in zurückhaltender Weise Hilfestellung geben.

b) Konkurrierende Anträge

Ein „**Gegenantrag**“ (d.h. es wird „beantragt“, den Antrag abzulehnen) ist unzulässig. Zulässig und weit verbreitet sind **konkurrierende Anträge**, die den bisherigen Antrag ausweiten oder einschränken. Hier ist dann der sog. weitergehende Antrag zu ermitteln, über den dann zuerst abgestimmt wird (s. sogleich Ziff. 3.1.).

c) Anträge auf Schluß der Rednerliste/Ende der Debatte

Diese sind als sog. Geschäftsordnungsanträge zulässig, jedoch ist zu differenzieren: Wird „Schluß der Rednerliste“ angeordnet, werden weitere Wortmeldungen nicht mehr entgegengenommen, die bereits abgegebenen aber noch abgewickelt. Wird „Schluß der Debatte“ angeordnet, so wird die Rednerliste geschlossen, vorherige Wortmeldungen werden nicht mehr berücksichtigt und sogar das Fragerecht wird ausgeschlossen.¹⁷

d) Erneutes Verlesen

Weicht die Formulierung am Ende der Beratung von der eingereichten Antragsfassung ab so muß er vor der Abstimmung vom Versammlungsleiter noch einmal verlesen werden, um Mißverständnisse bei den Mitgliedern und dem Protokollführer zu vermeiden.

3. Abstimmungen, Mehrheiten und Protokollierung

3.1. Abstimmungen

Abgestimmt wird nach **Ende der Diskussion**, sofern ein entsprechender Antrag formuliert ist.¹⁸ Liegen mehrere Anträge vor, wird zunächst über den **weiterreichenden**, ansonsten über den **ehrer eingegangenen** abgestimmt.

¹⁴ Zur Abgrenzung der Zuständigkeiten Kreutz, ZStV 2011, 46 (Abschluß einer D&O-Versicherung); s.a. Beauregard, ZStV 2015, 143.

¹⁵ Spezialliteratur: Punte, Die Verschmelzung von (Fußball-)Vereinen, SpuRt 2018, 107.

¹⁶ OLG Hamm 05.09.2024 – 27 W 73/24 (Ermächtigungsbeschuß zur Einberufung einer Mitgliederversammlung auch bei bereits geplanter Mitgliederversammlung).

¹⁷ Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1682 f.; vgl. zur AG Schaaf ZIP 1997, 1324, 1327.

¹⁸ Wagner, Verein und Verband, Rn. 356 ff.

Doch was ist der weitestgehende Antrag? Bestehen hierüber Zweifel, welches der weitestgehende Antrag ist, so entscheidet der Versammlungsleiter ohne Aussprache, so bspw. § 11 Abs. 4 der Geschäftsordnung der DLRG. Manchmal ist jedoch an diesem Punkt eine **Aussprache** angebracht, da das Klima einer Versammlung gerade an diesen Fragen schnell kippen kann. Dem Versammlungsleiter ist zu empfehlen, einen **Beschluß** der Versammlung herbeizuführen.

Ein Antrag gilt als angenommen, wenn nach dem tatsächlichen Abstimmungsergebnis die gültig abgegebenen Stimmen die **erforderliche Mehrheit** erreichen. Gefällte Beschlüsse der Versammlung sollten vom **Versammlungsleiter verkündet** werden. Die Verkündung eines solchen Beschlusses ist für die Rechtsgültigkeit jedoch nicht notwendig. Die Verkündung des Abstimmungsergebnisses stellt die **Beendigung der Abstimmung** fest. Geschlossen wird die Mitgliederversammlung **nach Behandlung aller Tagesordnungspunkte** durch den Versammlungsleiter. Durch die formelle Schließung wird die Handlungsmacht des zusammengetretenen Vereinsorgans Mitgliederversammlung beendet. Die **Möglichkeiten der Einflussnahme der Mitgliederversammlung** sind somit erst wieder in der nächsten einberufenen Mitgliederversammlung gegeben. In der Regel folgt dem Sammel-Tagesordnungspunkt „Beschlüsse“ ein Tagesordnungspunkt „Sonstiges“, der allen Mitgliedern die Gelegenheit einräumt, noch nicht behandelte Themen oder Aspekte anzusprechen. Erst dann schließt der Versammlungsleiter formell die Versammlung.

Die Mitgliederversammlung faßt Beschlüsse, die für den Vorstand und die Mitglieder **bindend** sind. Diese Beschlüsse, auch Beschlüsse zur Änderung der Satzung, dürfen weder rechtswidrig noch gesetzeswidrig sein.¹⁹

3.2 Erneute/wiederholte Abstimmung

Wenn Unklarheiten, bspw. bei der Abstimmung, bestehen, also ein besonderer Grund vorliegt, kann vom Versammlungsleiter im Interesse der Rechtssicherheit eine **Wiederholung der Abstimmung** angeordnet werden. Dies aber auch nur dann, wenn noch alle Mitglieder anwesend sind, die sich an der ersten Abstimmung beteiligt haben. Grundsätzlich ist der gefaßte Beschuß aber bindend.²⁰

Das **Wiederaufgreifen eines bereits erledigten Tagesordnungspunktes** und v.a. einer neuen Abstimmung ist nach der Rechtsprechung²¹ nur zulässig, wenn die Entscheidung über die Neuabstimmung die – gesetzlichen und satzungsmäßigen – **Verfahrensvorgaben** einhält und die Durchführung der Zweitabstimmung die **Rechte der Versammlungsmitglieder** auf gleichberechtigte Teilhabe an der vereinsinternen Willensbildung wahrt.

Es ist in der gesellschaftsrechtlichen Literatur – insbesondere in der aktienrechtlichen Literatur²² – umstritten,

ob und unter welchen Voraussetzungen die Wiederaufnahme eines bereits erledigten **Tagesordnungspunktes mit erneuter Abstimmung** zulässig ist. Während ein solches Wiederaufgreifen von einem Teil der Literatur als von der **Leitungskompetenz** des Vorsitzenden gedeckt angesehen wird, gehen andere Stimmen in der Literatur davon aus, daß ein Wiederaufgreifen nur beim **Vorliegen neuer Tatsachen oder Gesichtspunkte** oder eines anderen gewichtigen Grundes in Betracht kommt. In der vereinsrechtlichen Literatur wird – soweit ersichtlich – überwiegend vertreten, daß eine Neuabstimmung jedenfalls nicht mehr mehrheitlich beschlossen und auch nicht durchgeführt werden kann, wenn auch nur ein **Mitglied die Versammlung bereits verlassen hat**.²³

Manche halten die Möglichkeit einer Wiederholung ausnahmsweise für zulässig, wenn dies mit einem bloßen **Mehrheitsbeschuß der Versammlung** so gewollt ist. Sind noch alle Tagungsmitglieder anwesend und ausnahmslos einverstanden, spricht zunächst nichts dagegen. Diese Auffassung ist jedoch bedenklich, da mit dem bloßen Hinweis auf mögliche Formfehler „endlos“ abgestimmt werden kann – bis zum „gewünschten“ Ergebnis. Deshalb sollte eine Neuabstimmung nicht einfach mehrheitlich (also mit einfacher Mehrheit) beschlossen werden können.²⁴

3.3. Mehrheiten

Bei der Beschußfassung entscheidet die Mehrheit der abgegebenen Stimmen, s. § 32 Abs. 1 BGB. Gemeint ist immer die Mehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen. **Ungültige Stimmen und Enthaltungen** sind keine Ja-Stimmen, werden demzufolge bei der Ermittlung des Abstimmungsergebnisses nicht mitgezählt.²⁵

Grundsätzlich wird unterschieden zwischen **einfacher**, **relativer** und **absoluter** Mehrheit sowie **qualifizierter Mehrheit**.²⁶ Die Bedeutungen der einzelnen Begriffe können sogar unterschiedlich sein, sie werden auch unterschiedlich benutzt, was zur größeren Verwirrung beiträgt. Die **relative Mehrheit** bedeutet grundsätzlich nichts anderes als das Überwiegen der Ja- gegenüber den Nein-Stimmen.

Eine **qualifizierte Mehrheit** wird in der Satzung oder im Gesetz mit einem bestimmten Quorum angegeben, bspw. die

19 OLG Nürnberg 22.01.2016 – 1 U 907/14, MMR 2016, 11.

20 Wagner, Verein und Verband, Rn. 343.

21 KG Berlin 07.02.2011 – 24 U 156/10, GRUR-RR 2011, 280 (Gema-HV).

22 KG Berlin a.a.O., Rn. 11.

23 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1772, 1778.

24 Stöber/Otto, Handbuch zum Vereinsrecht, Rn. 932.

25 Mit der Änderung des Gesetzwortlauts des § 32 Abs. 1 Satz 3 a.F. BGB im Jahr 2009 schloß sich der Gesetzgeber der Rechtsprechung des BGH an, die seit 1982 Enthaltungen bei der Ermittlung der Mehrheit nicht berücksichtigt (BGH 25.01.1982 – II ZR 164/81, NJW 1982, 1585).

26 Wagner, Verein und Verband, Rn. 341.

3/4-Mehrheit (z.B. Satzungsänderung, § 33 Abs. 1 BGB oder die Auflösung, § 41 BGB).²⁷

Sofern **einfache (= absolute) Mehrheit** verlangt wird, ist dies die Mehrheit der abgegebenen Stimmen, d.h. 50% plus 1 Stimme. Das Kammergericht Berlin hat in seinem Beschuß vom 23.05.2020²⁸ zum Begriff der sog. „einfachen Mehrheit“ Stellung genommen und die bisherige Rechtsprechung des BGH bestätigt – die einfache Mehrheit bedeutet nicht nur mehr Ja- als Nein-Stimmen, sondern auch mehr als die Hälfte der gültig abgegebenen Stimmen:

„Die einfache Mehrheit (...) erreicht ein Beschußantrag bzw. Wahlvorschlag dann, wenn er mehr als die Hälfte der gültigen Stimmen auf sich vereinigt. Erforderlich ist, daß die Zahl der gültigen Ja-Stimmen die der gültigen Nein-Stimmen um wenigstens eine übertrifft; Stimmenthaltungen und ungültige Stimmen werden bei der Festlegung des Abstimmungsergebnisses nicht mitgezählt. Wenn anstelle der einfachen die sog. relative Mehrheit, also die Mehrheit aller abgegebenen Ja- und Neinstimmen, hätte maßgebend sein sollen, so hätte dies nach § 40 BGB einer entsprechenden Bestimmung in der Satzung bedurft.“²⁹

3.4. Protokollierung

Die Satzung soll Bestimmungen über die **Beurkundung der Beschlüsse** der Mitgliederversammlung enthalten, § 58 Nr. 4 BGB. Mehr ist dazu gesetzlich (im Vereinsrecht) nicht geregelt. Anders im **Aktienrecht**: Nach § 107 Abs. 2 S. 1 AktG ist über die Sitzungen des Aufsichtsrats eine Niederschrift zu fertigen, die der Vorsitzende zu unterzeichnen hat. Er trägt damit auch die Verantwortung für die Erstellung und Verteilung des Sitzungsprotokolls. Der Aufsichtsratsvorsitzende hat das Protokoll zu unterzeichnen, muß es aber nicht selbst anfertigen. Hierfür kann er sich eines Protokollführers bedienen. Die Niederschrift muß nicht während der Sitzung abgefaßt oder in einer späteren Sitzung verlesen werden. Auch die Genehmigung des Protokolls auf einer späteren Sitzung ist nicht erforderlich, solange dies nicht in der Satzung oder einer Nebenordnung vorgeschrieben ist. Die einfache Schriftform reicht aus.³⁰

Dennoch ist die **Genehmigung** zu Beginn der Folgesitzung anzuraten, um die Bedeutung des Protokolls in das Bewußtsein der Beteiligten zu rufen. Das weit verbreitete Verlesen des Protokolls ist hingegen nicht mehr zeitgemäß.

Ein Urteil des BAG³¹ hat u.a. festgehalten, in einem entschiedenen Praxisfall (hätten) „weder der Inhalt des Beschußes noch das Protokoll der Sitzung (erkennen lassen), daß sich der Aufsichtsrat konkret mit den (im Urteil entschiedenen Fragestellungen) beschäftigt hat“.

Das BAG hat die Praxis der Ergebnisprotokollierung von Beschlüssen zwar grundsätzlich bestätigt, aber die Sicht auf die **Beweisfunktion** verschoben. Es besteht nicht nur die Richtigkeitsvermutung des protokollierten Inhalts, sondern auch das **Fehlen von Inhalten** wird als Beleg für eine unzureichende Aufgabenwahrnehmung und einen darauffolgenden Pflichtenverstoß gesehen. Damit wird deutlich, daß die

Protokollierung des „**wesentlichen Inhalts der Verhandlungen**“ ebenso wichtig ist wie die Protokollierung der **Beschlüsse** oder **Ergebnisse**.

3.5. Rügepflicht?

Es besteht **keine Rügepflicht** des Mitglieds während der laufenden Versammlung. Zur Nichtigkeit eines Beschlusses hat das Kammergericht³² ausgeführt:

„Auch das Vorbringen der Beschwerde, die Wahl sei von keinem der Mitglieder beanstandet worden und entspreche deren Interesse, kann das Wahlergebnis nicht verbindlich werden lassen. Denn die Abhängigkeit der Nichtigkeit eines Beschlusses vom Widerspruch des in seinen Rechten verletzten Mitglieds kann allenfalls bei Verstößen gegen Verfahrensvorschriften greifen, die nur dem Schutz einzelner Mitglieder dienen, nicht aber bei Verstößen gegen übergeordnete Interessen, wie die das grundlegende gemeinschaftliche Interesse aller Mitglieder an einer rechts- und ordnungsgemäßen Willensbildung betreffende Wahl eines Vorstandsmitglieds.“

3.6. Beiträge zu Protokoll

Problematisch sind **Anträge auf Aufnahme bestimmter Redenbeiträge ins Protokoll** oder das **Verlesen von Statements** oder gar bloßen Zwischenrufen, die anschließend „zu Protokoll“ gegeben werden. Im Zivilprozeß gilt hierfür die Regelung des § 160 Abs. 4 ZPO³³, die jedoch in Vereinen ohne explizite Satzungsregelung m.E. nicht anwendbar ist. Der Versammlungsleiter kann in Ausnahmefällen (am besten mit einem Beschuß der Mitgliederversammlung im Hintergrund) Ausnahmen zulassen.

4. Besondere Anträge

4.1. Wahlen

Wahlen sind **Abstimmungen** über die Bestellung von Vorstandsmitgliedern. Eine Abwahl ist die Abberufung von einem

27 Zu den Grenzen der Regelbarkeit s. MüKo/Leuschner, § 33 Rn. 24.

28 KG Berlin, 23.05.2020 – 22 W 61/19, ZIP 2020, 1558.

29 Soweit dem – gesetzlichen (§ 32 Abs. 1 Satz 3 BGB), aber nicht zwingenden (§ 40 Satz 1 BGB) – Leitbild der Mehrheitswahl entsprochen wird, s. OLG Rostock 25.06.2012 – 1 W 16/12.

30 Hüffer/Koch, AktG, § 107 Rn. 13; Spezialliteratur: Hersch, Die Niederschrift der Beschußfassung des Aufsichtsrats, NZG 2017, 854.

31 BAG 20.09.2016 – 3 AZR 77/15, NZG 2017, 69.

32 23.05.2020 – 22 W 61/19, ZIP 2020, 1558.

33 § 160 Abs. 4 ZPO: „Die Beteiligten können beantragen, daß bestimmte Vorgänge oder Äußerungen in das Protokoll aufgenommen werden. Das Gericht kann von der Aufnahme absehen, wenn es auf die Feststellung des Vorgangs oder der Äußerung nicht ankommt. Dieser Beschuß ist unanfechtbar; er ist in das Protokoll aufzunehmen.“

Vereinsamt. Es lohnt sich durchaus, Wahlen genau zu planen und dem (eventuell neuen) Vorsitzenden ein Team an die Hand zu geben. Problematisch können Spengkandidaten werden, die mit weiteren Vorschlägen verbunden werden. Der Versammlungsleiter (oder der für diesen Tagesordnungspunkt benannte Wahlleiter) hat keine Wahl: Er muß danach fragen.

Der Grundsatz der allgemeinen und gleichen Wahl gebietet, daß jeder Wahlberechtigte ein aktives und passives Wahlrecht in formal möglichst gleicher Weise soll ausüben können, wobei sich dies nicht nur auf die Wahl selbst, sondern auch auf die Wahlvorbereitung, insbesondere das **Wahlvorschlagsrecht** bezieht.³⁴ Der Versammlungsleiter tut gut daran, jedes Gefühl von „Mauschelei“ erst gar nicht aufkommen zu lassen, jedenfalls eindeutig klarzustellen, wer kandidiert und welche Abstimmungsart zur Anwendung kommt. Vorsicht ist bei Blockwahlen geboten: Diese sind nur zulässig, wenn die Satzung eine solche Abstimmungsart ausdrücklich zuläßt.³⁵

4.2. Nachwahlen/Kooptation

Die Nachwahl ist eine Nachbesetzung während der laufenden Amtsperiode. Hat der Vorstand das Recht, dies ohne Wahlen vorzunehmen, ist dies zwar wirksam, sollte jedoch bei nächster Gelegenheit bestätigt werden. Dies stärkt die demokratische Legitimation für den Rest der laufenden Amtsperiode.

4.3. Satzungsänderungen

Satzungsänderungen müssen mit der Einladung zur Mitgliederversammlung bekanntgegeben werden. Wie dies geschieht, bleibt dem Verein und der jeweiligen Satzungsbestimmung überlassen. Die Bekanntmachung kann als klassischer Einzelversand erfolgen, aber auch durch Auslage/Aushang im Vereinsheim oder die Publikation auf der Website des Vereins. Darauf muß in der Einladung explizit hingewiesen werden, da die Mitglieder sich vorbereiten können müssen.

4.4. Auflösung

Das Verfahren hierbei folgt den gesetzlichen Bestimmungen im Vereinsrecht des BGB (§ 47 ff. BGB). Um **Spontanauflösungen** zu verhindern, ist es sinnvoll, in der Satzung festzulegen, daß der Auflösungsbeschuß einer gesonderten Mitgliederversammlung bedarf. Der Verein kann alternativ auch auf dessen Eintragung verzichten, so daß er als nicht eingetragener Verein gemäß § 54 BGB fortbesteht. Auch für diese Möglichkeit sollte die Satzung bestimmen, daß es einer Mehrheit von drei Vierteln der Mitgliederversammlung und einer gesonderten Versammlung bedarf.³⁶

4.5. Entlastung/Bedeutung

Die Entlastung ist der Verzicht des Vereins auf Ansprüche gegen das Vorstandsmitglied für die bisherige Amtsperiode. Die betroffenen Vorstandsmitglieder dürfen bei der Abstim-

mung über die Entlastung nicht mitstimmen. Das heißt, sie dürfen auch **nicht mit Enthaltung** abstimmen. Die Enthaltung ist eine Stimmabgabe, wenn auch eine unbestimmte. § 34 BGB enthält dazu ein ausdrückliches Stimmverbot (Verbot des „Richtens in eigener Sache“). Von § 34 BGB kann auch für die Beschußfassung des Vorstands durch die Satzung nicht abgewichen werden, § 40 S. 2 BGB. Das Protokoll sollte also standardmäßig an dieser Stelle die Formulierung enthalten, der Vorstand habe nicht mitgestimmt.

4.6. Vorstandabstimmung bei der Entlastung des Schatzmeisters

Eine separate Abstimmung über die Entlastung des Schatzmeisters ist möglich, aber ohne entsprechende Satzungsbestimmung nicht zwingend. Wird eine separate Abstimmung durchgeführt, ist fraglich, ob der restliche Vorstand mitstimmen kann und ob eine Enthaltung ausreicht. Da über die ganze Amtsperiode hinweg der Schatzmeister Teil des gesamten Vorstands ist und war, sollte der restliche Vorstand ebenfalls nicht mitstimmen.

5. Sonderfall: § 37 BGB

5.1. Einberufung einer Mitgliederversammlung

Der Sonderfall hierzu, die **Berufung auf Verlangen einer Minderheit**, ist in § 37 BGB ebenfalls gesetzlich geregelt: Die Mitgliederversammlung ist zu berufen, wenn der durch die Satzung bestimmte Teil oder in Ermangelung einer Bestimmung der zehnte Teil der Mitglieder die Berufung schriftlich unter Angabe des Zweckes und der Gründe verlangt, § 37 Abs. 1 BGB. Wird dem Verlangen nicht entsprochen, so kann das Amtsgericht die Mitglieder, die das Verlangen gestellt haben, zur Berufung der Versammlung ermächtigen; es kann Anordnungen über die Führung des Vorsitzes in der Versammlung treffen. Zuständig ist das Amtsgericht, das für den Bezirk, in dem der Verein seinen Sitz hat, das Vereinsregister führt. Hierzu ist zu bemerken, daß bis 2015 allein in Baden-Württemberg 107 Vereinsregister bestanden, danach waren es mit Stuttgart, Ulm, Mannheim und Freiburg nur noch vier.³⁷

Für die Umsetzung des Minderheitsverlangens hat der BGH ein Recht des Vereinsmitglieds auf **Einsicht und He-**

³⁴ Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1799 ff.; BVerfG 23.03.1982 – 2 BvL 1/81, BVerfGE 60, 162, NVwZ 1982, 673; BGH 15.01.2013 – II ZR 83/11, BGHZ 196, 76, NZG 2013, 390.

³⁵ Im Detail immer noch umstritten, s. Wagner, Verein und Verband, Rn. 353: OLG Bremen 01.06.2011 – 2 W 27/11, NZG 2011, 1192; OLG Zweibrücken 26.06.2013 – 3 W 41/13, NZG 2013, 1236 (unzulässig); OLG Rostock 26.06.2012 – 1 W 16/12 (zulässig, wenn alle Mitglieder einverstanden sind). Hierzu ausf. Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, Rn. 237.

³⁶ Gotthardt in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 21 Rn. 31; Wagner, Verein und Verband, Rn. 109.

³⁷ Aufschlußreich hierzu Landtags-Drucksache Baden-Württemberg 15/6997 vom 15.06.2015.

rausgabe der Mitgliederliste (ähnl. wie § 30 GenG) aus der Mitgliedschaft hergeleitet; damit geht der Auskunftsanspruch jedoch weiter als bspw. im Aktienrecht, das diesen mit § 67 Abs. 6 AktG auf die eigenen Daten beschränkt. Sofern die Mitgliederliste auch Email-Adressen enthält erstreckt sich das Einsichtsrecht auch darauf.³⁸

5.2 Ergänzung der Tagesordnung

Weigert sich der Vorstand bei einer einberufenen Mitgliederversammlung, einen **bestimmten Punkt auf die Tagesordnung** zu setzen, so kann dies ggf. durch ein **Minderheitsverlangen** durchgesetzt werden.³⁹ Neben der Einberufung einer Versammlung (Minderheitsverlangen gem. § 37 BGB, s.u. Ziff. 5) kann also ein Antrag auf **Ergänzung der Tagesordnung** gestellt werden. Im Gegensatz zum Antragsrecht an sich ist das Tagesordnungsergänzungsrecht von einem Individual zu einem Minderheitenrecht „herabgestuft“. Hintergrund ist das Bestreben zu verhindern, daß die Funktionsfähigkeit der Mitgliederversammlung als Willensbildungsorgan durch eine Überflutung mit Tagesordnungsanträgen beeinträchtigt wird. Ähnliche Regelungen finden sich in §§ 50 Abs. 2 GmbHG und 45 Abs. 2 S. 1 GenG.⁴⁰

Der Antrag muß die Gründe angeben, warum die Beschußfassung in der Mitgliederversammlung gewünscht wird. Auch wenn sich dies aus dem Gesamtzusammenhang ohne weiteres ergibt, ist es für die Minderheit ratsam, die gewünschte Tagesordnung und deren Begründung ausdrücklich anzugeben. Begründet wird dies u.a. mit einer analogen Anwendung von § 37 BGB sowie einer analogen Anwendung von § 122 Abs. 2 AktG.⁴¹

5.3 Grundsatz: Minderheitsverlangen zulässig

Nicht nur die Abhaltung einer Mitgliederversammlung mit der gewünschten Tagesordnung an sich kann gerichtlich durchgesetzt werden, sondern also auch die bloße **Ergänzung der Tagesordnung**. Allerdings kann das Verlangen auf Ergänzung der Tagesordnung abgelehnt werden, wenn die Mitgliederversammlung für den bezeichneten Beratungs- und Beschußgegenstand nicht zuständig ist. Verlagert die Satzung wirksam eine Zuständigkeit der Mitgliederversammlung auf eine andere Stelle, ist dies für die Mitgliederversammlung bindend. Unbenommen bleibt der Mitgliederversammlung, durch Satzungsänderung die betreffende Zuständigkeit zu sich zurückzuholen, oder sie kann durch Weisungen an die entsprechende Stelle ihren Willen durchsetzen, wenn nicht die satzungsmäßige Zuständigkeitsdelegation die Weisungsfreiheit der anderen zuständigen Stelle bezieht.⁴²

5.4 Pflicht des Vorstands oder Versammlungsleiters

Ebenso wenig wie das zuständige Organ hat das Gericht die sachliche Zweckmäßigkeit der Mitgliederversammlung zu

prüfen. Bereits aus diesem Grund kommt eine Ablehnung der beantragten Ermächtigung aus Kostengründen nicht in Betracht. Ein Recht zur Zurückweisung kann zwar bestehen, wenn das Verlangen offensichtlich rechtsmißbräuchlich ist, z.B. wenn der Gegenstand des Einberufungsverlangens außerhalb der Zuständigkeit der Mitglieder- bzw. Delegiertenversammlung liegt.⁴³

5.5 Fristen und Zeiträume

Zu unterscheiden sind die Zeiträume, wann die Ergänzung der Tagesordnung durch eine Minderheit verlangt werden kann. Sie kann vor Bekanntmachung der Tagesordnung erfolgen, im Zeitraum zwischen Bekanntmachung und Sitzungsbeginn sowie auch noch in der Sitzung. Es wird davon ausgegangen, daß die **Bekanntmachung der Tagesordnung zeitgleich mit der Einberufung** erfolgt. Dies muß auch so sein: Erfolgt nur die Einberufung fristgemäß, so ist die dazugehörige Tagesordnung verspätet und läßt den Mitgliedern keine **ausreichende Zeit, über ihre Teilnahme zu entscheiden und sich auf die einzelnen Beschußgegenstände vorzubereiten**.⁴⁴ Unschädlich ist die rechtzeitige Terminankündigung („save the date“) bspw. vier Wochen vor Fristablauf, wenn die Einberufung der Versammlung zusammen mit der Tagesordnung dann fristgemäß versandt wird.

Die Möglichkeit zur Stellung eines nicht vorher angekündigten Sachantrags bleibt in der Versammlung verwehrt.⁴⁵ Es bleibt in der **Pflicht des Einladenden** und des **Versammlungsleiters**, alle genannten Anträge zur Tagesordnung daraufhin zu prüfen, ob sich die Mitglieder sachgerecht hierauf vorbereiten und ihre Teilnahme hierauf ausrichten konnten. Der Vorstand hat das Vertrauen auf die abschließende Funktion der mitgeteilten Tagesordnung zu wahren und die Mitglieder vor **Überrumpelung** zu schützen.

³⁸ BGH 25.10.2010 – II ZR 219/09, NZG 2010, 317; BGH 21.06.2010 – II ZR 219/09, NZG 2010, 1430/1431; BGH 23.04.2013 – II ZR 161/11, NZG 2013, 789. Hierzu *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 2702; *Hüffer/Koch*, AktG, § 67 Rn. 29. Zum WEG LG Düsseldorf 04.10.2018 – 25 S 22/18, juris; aktuell OLG Hamm 26.04.2023 – 8 U 94/22, NZG 2024, 120.

³⁹ *MüHb/Leuschner* § 25 Rn. 31 und § 31 Rn. 7 und 8; Spezialliteratur: *Stefanink/Punte*, Das Minderheitsverlangen auf Ergänzung der Tagesordnung im BGB-Vereinsrecht, NZG 2017, 1161. Wagner, Verein und Verband, Rn. 149, 315 ff.

⁴⁰ *MüKo/Leuschner*, § 38 Rn 13.

⁴¹ Wagner ZZP 105, 294, 297; LG Frankfurt 27.10.2016 – 3-05 O 157/16, NZG 2017, 423 (AG).

⁴² LG München I 25.11.2021 – 13 T 15372/21, SpuRt 2022, 57 m. Verweis auf *Stöber/Otto*, Rn. 811 ff. und OLG Celle 28.08.2017 – 20 W 18/17, NZG 2017, 1191.

⁴³ *MüKo/Leuschner*, § 37 Rn. 8; *Staudinger/Schwennicke* § 37 Rn. 43 f.; OLG München 23.11.2020 – 31 Wx 405/20, NJW 2021, 558 (Rn. 24).

⁴⁴ Grundsatz aus BGH 17.11.1986 – II ZR 304/85, BGHZ 99, 119, NJW 1987, 1811 (dort wurde die eingebaute Satzungsänderung des übergeordneten Verbandes mit einer Frist von einem Tag als unzulässig angesehen).

⁴⁵ *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 1429; *Sauer/Schweyer/Waldner*, Rn. 179; *Stefanink/Punte*, NZG 2017, 1161, 1165.

5.6 Rücknahme des Verlangens

Wer bei der **Rücknahme ebenfalls schriftliche Form** fordert,⁴⁶ verkennt die Dynamik einer Mitgliederversammlung, in der in aller Regel nicht schriftlich, sondern ausschließlich mündlich kommuniziert wird. Selbstverständlich ist die Rücknahme innerhalb einer Versammlung mündlich möglich und ausreichend. Wenn die Rücknahme nicht einstimmig durch alle Antragsteller erfolgt, hat dies Auswirkungen auf das Ergänzungsverlangen, wenn nun das satzungsmäßig bzw. gesetzlich geforderte **Quorum unterschritten** wird. Wird eine gewisse Mindestzahl von Mitgliedern für ein Ergänzungsverlangen verlangt, so muß diese im Zeitpunkt der Behandlung in der Versammlung noch bestehen.

Angesichts der ganzen Problematik der Erweiterung der Minderheitsrechte des § 37 BGB nach dem **Gesetzgeber** zu rufen, erscheint übertrieben.⁴⁷ Vereine sind durchaus in der Lage, im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Ordnung wirksam und rechtssicher festzulegen, wie mit Ergänzungsverlangen zur Tagesordnung, deren Rücknahme und aller damit zusammenhängenden Fragen umgegangen werden soll.⁴⁸

5.7 Quorum

Selbst das Einberufungsquorum des § 37 Abs. 1 BGB von **zehn Prozent der Mitglieder** dürfte bei einem großen Verein eine ziemliche Hürde sein, weshalb sie bei Großvereinen in einer Satzungsregelung nicht überschritten werden darf.⁴⁹

Abgesehen von der Größe des Vereins sind eben 50% begrifflich keine Minderheit; die Höhe des Quorums ist daher funktional zu sehen. Bei der Bestimmung eines Einberufungsquorums in der Vereinssatzung ist jedoch nicht nur abzustellen auf die Zahl der stimmberechtigten Mitglieder, sondern auf die Zahl der an der Mitgliederversammlung teilnahmeberechtigten Mitglieder; auch diese können das Minderheitenverlangen unterstützen.⁵⁰

Das Minderheitenrecht nicht stimmberechtigter Mitglieder kann die Satzung **nicht beschränken** oder **ausschließen**; sie kann daher nicht isoliert vorsehen, daß z.B. fördernden, außerordentlichen, jugendlichen oder Ehrenmitgliedern das Recht nicht zustehen soll, die Einberufung der Mitgliederversammlung zu verlangen.⁵¹

6. Fazit

Ein spannender Punkt zum Schluß: Von Mitgliedern werden nicht selten Anträge gestellt, die dem Vorstand nicht passen. Wird wohl bei der formellen und materiellen Prüfung des Antrages eher ein Auge zugeschränkt oder ein strengerer Maßstab angelegt? Hier liegt genau die Bandbreite des Ermessens und der **Handlungsspielraum des Versamm-**

lungsleiters. Er darf, wie gesagt, nicht die sachliche Zweckmäßigkeit prüfen (s.o. Ziff. 5.4) oder den Antrag aus Kostengründen ablehnen.

Inwiefern muß der Versammlungsleiter aber bei der Behandlung solcher Anträge **neutral** bleiben? **Was ist neutral?** Und wie kann der Antragsteller einen Verstoß gegen derartige Neutralitätspflichten nachweisen? Schließlich unterschreibt der Versammlungsleiter am Ende das Protokoll, s. bereits oben Ziff. 3.4.

Insbesondere vor dem Hintergrund, daß es gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, daß die Versammlung durch ein Mitglied geleitet werden muß, das keiner Interessenkollision bzgl. des entsprechenden Tagesordnungspunktes ausgesetzt ist, ist es sinnvoll, daß gerade bei Interessenkollisionen im Zusammenhang mit Wahlen die Leitung der Versammlung auch zeitweilig Dritten übertragen werden kann. Auch Satzungsbestimmungen, die die **Leitung durch Externe**, also Nichtmitglieder zulassen, sind u.U. sinnvoll.

Der Versammlungsleiter muß nicht zwangsläufig „neutral“ agieren, d.h., er behält das Stimmrecht, sofern er es vorher hatte. § 34 BGB gilt aber auch für ihn – aber **nicht jede Interessenkollision führt zum Stimmverbot**. Es ist dem Versammlungsleiter nicht einmal verwehrt, seine Meinung auch zu den Sachfragen zu äußern und gar Empfehlungen zur Beschlusffassung zu geben, auch wenn er dabei gegen eine Gruppe von Teilnehmern Stellung bezieht.⁵² Beschlüsse, die die Mitgliederversammlung unter einer gesetz- oder satzungswidrigen Leitung faßt, sind ungültig. Der Versammlungsleiter hat bei der Ausübung seiner Leitungs- und Ordnungsbefugnisse ein weites, durch die Bestimmungen des AktG und der Satzung eingegrenztes Ermessen. Die Ordnungsmaßnahmen haben sich jedoch am Gebot der Sachlichkeit zu orientieren sowie das Gleichbehandlungsgebot und das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu wahren.⁵³

Das Recht, Anträge zu stellen, ist also eines der **wichtigsten Mitgliederrechte** im Verein. Es ist darüber hinaus ein wichtiges Gestaltungsmittel, da gefaßte Beschlüsse der Mitgliederversammlung für den Vorstand Weisungen darstellen und den Verein und seine Mitglieder unmittelbar binden.

46 So aber ausdrücklich *Stefanink/Punte*, NZG 2017, 1161, 1166.

47 So das Fazit von *Stefanink/Punte*, NZG 2017, 1161, 1166.

48 *Stefanink/Punte*, NZG 2017, 1161, 1165.

49 *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 1212; zust. *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rn. 159.

50 OLG Düsseldorf 28.05.2013 – I-3 Wx 43/13; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rn. 159 ff.; *Waldner*, in: *MüHb GesR*, § 31 Rn. 1 ff.

51 OLG Düsseldorf a.a.O. mit Verweis auf LG Bremen 13.02.1990 – 2 T 48/90, RPfl. 1990, 262; *MüKo/Leuschner*, § 37 Rn. 3.

52 BGH 29.03.1971 – III ZR 255/68, NJW 1971, 1265, BGHZ 56, 47; *MüKo/Leuschner*, § 32 Rn. 25 ff.

53 KG Berlin 26.01.2024 – 14 U 122/22, NZG 2024, 777; *Waldner* in *MüHb GesR*, § 25 Rn. 32 ff. und § 31 Rn. 55.

□ Neue Anwalts- und Gerichtskosten.



Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

begründet von **Manfred Schmeckenbecher**,
fortgeführt von **Dipl.-Rechtspflegerin (FH)
Karin Scheungrab**, Dozentin, KS Seminare,
Seminare für die Anwaltskanzlei, Leipzig/
München

2025, 27., überarbeitete Auflage, 144 Seiten,
€ 26,-
mit Spiralbindung und Griffregister
ISBN 978-3-415-07720-1

Was lange währt, wird endlich gut

Das Kostenrechtsänderungsgesetz 2025 bringt zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG, GNotKG und JVEG. In die 27. Auflage des »Schmeckenbecher/Scheungrab« sind alle Gesetzesänderungen eingearbeitet.

Ausführliche Musterrechnungen und Tabellen sowie Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement erleichtern die Arbeit. Ein zuverlässiges Werkzeug – analog und unabhängig!

Profitieren Sie von den Anpassungen

Ob Kostennoten-Erstellung oder schnelle Klärung von Mandantenfragen zum Kostenrisiko – mit der neuen Ausgabe sind Sie perfekt gerüstet. Nutzen Sie die vollständig überarbeitete Neuauflage und profitieren Sie von den aktuellen Anpassungen:

- mehr Streitwertstufen für PKH/VKH-Mandate,
- bessere Honorierung familienrechtlicher Mandate,
- zwei neue Tabellenspalten für den Forderungseinzug.

Die Neuauflage bietet auf einen Blick:

- die konkret ausgerechneten Anwaltsgebühren gem. § 13 RVG unter Zugrundelegung der unterschiedlichen in der Praxis wichtigen Gebührensätze inkl. Auslagenpauschale und Umsatzsteuer,
- die Berechnung des Prozesskostenrisikos in Zivilsachen,
- die Gebühren gem. § 49 RVG im Bereich der Prozesskosten-/Verfahrenskostenhilfe,
- die Gebühren und das Prozesskostenrisiko im gerichtlichen Verfahren zum Mahn- und Vollstreckungsbescheid,
- die Kosten im arbeitsgerichtlichen Verfahren,
- die Kosten des Mahn- und Vollstreckungsbescheids,
- die Gebühren im Sozialrecht,
- die Gebühren im Vergaberecht,
- die Gebühren im strafrechtlichen Mandat und in Bußgeldverfahren,
- die Gegenstandswerte im familienrechtlichen Mandat,
- die wichtigsten Gebührentatbestände der Gerichtsvollzieher.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415077201

Aus gegebenem Anlaß: Die Besteuerung von (virtuellen) Influencern – Bestandsaufnahme und Ausblick

Andreas Jahn und Jakob Brohl, beide MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB, Bonn

Mit aktueller Mitteilung vom 15.07.2025¹ kündigt die Finanzverwaltung NRW an, daß das Influencer-Team des Landesamtes zur Bekämpfung der Finanzkriminalität in Nordrhein-Westfalen (LBF NRW) verstärkt mögliche Steuerhinterziehungen durch Influencerinnen und Influencer² in den Blick nehmen wird. Die Steuerfahndung analysiere derzeit ein Datenpaket mehrerer Social-Media-Plattformen mit 6.000 Datensätzen und einem steuerstrafrechtlichen Volumen von rund 300 Millionen Euro allein für Nordrhein-Westfalen. Es geht um nicht versteuerte Gewinne mit Werbung, Abos etc. Auch das Land Hamburg gab am 17.07.2025 eine Mitteilung heraus, daß Hamburger Finanzämter Influencer verstärkt in das Visier nehmen werden.³ Der folgende Beitrag soll einen Überblick über steuerrechtlich relevante Fragen für Influencer geben. Beleuchtet werden dabei insbesondere Fragen im Zusammenhang mit der Einkommensteuer, der Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer und internationalen Aspekte.⁴ Auch soll der Sonderfall der „virtuellen Influencer“ berücksichtigt werden.⁵

I. Der Begriff des Influencers

Als Influencer werden seit dem Beginn der 2000er Jahre Multiplikatoren bezeichnet, die ihre starke Präsenz und ihre Popularität in sozialen Netzwerken dazu nutzen, um Einfluß auf eine breite Öffentlichkeit zu nehmen, um bspw. Produkte, Dienstleistungen oder Lebensstile etc. zu bewerben.⁶ Multiplikatoren sind (natürliche) Personen, die aufgrund ihrer Positionen und ihrer Fähigkeiten im Zuge beruflicher Tätigkeit, Informationsübermittlung, sozialer Beziehungen, von Gesprächen und Beeinflussung zur Verbreitung (Multiplizierung) bestimmter Wertvorstellungen, Meinungen, Kenntnisse und Verhaltensmöglichkeiten beitragen.⁷ Inzwischen haben sich viele verschiedene Formen und Arten von Influencern entwickelt, die sich insbesondere nach Art der Tätigkeit, Art der Vermarktung und Zielgruppe unterscheiden.⁸

Die Vermarktung mit Influencern wird als sog. Influencer-Marketing bezeichnet.⁹ Dieses boomt insbesondere seit Beginn der 2010er Jahre. Dabei werden immer neue Formen der Monetarisierung erschlossen, die verschiedenartige Formen der Werbung, Kooperationen, Affiliate-Links, Merchandising und digitale Inhalte umfaßt. Eine besondere Form des Influencers stellt der sog. virtuelle Influencer dar, der zum Ende dieses Beitrags in den Blick gefaßt werden soll.¹⁰

II. Die Besteuerung von Influencern

Für Influencer gilt zu beachten: Kooperationen mit Unternehmen, Produktplatzierungen, Affiliate-Links, eigene Marken oder Patreon-Accounts – was nach Lifestyle aussieht, ist steuerlich oft hochkomplex. Bei fehlender Beratung kommt es oft zu fatalen Fehlern und Folgen. Im Folgenden sollen Überblicke über die anfallenden Steuerarten dargestellt werden, die im Zusammenhang mit Influencer-Tätigkeiten und -Marketing anfallen können. Ziel ist es, einen weiten Überblick zu verschaffen, wobei spezielle Einzelfragen nur zum Teil erörtert werden sollen.

1. Ertragssteuern

a) Einkommensteuer

Für die Einkommensteuer wird zunächst nach der Einkunftsart differenziert, vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG. Regelmäßig erzielen Influencer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) und bzw. oder aus einer freiberuflichen Tätigkeit

¹ Abrufbar unter: <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/uebersicht-rubrik-aktuelles-und-presse/pressemitteilungen/verdacht-auf-steuerbetrug-grossem-stil>.

² Im Folgenden wird das generische Maskulinum „Influencer“ verwendet.

³ Abrufbar unter: [https://www.hamburg.de/politik-und-verwaltung/behoerden/finanzbehoerde/aktuelles/auch-hamburger-finazaerntehmen-influencerinnen-und-influencer-ins-visier-1081288](https://www.hamburg.de/politik-und-verwaltung/behoerden/finanzbehoerde/aktuelles/auch-hamburger-finanzaerntehmen-influencerinnen-und-influencer-ins-visier-1081288).

⁴ Siehe hierzu auch: Brock, <https://www.meyer-koering.de/meldungen/steuerfahndung-2025-nrw-hamburg-nehmen-influencer-ins-visier-steuerfallen-taskforce-selbstanzeige-im-fokus>; ders. <https://www.meyer-koering.de/meldungen/steuerfalle-influencer-was-sie-jetzt-wissen-muessen>.

⁵ Zum Thema „Influencer-Bestellung“ grundlegend auch: Rozanski/Oonk, „Der Influencer – ein mysteriöses Ertragssteuersubjekt?“, [steueraanwaltsmagazin](https://www.steueraanwaltsmagazin.de/2023/07/07/der-influencer-ein-mysteri%C3%B6ses-ertragssteuersubjekt/) 2023, 78.

⁶ <https://de.wikipedia.org/wiki/Influencer>; Stand: 07.08.2025.

⁷ [https://de.wikipedia.org/wiki/Multiplikator_\(Werbung\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Multiplikator_(Werbung)); Stand: 07.08.2025.

⁸ Vgl. die ausführliche Auflistung in Heine/Trinks Influencer-Besteuerung, 2. Aufl. 2025 Rn. 11 ff.; grundlegend auch: Rozanski/Oonk, [steueraanwaltsmagazin](https://www.steueraanwaltsmagazin.de/2023/07/07/der-influencer-ein-mysteri%C3%B6ses-ertragssteuersubjekt/) 2023, 78, 79.

⁹ Vgl. z.B. <https://www.marketinginstitut.biz/blog/influencer-marketing/#dim-h2-nr1>; Stand: 07.08.2025; Martinek/Semler/Flohr VertriebsR-HdB/Köberlein § 41 Rn. 1 ff.; Rozanski/Oonk, [steueraanwaltsmagazin](https://www.steueraanwaltsmagazin.de/2023/07/07/der-influencer-ein-mysteri%C3%B6ses-ertragssteuersubjekt/) 2023, 78 f.

¹⁰ Vgl. unter II. 4.

i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.¹¹ Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ist gem. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbstständige Arbeit anzusehen ist.¹² Den Begriff der Selbstständigkeit i.S.v. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG zeichnet aus, daß eine (natürliche) Person auf eigene Rechnung und eigene Gefahr tätig ist und damit das Unternehmerrisiko der eigenen Betätigung trägt und Unternehmerinitiative entfallen kann.¹³ Das Merkmal der Selbstständigkeit dient dabei insbesondere der Abgrenzung zum lohnsteuerrechtlichen Arbeitnehmer.¹⁴ Influencer entscheiden autonom und unabhängig darüber, welche Art von Content und Inhalt sie hochladen und verbreiten, welche Art von Sponsoring sie betreiben und wie der eigene Social-Media-Kanal ausgestaltet sein soll. Sie sind dabei in der Einteilung und Art der eigenen Arbeit frei. Sie sind somit als Selbstständige einzustufen.

Das Merkmal der Nachhaltigkeit dient dazu, rein gelegentliche Tätigkeiten aus dem Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 EStG auszuschließen.¹⁵ Eine Tätigkeit soll nachhaltig i.S.d Norm sein, wenn sie „auf Wiederholung angelegt“¹⁶ ist, d.h. der allgemeine Wille besteht, gleichartige oder ähnliche Geschäfte bei sich bietender Gelegenheit – ggf. auch in größeren Zeitabständen¹⁷ – durchzuführen.¹⁸ Auch dieses Merkmal wird man bei der Tätigkeit der Influencer bejahen.

Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfordert eine Tätigkeit, die für Dritte erkennbar gegen Entgelt an einen Markt gebracht wird.¹⁹ Der Steuerpflichtige muß mit der Tätigkeit nach außen hin in Erscheinung treten und sich so an eine Allgemeinheit wenden und den Willen äußern, ein Gewerbe zu betreiben.²⁰ Influencer richten sich mit ihrer Tätigkeit in den Sozialen Medien an eine interessierte Öffentlichkeit, eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt damit zweifelsfrei vor.

Klärungsbedürftig ist nur noch, ob eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt, die einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 EStG ausschließt. Dazu ist zu prüfen, ob der Influencer eine der Katalogtätigkeit des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführt. Dies wird nur selten der Fall sein, sollte aber berücksichtigt werden.²¹

aa) Steuerbare Einkünfte und relevante Beispiele:

§ 2 II 1 Nr. 1 EStG definiert Einkünfte bei Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit als den Gewinn, wobei dazu Regelungen in den §§ 4 – 7 k, 13 a EStG zu finden sind. Nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG sind Einkünfte bei an den anderen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 – 9 a EStG). Relevant ist, und das ergibt sich aus § 4 Abs. 3 S. 1 EStG, der Begriff der Betriebseinnahmen, der aber nicht gesetzlich definiert ist. Betriebseinnahmen bilden positive Erfolgsbeträge (§ 4 Abs. 3 S. 1 EStG) im

Rahmen der Einnahme-Überschußrechnung. Soweit der Gewinn durch Überschußbildung ermittelt wird, lassen sich Betriebseinnahmen daher, in Anlehnung an § 4 Abs. 4 EStG und § 8 Abs. 1 EStG, als betrieblich veranlaßte Zuflüsse an Gütern in Geld oder Geldeswert charakterisieren.²²

Der Großteil der (deutschen) Influencer bezieht seine laufenden Einkünfte aus Affiliate-Marketing (mithilfe sog. Affiliate-Links), Werbeerlösen, Social-Media-Beiträgen mit dahinterstehendem Sponsoring und dem Vertrieb eigener (Merchandise-) Produkte.²³ Diese Einnahmen unterliegen der Einkommenssteuer. Je nach Tätigkeitsbereich des Influencerns können sich Besonderheiten ergeben. Zu nennen sind hierbei insbesondere Lizenzzeinnahmen, die von der Verwertungsgesellschaft (VG) Wort (z.B. Blogger) oder VG Bild-Kunst ausgeschüttet werden, und Rabatte, die ein Influencer im Rahmen einer vertraglichen Absprache mit einem Auftraggeber (meist das Herstellerunternehmen) bei Erwerb von Produkten oder Dienstleistungen beansprucht. In Höhe des Rabattes liegen steuerbare Einnahmen vor, da der wirtschaftliche Vorteil aus der Rabattierung aus betrieblichen Gründen beansprucht werden kann. Dies ergibt sich aus einem Umkehrschluß zu § 8 Abs. 2, 3 EStG, da Selbstständige steuerlich gegenüber Arbeitnehmern nicht übervorteilt werden dürfen.²⁴

Besondere Bedeutung bei der Besteuerung von Influencern haben sog. Sachzuwendungen.²⁵ Dies sind z.B. Produkte und Produktproben der Auftraggeber. Werden Wirtschaftsgüter, die aus betrieblichen Gründen veranlaßt sind, ohne

¹¹ Heine/Trinks Influencer-Besteuerung, 2. Aufl. 2025, Rn. 34; Ertragssteuerliche Behandlung von digital agierenden Steuerpflichtigen (Influencern), DStR 2024 1816 (FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 02.07.2024 – VI 3010-S 2240-190).

¹² Vgl. im Einzelnen BeckOKEStG/Hufeld EStG § 15 Rn. 621 ff.

¹³ Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, § 15 Rn. 11.

¹⁴ Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, § 15 Rn. 11; Heine/Trinks Influencer-Besteuerung, 2. Aufl. 2025, Rn. 36; zur Bestimmung der Selbstständigkeit im nicht steuerrechtlichen Sinne wird oftmals die Vorschrift des § 84 I 2 HGB herangezogen.

¹⁵ BeckOKEStG/Hufeld EStG, § 15 Rn. 71; BFH, Urt. v. 30.11.2023 – IV R 10/21 = DStR 2024, 97 Rn. 26.

¹⁶ BFH, Urt. v. 21.08.1985 – I R 60/80 = BeckRS 1985, 22007368.

¹⁷ BFH, Urt. v. 28.09.2017 – IV R 50/15 = DStR 2017, 2726, 2730.

¹⁸ Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, § 15 Rn. 17.

¹⁹ BFH, Urt. v. 09.07.1986 – I R 85/83 = BeckRS 1986, 22007720.

²⁰ BeckOKEStG/Hufeld EStG, § 15 Rn. 771; BFH, Urt. v. 16.09.2015 – X R 43/12 = BSTBl. II 2016, 48 Rn. 20.

²¹ Ertragssteuerliche Behandlung von digital agierenden Steuerpflichtigen (Influencern), DStR 2024 1816 (FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 02.07.2024 – VI 3010-S 2240-190); ausführlich zu den Einkünften aus § 18 EStG: Rozanski/Oonk, steueranwaltsmagazin 2023, 78, 83 f.

²² BeckOK EStG/Meyer, 21. Ed. 01.04.2025, EStG § 4 Rn. 2016, BFH, Urt. v. 18.05.1995 – IV R 43/93, BFH/NV 1996, 26.

²³ Ertragssteuerliche Behandlung von digital agierenden Steuerpflichtigen (Influencern), DStR 2024 1816 (FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 02.07.2024 – VI 3010-S 2240-190).

²⁴ Siehe zum Ganzen: Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 97, 98.

²⁵ Rozanski/Oonk, steueranwaltsmagazin 2023, 78, 81.

eine (geldwerte) Gegenleistung erbracht, werden sie mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Zuwendung als Betriebseinnahme erfaßt. Dies gilt auch für Wertzugänge, die anschließend nicht betrieblich verwendet werden.²⁶ Wertzugänge in Geldeswert sind alle Vorteile, die nach objektiven Merkmalen in Geld ausgedrückt werden können, einen wirtschaftlichen – nicht nur ideellen – Wert besitzen und damit eine objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers zur Folge haben.²⁷ Für die Bewertung der Sachzuwendungen gilt § 6 EStG. Nach § 6 Abs. 4 EStG gilt für Wirtschaftsgüter deren gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten, soweit diese unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen werden. Regelmäßig werden die Gegenstände und anderen Sachzuwendungen für den Betrieb des Influencers nicht zur dauerhaften Verwendung und Nutzung geeignet oder bestimmt sein. Sachzuwendungen werden daher regelmäßig dem Umlaufvermögen zuzuordnen sein.²⁸ Daraus resultiert der Sofortabzug der Anschaffungskosten als Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG.²⁹ Nach der Nutzung des zugewendeten Gegenstandes kann unterstellt werden, daß das Umlaufvermögen verbraucht worden ist.³⁰

Nach der betrieblichen Nutzung, die regelmäßig nur einmal gegeben sein wird, kann der Influencer die zugewendete Sache privat nutzen, was auch der Regelfall sein wird. Hierin kann eine gewinnerhöhende Entnahme des Gegenstandes in das Privatvermögen zu sehen sein. Diese Entnahme ist als Gewinn zu besteuern, § 4 Abs. 1 S. 2 EStG.³¹

Eine beliebte Marketingstrategie von Influencern im weiteren Umgang mit Sachzuwendungen ist aber auch die Weitergabe in Form vom Gewinnspielen und Verlosungen an die eigenen „Follower“. Eine solche Weitergabe ist eine betriebliche Verwendung und eine Betriebsausgabe. Gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG könnte die unentgeltliche Weitergabe als Aufwendung für ein Geschenk anzusehen sein, was zur Folge hätte, daß diese Betriebsausgabe den Gewinn nicht mindern würde. Die Finanzverwaltung sieht Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung explizit nicht als Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG an.³² Die Aufwendungen für das Gewinnspiel und die Weitergabe bleiben damit abzugsfähig. Dabei sind die Anforderungen des § 4 Abs. 7 S. 2 EStG zu beachten.

Möglich erscheint auch die entgeltliche Weitergabe der Sache, soweit dies zivilrechtlich bzw. vertraglich zulässig ist. In diesem Fall ist statt des Entnahmewertes der tatsächliche Verkaufserlös als Betriebseinnahme zu erfassen.³³ Dies setzt aber voraus, daß die zugewendete Sache nicht bereits zuvor steuerwirksam in das Privatvermögen entnommen wurde und nach eigener Nutzung veräußert wird.³⁴

bb) Betriebsausgaben

Betriebsausgaben sind grundsätzlich bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns zu berücksichtigen. Ausnahmeregelungen dazu finden sich in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1–13 EStG und auch § 12 EStG. Bei Influencern wird regelmäßig

darzulegen sein, ob ein bestimmter angeschaffter Gegenstand betrieblichen oder nicht auch privaten Zwecken dient (sog. gemischt veranlaßte Aufwendungen).³⁵ Dies kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten.³⁶

cc) Beendigung der Tätigkeit

In Bezug auf die Beendigung der Tätigkeit gilt maßgeblich § 16 EStG. Zu unterscheiden ist die Betriebsveräußerung im Ganzen, die Veräußerung eines Teilbetriebs, die Betriebsunterbrechung und die Betriebsaufgabe.

Die Betriebsveräußerung im Ganzen ist begünstigt und richtet sich nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Var. 1 EStG. Voraussetzung ist die entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber in einem einheitlichen Vorgang, wobei dadurch die in dem veräußerten (Teil-)Betrieb enthaltenen stillen Reserven von Bedeutung aufgelöst werden müssen.³⁷ Wesentliche Betriebsgrundlagen meint nach h.M. im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 EStG die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen.³⁸ Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe in der Regel auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stillen Reserven ruhen. Im Influencerbetrieb sind dies regelmäßig das kommerzialisierte Persönlichkeitsrecht, das Namensrecht

26 BFH, Urt. v. 06.10.2004 – X R 36/03 = BeckRS 2004, 25007424.

27 BFH, Urt. v. 06.10.2004 – X R 36/03 = BeckRS 2004, 25007424.

28 Der Begriff des Umlaufvermögens ist weder im Steuerrecht noch im Handelsrecht gesetzlich definiert. Er ergibt sich aber als Umkehrschluß zu § 247 II HGB, wonach beim Anlagevermögen Gegenstände auszuweisen sind, die bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. Beim Umlaufvermögen handelt es sich folglich um die Wirtschaftsgüter, die für den Verkauf oder den Verbrauch ange schafft oder hergestellt worden sind. BeckOK EStG/Oellerich EStG § 6 Rn. 1531.

29 Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 106.

30 Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 106.

31 Kennzeichnend für eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG ist, daß es zu einer Minderung des Betriebsvermögens kommt, vgl. z.B. BFH, Urt. v. 23.03.1995 – IV R 94/93.

32 R. 4.10. Abs. 5 Nr. 3 EStR 2012; LfSt Bayern vom 01.08.2022 – S 2371.1.1-3/1 St32; Tz. 1.1.1 SIS 23 18 53.

33 Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 110.

34 Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 110.

35 BeckOK EStG/Meyer, EStG § 4 Rn. 2228 f.; derselbe unter Rn. 2218: „In der neueren Rechtsprechung wird betont, daß die Aufwendungen in einem steuerlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen müssen, was dann zu bejahen ist, wenn das „auslösende Moment“ bei wertender Be trachtung der Erwerbssphäre zugewiesen werden kann“, BFH 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl. 2010, 672, 681.

36 Beispiele und regelmäßige Abgrenzungsfragen sind anschaulich bei Heine/Trinks Influencer-Besteuerung, 2. Aufl. 2025, Rn. 121 ff. zusammengetragen. Auf diese Ausführungen soll an dieser Stelle verwiesen werden.

37 BFH, Urt. v. 12.12.2000 – VIII R 10/99; BFH, Urt. v. 13.02.1996 – VIII R 39/92.

38 St. Rspr.; vgl. z.B. BFHE 137, 487 = BStBl. II 1983, 312.

und die Social-Media-Accounts und -Profile. Neben der Veräußerung dieser wesentlichen Betriebsgrundlagen muß auch die mit dem veräußerten Betriebsvermögen verbundene Tätigkeit endgültig und vollständig aufgegeben werden. Bei Influencern kann sich die Frage stellen, ob die spätere Neuerröffnung eines anderen, neuen Social-Media-Accounts die begünstigte Betriebsveräußerung hindert. Rechtsprechung zu dieser Frage gibt es bisher nicht.

Werden (wesentliche) Betriebsgrundlagen veräußert, aber die Tätigkeit nicht eingestellt, kann ein begünstigter Gewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Var. 2 EStG vorliegen, wenn z.B. ein einzelner Account veräußert wird (begünstigte Teilbetriebsveräußerung).

Die Folgen einer Betriebsunterbrechung, z.B. durch eine Auszeit von sozialen Medien und öffentlichen Auftritten, richten sich nach § 16 Abs. 3 b EStG. Danach liegt eine begünstigte Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG nicht vor, bis der Influencer nach § 16 Abs. 3 b S. 1 Nr. 1 EStG eigenständig eine Aufgabeklärung abgibt oder nach dem Finanzamt nach Nr. 2 bekannt wird, daß der Influencer seine Tätigkeit aufgegeben hat.

b) Gewerbesteuer

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb im Inland der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist nach § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Der Gewerbebetrieb i.S.d. Gewerbesteuergesetzes definiert sich daher nach der einkommensteuerlichen Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von den übrigen Gewinneinkünften³⁹ (vgl. § 15 EStG). Sonstige Gewinneinkünfte können insbesondere Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – vor allem Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG – sein. Ob eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt, wird im Einzelfall zu prüfen sein. Soweit Influencer Einkünfte aus einer freiberuflichen Betätigung erzielen, unterliegen diese Einkünfte demnach nicht der Gewerbesteuer. Abgesehen davon bestehen für Influencer keine weitergehenden Besonderheiten in Bezug auf die Gewerbesteuerbarkeit.⁴⁰ Wichtig ist aber: Wenn ein Influencer neben einer freiberuflichen Tätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, sollte eine dokumentierte Trennung der beiden Arten der Einkünfte vorgenommen werden – soweit die Verkehrsauffassung eine Trennung der Tätigkeiten zuläßt.⁴¹ Eine (tatsächlich gemischte) einheitliche Tätigkeit wird von den Finanzämtern in der Regel als einheitlich gewerbliche Einkunft behandelt,⁴² was zur Folge hat, daß auch die an sich nicht gewerbesteuerbaren (Teil-)Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit der Gewerbesteuer nach GewStG unterfallen.

Zu beachten ist zudem: Gemäß § 25 Abs. 1 Nr. 1 GewStDV muß eine Gewerbesteuererklärung nur von gewerbesteuerpflchtigen Unternehmen abgegeben werden, deren Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum den Betrag von 24.500 Euro überstiegen hat. Gemäß § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG wird

zudem in Höhe von 24.500 Euro bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für natürliche Personen ein Freibetrag gewährt. Liegt der Gewerbeertrag unter dem genannten Betrag, fällt keine Gewerbesteuer an.

Die gewerbesteuertliche relevante Tätigkeit als Influencer beginnt mit der ersten Aktivität in den Sozialen Medien (Posts, Videos etc.), da sich der Steuerpflichtige in diesem Moment erstmals an die (breite) Öffentlichkeit richtet.

2. Umsatzsteuer

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Hauptberufliche Influencer unterfallen dem Begriff des Unternehmers i.S.d. UStG nach § 2 Abs. 1 UStG.

Ein Entgelt muß nicht explizit in Geld bestehen, damit ein Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 UStG vorliegt, vgl. § 10 Abs. 1 UStG. Dieses kann in Geld oder in einer sonstigen (vermögenswerten) Leistung oder in einer gemischten Form aus Geld und einer anderen Leistung vorliegen. Entscheidend ist ein Leistungsaustausch.⁴³

Für Influencer relevant ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt der „Unternehmensbeginn“ vorliegt. Die Bestimmung des Zeitpunktes wird in der Praxis nicht immer leicht sein.⁴⁴ Relevant ist der Zeitpunkt insbesondere, da ab diesem Zeitpunkt Vorsteuerbeträge für bezogene Eingangsleistungen (Leistungseinkauf) nach § 15 UStG geltend gemacht werden dürfen.⁴⁵ Der Vorsteuerabzug ist bei sämtlichen unternehmerisch veranlaßten Leistungsbezügen (Lieferungen und Leistungen, die für das eigene Unternehmen ausgeführt sind) möglich. Zur Ausübung des Vorsteuerabzugs benötigt der Leistungsempfänger grundsätzlich eine Rechnung, die den Anforderungen nach §§ 14, 14 a UStG entspricht. Hier muß der Influencer im Hinblick auf den möglichen Vorsteuerabzug und auch den einkommensteuerrechtlichen Betriebsausgabenabzug genau dokumentieren, welche Leistungen für sein Unternehmen angeschafft werden und muß eine

³⁹ Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 240; BeckOK GewStG/ Specker GewStG Rn. 273 f.

⁴⁰ Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 240; dies ergibt sich auch aus den Merkblättern zur Influencer-Besteuerung der Finanzverwaltungen der einzelnen Länder, vgl. z.B. für Baden-Württemberg: <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/steuern/steuern-aktuelle-themen/steuerguide-fuer-influencer/>.

⁴¹ BFH BStBl. II 2004, 363 = BeckRS 2003, 24001568.

⁴² Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 242.

⁴³ BeckOK UStG/Peltner UStG § 1 Rn. 67.

⁴⁴ Das liegt daran, daß die Abgrenzung zwischen privater (unternehmensfremder) und unternehmerischer Tätigkeit zu Beginn nur schwer zu differenzieren sein wird. Objektive Kriterien, die einen klaren Unternehmensbeginn markieren, werden oftmals fehlen. Ein hinreichendes objektives Kriterium kann aber der Beginn der Monetarisierung darstellen, vgl. Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 255.

⁴⁵ Heine/Trinks Influencer-Besteuerung Rn. 253; BeckOK UStG/Looks UStG § 15 Rn. 1.

den formalen Anforderungen nach § 14 Abs. 4 UStG entsprechende Eingangsrechnung vorlegen. Nach § 14 b Abs. 1 UStG müssen erhaltene und selbst ausgestellte Rechnungen für acht Jahre aufbewahrt werden. Um den Vorsteuerabzug geltend zu machen, darf weiterhin kein Abzugsverbot greifen, § 15 Abs. 1 a, 2 UStG. Gemäß § 15 Abs. 1 a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die bestimmte einkommensteuerliche Abzugsverbote gelten. Für Influencer dürften die höchste Relevanz das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG bei Luxusaufwendungen mit Privatbezug und § 12 Nr. 1 EStG bei Aufwendungen für die Lebensführung haben.⁴⁶

Eine andere Frage ist, wann eine umsatzsteuerliche Leistungserbringung durch den Influencer vorliegt. Die Beiträge, Posts etc. von Influencern sind in der Regel durch Werb leistungen an andere Unternehmen und Werbepartner monetarisiert. Damit erbringt der Influencer, zumindest in der Anfangsphase seiner Tätigkeit, regelmäßig eine sonstige Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Var. 2 UStG. Für diese gilt die Regelbesteuerung i.H.v. 19 % nach § 12 Abs. 1 UStG. Diese hat der Influencer auszuweisen und an das Finanzamt abzuführen.

Eine lange Diskussion herrschte um die Frage, ob auch bei sog. „Donations“ ein Leistungsaustausch vorliegt, der zur Umsatzsteuerbarkeit führt. Donations sind freiwillige (meist monetäre) Zuwendungen an Influencer im Rahmen von Live-Übertragungen (Live-Streams) auf Social-Media-Plattformen. Die Streamer erhalten dabei von ihren Zuschauern Zahlungen, die sodann regelmäßig in einem gesonderten Fenster gezeigt und oftmals auch verlesen werden. Der Wortlaut legt zunächst nahe, daß es sich um eine Schenkung i.S.d. § 516 BGB (engl. Donation) handelt, die aufgrund der nur einseitigen Leistungsverpflichtung keinen Leistungsaustausch darstellen. Eine solche Einordnung würde dazu führen, daß keine Umsatzsteuer auf diese anfällt. *Heine* und *Trinks* vertreten, daß ein Leistungsaustausch im Falle der sog. Donations offensichtlich vorliege, da es um die Interaktion mit dem Influencer und Streamer ginge, der durch Danksagung, Hervorhebung im Chat oder namentliche Erwähnung eine Gegenleistung erbringe.⁴⁷

3. Internationale Aspekte

a. Besteuerungsrecht

Das auf Influencer anzuwendende Besteuerungsrecht bestimmt sich nach den allgemeinen Kriterien der Abgabenordnung (Wohnsitz, § 8 AO oder gewöhnlicher Aufenthalt, § 9 AO).⁴⁸ Problematisch kann sein, wenn der Influencer – wie oft der Fall sein wird – Leistungen im Ausland erbringt⁴⁹ oder einen längeren Auslandsaufenthalt hat, bei dem er aber weiterhin arbeitet.⁵⁰ Im letzten Fall kann es zu einer doppelten Ansässigkeit im Inland (Deutschland) sowie im Ausland kommen, was die Frage nach einer drohenden Doppelbesteuerung aufwirft. Entscheidend ist dann, ob ein Doppel-

besteuerungsabkommen (DBA) mit dem jeweils anderen Staat geschlossen worden ist.⁵¹

b. Wegzugsbesteuerung

Das Thema der Wegzugsbesteuerung hat bei Influencern eine besondere Brisanz. Viele lockt es in das Ausland – immer mehr Influencer verlagern ihre Betriebe in andere Länder, oftmals auch aus steuerlichen Gründen. Dabei können sich erhebliche und unangenehme Konsequenzen aus der Regelung zur Entstrickungsbesteuerung nach § 16 Abs. 3 a EStG ergeben. Danach wird bei Ausschluß oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts eine Betriebsaufgabe fingiert. Diese bezieht sich auf sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebs und bedingt, daß alle stillen Reserven in diesen Wirtschaftsgütern zum Zeitpunkt der Verlagerung ins Ausland aufgedeckt werden und zu versteuern sind.⁵² Die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung des § 16 Abs. 3 a EStG EStG gilt gleichermaßen für die Verlagerung in einen DBA-Staat als auch in einen Nicht-DBA-Staat.⁵³

Begründet der Influencer dagegen nur eine ausländische Betriebsstätte, liegt keine Betriebsaufgabe vor, wenn die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Influencers im Inland verhaftet bleiben.

c. Beschränkte Steuerpflicht:

Sollte der Influencer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, ist er gem. § 1 Abs. 4 EStG mit seinen inländischen Einkünften (§ 49 EStG) beschränkt steuerpflichtig. Im Fall des Wegzugs ins Ausland ist § 2 Abs. 7 S. 3 EStG für das Wegzugsjahr zu beachten, ebenso wie der Progressionsvorbehalt des § 32 b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

4. Sonderfall: Virtuelle Influencer

Eine besondere Stellung nehmen sog. virtuelle Influencer ein. Diese gewinnen in den sozialen Medien zunehmend an Bedeutung. Virtuelle Influencer präsentieren sich ähnlich wie menschliche Influencer in den sozialen Medien mit Fotos, Videos, Blog-Beiträgen etc. Im Gegensatz zu realen Menschen „existieren“ aber diese nur online und werden mit einer speziellen, künstlich geschaffenen Persönlichkeit versehen und sind vollständig computergeneriert.

46 *Heine/Trinks* Influencer-Besteuerung Rn. 270.

47 *Heine/Trinks* Influencer-Besteuerung Rn. 307.

48 Auch insoweit ergeben sich keine Besonderheiten.

49 *Heine/Trinks* Influencer-Besteuerung Rn. 215.

50 *Heine/Trinks* Influencer-Besteuerung Rn. 215.

51 Dies wird im Einzelnen zu prüfen sein. Ein beliebtes Ziel für Influencer sind die Vereinigten Arabischen Emirate, genauer Dubai. Hier besteht z.B. ein DBA: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Vereinigte_Arab_Emirate/1996-04-29-Vereinigte-Arabische-Emirate-Abkommen-DBA.html.

52 Vgl. dazu *BeckOK/Werthebach* EStG, § 16 Rn. 1110 ff.

53 *Schmidt/Wacker* EStG § 16 Rn. 197.

riert. Solche virtuellen Influencer werden oftmals von Agenturen oder Unternehmen geschaffen, oftmals unter Einsatz von künstlicher Intelligenz. Die Erscheinungsformen können stark variieren.

a. Einkommensteuer

Die Einkommensbesteuerung sog. virtueller Influencer ist stets am jeweiligen Entwickler bzw. Betreiber/Inhaber (nachfolgend: Inhaber) orientiert. Als rein virtuelle „Persönlichkeiten“ ohne eigene Rechtspersönlichkeit unterliegen sie keiner eigenen Besteuerung, so daß auf die „dahinter“ stehende Person abgestellt werden muß. Hier gelten die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts. Zu beachten ist dabei: Eine selbständige freiberufliche Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt zwingend ein höchstpersönliches Tätigwerden gegenüber Menschen voraus.⁵⁴ Freiberuflichen Einkünfte erfordern eine eigene (menschliche) geistige Leistung, die eingebracht wird. Bei einer werbenden Tätigkeit, die in den sozialen Medien automatisiert mittels einer virtuellen Person erbracht wird, scheidet eine solche Tätigkeit aus. Der Inhaber und/oder Entwickler eines virtuellen Influencer-Accounts erzielt daher ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG. Hinsichtlich der Betriebsausgaben entfallen bei virtuellen Influencern die Abgrenzungsfragen zur privaten Lebensführung. Bedeutsam sind aber die abzugsfähigen Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer oder die Tagespauschale nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 b und 6 c EStG, wenn der Inhaber des Influencer-Accounts die Tätigkeit aus der eigenen Wohnung heraus ausübt. Auch bei virtuellen Influencern ergeben sich die Abgrenzungsfragen bei gemischten Aufwendungen für z.B. Computerhardware.

b. Umsatzsteuer

Auch umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit virtuellen Influencern stellen sich nur im Zusammenhang mit dem jeweiligen Inhaber. Der (subjektive) Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG setzt tatbestandlich nicht die Rechtsfähigkeit voraus, dennoch kennt auch das Umsatzsteuerrecht im Ergebnis nur natürliche und juristische Personen sowie Zusammenschlüsse derer.⁵⁵ Für nichtrechtsfähige Subjekte wird eine Vergleichbarkeit mit juristischen Personen gefordert,⁵⁶ wobei im Zweifel von einer unselbstständigen Vermögensmasse auszugehen ist, die weder Leis-

tender noch Leistungsempfänger sein kann.⁵⁷ Dies trifft auch auf virtuelle Influencer zu. Ob in Zukunft eine Anpassung der Gesetzeslage vorgenommen wird, bleibt abzuwarten. Darüber hinaus greifen für virtuelle Influencer – ebenso wie bei der Einkommensteuer – keine umsatzsteuerlichen Sonderregelungen.

III. Summa

Die Besteuerung von Influencern ist in Teilen komplex und bedarf professioneller Beratung, um Fehler und Konflikte mit der Finanzverwaltung, die ein strengeres und genaueres Vorgehen angekündigt hat, zu vermeiden. Aus einkommen-, gewerbe- und umsatzsteuerrechtlicher Perspektive ergeben sich zunächst keine Besonderheiten. Dennoch stellen insbesondere Sachzuwendungen, die ein Influencer zunächst betrieblich, später jedoch auch privat nutzt oder in Form von Gewinnspielen oder privaten Veräußerungsgeschäften weitergibt, und Anschaffungen, die sowohl privat als auch beruflich genutzt werden, steuerliche Stolperfallen dar. Auch der Beginn der jeweiligen unternehmerischen und damit steuerlich maßgeblichen Tätigkeit kann im Einzelfall schwer zu bestimmen sein. Eine sorgfältige Beratung der Influencer und eine genaue Dokumentation der Tätigkeit ist hier notwendig.

Die Besteuerung sog. virtueller Influencer stellt eine neuartige Herausforderung für das Steuerrecht dar, die auch in den kommenden Jahren an Bedeutung gewinnen wird, insbesondere mit Blick auf immer schneller und besser werdende künstliche Intelligenz. Aktuell liegt die steuerliche Verantwortung allerdings noch bei den Entwicklern bzw. Inhabern.

Das Thema der Influencer-Besteuerung wird die Steuerrechtspraxis auch in den kommenden Jahren weiter bewegen und sowohl Politik, Finanzverwaltung als auch Justiz beschäftigen.

54 Heine/Trinks, Besteuerung virtueller Influencer, beck.digitax 2025, 78.

55 Siehe dazu: BeckOKUStG/Sandra Müller UStG, § 2 Rn. 100 ff.; BFH, Urt. v. 21.05.1971 – V R 117/67.

56 Heine/Trinks, Besteuerung virtueller Influencer, beck.digitax 2025, 78, 81.

57 Heine/Trinks, Besteuerung virtueller Influencer, beck.digitax 2025, 78, 81.

Grenzen für die Einziehung bei Hinterziehung der Umsatzsteuer

Prof. Dr. Bettina Spilker, Münster*

Die Entscheidung über die Einziehung ist mittlerweile längst zum festen Bestandteil der meisten Strafgerichtsentscheidungen auch im Bereich Umsatzsteuerhinterziehung geworden. Beim Täter soll das aus der rechtswidrigen Tat Erlangte abgeschöpft werden, um die Erlöse an den geschädigten Fiskus auszukehren. Dennoch kann nicht bei jeder Umsatzsteuerhinterziehung der Umsatzsteuerverkürzungsbetrag strafgerichtlich eingezogen werden. Die Grenzen werden derzeit in der Rechtsprechung ausgelotet.

I. Einführung

Die Einziehung ist keine zusätzliche Strafe,¹ sondern eine Nebenfolge zur Strafe mit besonderem Zweck. Mit eigenständigem Vollstreckungstitel soll dem Täter das aus der Tat Erlangte entzogen werden, um es zu verwerten und die Erlöse an den oder die Geschädigten – bei Steuerhinterziehung an den Fiskus – auszukehren. Zunächst wird in der Regel ein Vermögensarrest gem. §§ 111 e ff. StPO verhängt,² um Konten zu pfänden oder Wertgegenstände zu beschlagnahmen. Nach Rechtskraft der strafgerichtlichen Entscheidung erfolgt die Verwertung³ zwecks Auskehrung der Erlöse (§ 459 h Abs. 2 StPO).⁴ Gleichzeitig hat die Einziehung auch Präventivwirkung, da sie von gewinnorientierten Straftaten abschrecken soll.

In den §§ 73 ff. StGB sind die Voraussetzungen der Einziehung geregelt,⁵ die auch für Steuerstraftaten gelten (§ 369 Abs. 2 AO). Nach § 73 Abs. 1 StGB unterliegt das „durch“ oder „für“ eine rechtswidrige Tat „Erlangte“ der Einziehung. Bei Steuerhinterziehung fallen hierunter insbesondere die „ersparten Aufwendungen“ des Täters, weil dieser zu wenig Steuern entrichtet hat. Da „ersparte Aufwendungen“ nicht gegenständlich sind, unterliegen sie der Wertersatzeinziehung gemäß § 73 c StGB in Höhe der Aufwendungen, die der Täter gehabt hätte, wenn er die geschuldeten Steuern angemeldet und entrichtet hätte.⁶

Weitere Voraussetzung ist, daß dem Täter durch die Steuerhinterziehung ein „meßbarer wirtschaftlicher Vermögensvorteil“ zugeflossen ist. Dies setzt bei Steuerhinterziehung eine Vollendung dieser Straftat, d.h. den Eintritt des Tatverfolgs durch zu niedrige oder verspätete Festsetzung, voraus (vgl. § 370 Abs. 4 S. 1 HS. 1 AO).⁷ Bei versuchter Umsatzsteuerhinterziehung kommt eine Einziehung von Wertersatz in Höhe der ersparten Aufwendungen nicht in Betracht, weil die Steuer erst verkürzt ist, wenn sie nicht rechtzeitig festgesetzt wird.⁸ Vorher erlangt der Täter keinen meßbaren wirtschaftlichen Vermögensvorteil.

Bei der Bestimmung des Wertes des Erlangten sind grundsätzlich „Aufwendungen des Täters, Teilnehmers oder des anderen abzuziehen“ (vgl. § 73 d Abs. 1 S. 1 StGB).⁹ Dies gilt jedoch nicht für Aufwendungen, die zur Vorbereitung der Begehung der Tat getätigt wurden, weil diese „strafrechtlich verstrickt“ und damit nicht abzugsfähig sind (vgl. § 73 d Abs. 1 S. 2 Hs. 1 StGB).¹⁰

Eine Einziehung kommt nach § 73 e StGB nicht in Betracht, soweit der Anspruch, der dem Verletzten aus der Tat erwachsen ist, „erloschen“ ist. Bei Steuerhinterziehung ist daher grundsätzlich das Erlöschen des Steueranspruchs ein Ausschlußgrund, z.B.:

- Zahlung der hinterzogenen Steuern (§§ 224, 224 a, 225 AO),
- Aufrechnung (§ 226 AO) sowie
- Erlaß der Steuer (§ 163, 227 AO).

* Rechtsanwältin Prof. Dr. Bettina Spilker ist apl. Professorin an der Universität Münster sowie Salary Partnerin der Kanzlei Kantenwein Spatscheck Widmayer van Bevern & Partner.

¹ Schaufin Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, Werkstand 79. Lfg. 7/2023, 1. Straf- und bußgeldrechtliche Nebenfolgen, Rn. 1130.3 m.w.N.

² Tipke/Kruse/Krumb, AO/FGO (Lfg. 149, Juli 2017), § 375 AO, Rn. 13. Nach § 111 e Abs. 6 StPO stehen die Sicherungsinstrumente des Vermögensarrests nach der StPO und des steuerlichen Arrests gemäß § 324 AO gleichrangig nebeneinander. Der Vermögensarrest wird auf Antrag der Strafsachenstelle des Finanzamts durch den Richter – in der Regel ohne vorherige Anhörung – erlassen, dazu auch Wulf, PStR 2018, 150, 151.

³ Schwerdtfeger, BB 2018, 834.

⁴ Köllner/Mück, NZI 2017, 593, 594. Reicht der Wert des in Vollziehung des Vermögensarrests gesicherten Gegenstands oder des durch dessen Verwertung erzielten Erlöses nicht aus, die Ansprüche der Verletzten zu befriedigen, stellt die Staatsanwaltschaft einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arrestschuldners (§ 111 i Abs. 2 StPO).

⁵ Klein/Jäger, AO § 370, Rn. 356.

⁶ Z.B. BGH 25.03.2021 – 1 StR 28/21, BeckRS 2021, 17780; BGH 28.11.2000 – 5 StR 371/00, wistra 2001, 96, 97; Wulf, PStR 2018, 150, 151.

⁷ BGH 08.03.2022 – 1 StR 360/21, NZWiSt 2022, 379, Rn. 24. Tritt der Vermögensvorteil nicht beim Täter selbst, sondern bei einem Dritten ein, z.B. bei einer juristischen Person, deren Geschäftsführer die Steuererklärung abgegeben hat, erfolgt die Einziehung bei der juristischen Person, die den Vorteil erlangt hat (vgl. § 73 b Abs. 1 Nr. 1 StGB). Bei dem Vertreter, der für die juristische Person die unrichtige Steuererklärung abgegeben hat, kann keine Einziehung erfolgen, st. RspR, z.B. BGH 14.11.2018 – 3 StR 447/18, NZI 2019, 305, Rn. 9 ff.; BGH 17.01.2019 – 4 StR 486/18, NZWiSt 2019, 321, Rn. 10; zu Besonderheiten bei Fälligkeitssteuern, vgl. II.2.

⁸ BGH 08.03.2022 – 1 StR 360/21, NZWiSt 2022, 379.

⁹ Darunter fallen freiwillige Vermögensopfer, die beim Erwerb des Erlangten bei Durchführung der rechtswidrigen Tat eingesetzt wurden sind, z.B. Kaufpreise, Herstellungs- und Transportkosten, Entgelte oder Belohnungen, vgl. Graf/Jäger/Wittig/Scheier, 3. Aufl. 2024, StGB § 73 d Rn. 6.

¹⁰ MüKoStGB/Joecks/Meißner, 4. Aufl. 2020, StGB § 73 d Rn. 18.

Nach § 47 AO erlischt zwar der Steueranspruch auch mit Eintritt der Verjährung (Festsetzungsverjährung, §§ 169–171 AO, oder Zahlungsverjährung, §§ 228–232 AO), die Einziehung ist jedoch bei steuerlicher Verjährung ausdrücklich nicht ausgeschlossen (vgl. § 73 e Abs. 1 S. 2 StGB). Ein steuerlich verjährter Anspruch kann im Steuerstrafverfahren, einschließlich Zinsen nach §§ 233 a, 235 AO, noch eingezogen werden (§ 375 a AO), solange die Verjährung für die strafrechtliche Einziehungsmöglichkeit (30 Jahre nach Tatbegehung) nicht eingetreten ist (vgl. § 459 g Abs. 4 StPO);¹¹ durch Hemmungs- und Unterbrechungstatbestände kann die Verjährung noch weiter aufgeschoben sein.¹² Das Einziehungsrecht verdrängt damit das steuerliche Verjährungsrecht und bewirkt, daß längst verjährt Steuerforderungen im Strafverfahren „wiederaufleben“ und über die (Wertersatz-) Einziehung eingezogen werden.

II. Einziehung bei Umsatzsteuerhinterziehung

1. Taterfolg: Vollendung bei Hinterziehung der Umsatzsteuer

Im Steuerstrafverfahren wegen Umsatzsteuerhinterziehung ist zu klären, ob der Täter einen „meßbaren wirtschaftlichen Vorteil“ erlangt hat, was eine vollendete Umsatzsteuerhinterziehung voraussetzt.

Durch das System von Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung für die Erhebung der Umsatzsteuer ergeben sich verschiedene Konstellationen der Verkürzung mit unterschiedlichen Zeitpunkten des Eintritts der Steuerverkürzung und damit des Taterfolgs.¹³

1. Konstellation 1: Der Steuerpflichtige erklärt in seiner Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung zu geringe steuerbare Umsätze, meldet aber im Gesamtergebnis einen Überschuß der Umsatzsteuerschuld gegenüber dem Vorsteuerabzug (Zahllast) an. Hier entsteht die Steuerverkürzung zum Zeitpunkt des Eingangs der Anmeldung bei der Finanzbehörde, da die Erklärung gem. § 168 S. 1 AO die Wirkung einer Steuerfestsetzung durch Bescheid hat.¹⁴ Die Tat ist mit dem Zugang der Steuervoranmeldung vollendet.¹⁵

2. Konstellation 2: Entsteht hingegen aufgrund unrichtiger Angaben über den Umsatz oder der Geltendmachung zu hoher Vorsteuerabzugsbeträge ein Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen, d.h. ein Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen, wirkt die Anmeldung gem. § 168 S. 2 AO erst nach Erteilung der (konkludenten) Zustimmung durch die Finanzbehörde und Zugang beim Steuerpflichtigen¹⁶ wie eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Erst mit Zugang der Zustimmung liegt daher eine Vollendung der Steuerhinterziehung vor.¹⁷

3. Konstellation 3: Gibt der Unternehmer – trotz Verpflichtung nach § 18 Abs. 1 UStG oder § 149 Abs. 2 EStG und bestehender Umsatzsteuerschuld – keine oder eine verspä-

tete Umsatzsteuervoranmeldung oder Jahreserklärung ab, tritt die Vollendung der Steuerhinterziehung

- hinsichtlich der Voranmeldung am zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums (Zeitpunkte der Fälligkeit) und
- hinsichtlich der Jahressteuererklärung mit Ablauf des 31.07.¹⁸ des Folgejahres (Frist zur Abgabe der Jahreserklärung) ein (vgl. § 370 Abs. 4 S. 1 Hs. 2 AO).

Hätte der Unternehmer die Voranmeldung bzw. Jahressteueranmeldung ordnungsgemäß abgegeben, so wäre zu dem jeweiligen Termin die Festsetzung gem. § 168 S. 1 AO erfolgt, die nun unterblieben ist.¹⁹

2. Meßbarer wirtschaftlicher Vorteil des Täters

Neben Tatvollendung setzt die Einziehung voraus, daß ein meßbarer wirtschaftlicher Vorteil – kausal durch die Tat – bei demjenigen entstanden ist, der die Steuer hinterzogen hat. Unproblematisch ist dies, wenn der Täter durch Steuerhinterziehung seine Zahllast verringert, z.B. durch ungerechtfertigten Vorsteuerabzug oder Nichtanmeldung von Ausgangsumsätze (Lieferungen oder sonstige Leistungen). Bei den Sondertatbeständen hingegen ist im Einzelfall konkret festzustellen, ob der Täter der Steuerhinterziehung einen meßbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat.

2.1 Sondertatbestand – Einfuhrumsatzsteuer,

§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Die Einfuhrumsatzsteuer knüpft an den Realakt an, daß Waren aus dem Drittland in einen EU-Staat eingeführt werden. Sie ist von demjenigen anzumelden, der die Ware einführt.

¹¹ Bei allen vor dem 29.12.2020 begangenen Steuerhinterziehungen, über deren Einziehung erst nach diesem Zeitpunkt entschieden wird, dürfen die hinterzogenen Steueransprüche nach Art. 316 j EGStGB auch dann eingezogen werden, wenn sie bereits steuerlich erloschen sind (§ 47 AO), soweit es sich um Fälle schwerer Steuerhinterziehung handelt und das Erlöschen des Steueranspruchs durch Verjährung nach dem 01.07.2020 eingetreten ist.

¹² Nach § 459 g StPO kommt allerdings ein Unterbleiben der Einziehung im Vollstreckungsverfahren in Betracht, soweit der Wert des Erlangten nicht mehr im Vermögen des Betroffenen vorhanden ist (z.B. bei Sicherstellung) oder die Vollstreckung sonst unverhältnismäßig wäre, vgl. Joecks/Jäger/Randt/Bülte, 9. Aufl. 2022, StGB § 73 e Rn. 96.

¹³ Vgl. Muhler wistra 2009, 1 ff.; ferner Hentschel UR 1999, 476 ff.; Dörn DStZ 1996, 491 ff.

¹⁴ BGH UR 1989, 101; vgl. auch BGHSt 53, 221, 227.

¹⁵ BGHSt 53, 221, 227 f.; BGH wistra 2014, 486, 487; Wulf Steueranwalt 2013/2014, 85, 87.

¹⁶ BGHSt 53, 221, 227; BFH DStR 1997, 747; AEAO zu § 168.

¹⁷ Vgl. BGH NStZ 2005, 516, 517; BGH NZWiSt 2016, 242, 243 m. Anm. Gehm.

¹⁸ Vorbehaltlich der möglichen Verlängerungen insbes. für Berater.

¹⁹ Dies gilt auch, wenn die Finanzbehörde die anzumeldende Umsatzsteuer später zutreffend oder zu hoch schätzt, weil in diesem Fall durch die Verzögerung eine verspätete Festsetzung erfolgt. Wird in dieser Konstellation später doch noch eine Anmeldung oder Erklärung abgegeben, so kann darin eine Selbstanzeige gesehen werden, die zu Straffreiheit führt, § 371 Abs. 2 a AO.

Unabhängig davon, ob er Eigentümer (mit wirtschaftlicher Verfügungsmacht) oder bloßer Spediteur (mit Übergabeverpflichtung nach Einfuhr) ist.

Der BGH stellte in der Entscheidung vom 23.05.2019²⁰ für die Hinterziehung von Einfuhrabgaben, Zoll und Warensteuern durch einen sog. Schmuggelkurier klar, daß eine Einziehung ersparter Aufwendungen nicht in Betracht komme, da dem Täter durch die Steuerhinterziehung kein Vermögensvorteil zugeflossen sei.

In dem zugrundeliegenden Sachverhalt (vereinfacht dargestellt) fuhr ein Schmuggelkurier im Auftrag des eigentlichen Haupttäters in sieben Fällen mit dem Auto von Deutschland in die Schweiz, um dort Wasserpfeifentabak anzukaufen. Diesen verbrachte er unversteuert und unverzollt nach Deutschland, wo er ihn dem Haupttäter übergab. Dafür erhielt der Kurier pro Fahrt ein „Handgeld“ i.H.v. 100 Euro.

Durch die Schmuggelfahrten waren zwar Zoll, Tabak- und Einfuhrumsatzsteuer verkürzt worden, so daß offene Steuerschulden vorlagen. Der BGH verneinte jedoch insoweit die Einziehung, weil der Schmuggelkurier durch die Steuerersparnis zu keinem Zeitpunkt des Tatablaufs wirtschaftlich einen Vermögensvorteil erlangt hatte.

In einer weiteren Entscheidung des BGH vom 11.07.2019²¹ bestätigte dieser seine Rechtsprechung. Zugrunde lag ein Sachverhalt, in dem Zigaretten unversteuert von Lettland durch Deutschland in die Niederlande transportiert und die Tabaksteuer verkürzt wurde. Der BGH stellte klar, daß eine Einziehung hinsichtlich der Verkürzung der Tabaksteuer nicht in Betracht komme, weil der Spediteur keinen wirtschaftlichen Vorteil daraus erlangt habe.²² Einen wirtschaftlichen Vorteil erlange vielmehr derjenige, der die unversteuerten Waren weiterverkaufe.²³ Beim Spediteur könne daher lediglich hinsichtlich der Honorare für die Fahrten eine Einziehung erfolgen.

Zwar ging es in beiden Entscheidungen des BGH um besondere Verbrauchsteuern, aber die in beiden Fällen zugrunde gelegten Rechtsgrundsätze gelten in gleicher Weise auch für die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer.

2.2 Sondertatbestand – Erstellen von Scheinrechnungen,

§ 14 c UStG

§ 14 c Abs. 2 UStG regelt einen weiteren Sondertatbestand, wonach der Ersteller von Scheinrechnungen (Rechnungen mit unberechtigtem Steuerausweis) die Umsatzsteuer schuldet. Hintergrund dieser Regelung ist, daß mit einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis das Risiko entsteht, daß der Empfänger der Rechnung ungerechtfertigt den Vorsteuerabzug geltend macht. Da sich dies im Massenverfahren der Umsatzsteuererhebung für die Finanzbehörden schwer kontrollieren läßt, hat der Gesetzgeber mit § 14 c Abs. 2 UStG einen Sondertatbestand geschaffen, wonach derjenige, der eine solche Rechnung in den Rechtsverkehr bringt, die Umsatzsteuer schuldet. Auch hier knüpft die Umsatzsteuer an einen Realakt (Erstellen und Inverkehrbringen der Scheinrechnung) an.²⁴

Bei Hinterziehung der nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldeten Umsatzsteuer kommt nach dem BGH eine Einziehung nicht in Betracht, weil auch hier der Täter durch die Steuerhinterziehung keinen meßbaren wirtschaftlichen Vermögensvorteil erlangt.²⁵ Durch die Nichtanmeldung der Umsatzsteuer nach § 14 c UStG verringere der Täter nicht seine Umsatzsteuerzahllast, wie bspw. bei ungerechtfertigtem Vorsteuerabzug, sondern die Zahllast bleibe unverändert.²⁶ Hingegen trete beim Rechnungsempfänger ein Vermögensvorteil ein, wenn dieser die ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) geltend macht und somit seine Zahllast verringert.²⁷ Daher komme eine Einziehung nur beim Empfänger der Scheinrechnungen in Betracht.

3. Höhe der Wertersatzeinziehung, §§ 73, 73 c StGB

Für die Höhe der Wertersatzeinziehung ist grundsätzlich die Höhe des Hinterziehungsbetrags maßgeblich,²⁸ allerdings stellt sich die Frage, ob Vorsteuerbeträge mindernd Berücksichtigung finden können. Entgegenstehen könnte das sog. Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO, wonach es für den Tatbestand der Steuerverkürzung unerheblich ist, „wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.“ Für die für den Schuldumfang relevante Hinterziehungshöhe ist es daher grundsätzlich unerheblich, wenn durch die Tat wegen unberücksichtigt gebliebenen steuerermäßigen Tatsachen überhaupt kein Steueranspruch entstanden ist oder sich sogar im Ergebnis ein Steuerguthaben für den Steuerpflichtigen ergeben würde.²⁹

Das Kompensationsverbot gilt aber nach der Rechtsprechung nicht für mit verschwiegenen Tatsachen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Umstände,

20 BGH 23.05.2019 – 1 StR 478/18, wistra 2019, 450.

21 BGH 11.07.2019 – 1 StR 620/18, wistra 2019, 451.

22 BGH 23.07.2020 – 1 StR 78/20, NZWiSt 2020, 436.

23 BGH 23.05.2019 – 1 StR 478/18, wistra 2019, 450; BGH 11.07.2019 – 1 StR 620/18, wistra 2019, 451; BGH 31.03.2020 – 1 StR 403/19, NStZ-RR 2020, 315; BGH 22.10.2019 – 1 StR 199/19, BeckRS 2019.

24 Wenn eine steuerliche Gefährdung sicher ausgeschlossen werden kann, d.h. entweder kein Vorsteuerabzug geltend gemacht oder dieser wieder rückgängig gemacht wurde, bestehen Berichtigungsmöglichkeiten. In diesem Fall kann sowohl die Rechnung berichtigt werden als auch die Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückerlangt werden, *Leipold* in Söhl/Ringleb, UStG, 85. EL, § 14 c Rn. 11 ff.; *Hundt-Eßwein* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, 316. AL, § 14 c UStG Rn. 33 ff.; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, 177. Lfg., § 14 c UStG Rn. 14 ff., jew. m.w.N.

25 BGH 05.06.2019 – 1 StR 208/19, NJW 2020, 79; BGH 19.09.2023 – 1 StR 281/23, NStZ-RR 2024, 79.

26 BGH 05.06.2019 – 1 StR 208/19, NJW 2020, 79; BGH 19.09.2023 – 1 StR 281/23, NStZ-RR 2024, 79.

27 BGH 05.06.2019 – 1 StR 208/19, NJW 2020, 79.

28 Tipke/Kruse/Krumb, AO/FGO (Lfg. 149, Juli 2017), § 375 AO, Rn. 24.

29 Hintergrund ist, daß der Streit um den letztendlich bestehenden Steueranspruch nicht im Rahmen des Strafverfahrens ausgetragen werden soll.

was auch für Vorsteuerbeträge gilt.³⁰ Sie können daher bei der Ermittlung des Verkürzungsumfangs mindernd angesetzt werden.³¹ Im Übrigen ist das Taterlangte nach überwiegender Auffassung autonom nach § 73 StGB und nicht anhand des für den Schuldumfang relevanten Hinterziehungsbetrags i.S.v. § 370 Abs. 4 AO zu bestimmen.³²

Neben Vorsteuerbeträgen können nach § 73 d StGB auch Aufwendungen des Täters, d.h. freiwillige Vermögensopfer, z.B. Kaufpreis oder Herstellungskosten, zum Abzug zu bringen sein (vgl. dazu unter I.). Umsatzsteuerspezifisch stellt sich die Frage, ob die Umsatzsteuer nach § 14 c Abs. 2 UStG, die der Ersteller von Scheinrechnungen schuldet (vgl. oben, II. 2.2) und zur Tarnung der Straftat (z.B. Bestechlichkeit) anmeldet und entrichtet, als Aufwendung des Täters abzugsfähig ist. Darüber hatte der BGH kürzlich zu entscheiden³³ und stellte klar, daß ein Abzug von Aufwendungen nach § 73 d StGB nicht in Betracht komme, weil es sich nicht um Aufwendungen für die der Einziehung zugrundeliegende Tat handele. In dem zu entscheidenden Fall war die Tat von der Entrichtung der Umsatzsteuer, die sich für den Ersteller von Scheinrechnungen nach § 14 c Abs. 2 UStG ergibt, unabhängig.³⁴

Der BGH stellte klar, daß Aufwendungen *zur Tarnung eines Betrugssystems* und damit zur Vorbereitung der Begehung der Tat nicht nach § 73 d StGB abzugsfähig seien, denn diese seien „*strafrechtlich verstrickt*“.³⁵ Der Abzug derartiger Aufwendungen sei gem. § 73 d Abs. 1 S. 2 Hs. 1 StGB auch gesetzlich ausgeschlossen, wonach ausdrücklich außer Betracht bleibe, „*was für die Begehung der Tat oder für ihre Vorbereitung aufgewendet oder eingesetzt worden ist*.“ Bewußt in Verbotenes Investiertes sei nicht abzugsfähig.

III. Fazit

Nicht jede Umsatzsteuerhinterziehung führt zur Einziehung; vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob dem konkreten Täter ein meßbarer wirtschaftlicher Vorteil zugeflossen ist. Dies

setzt zum einen eine vollendete Umsatzsteuerhinterziehung voraus. Zum anderen muß der Täter mit der Steuerverkürzung seine Zahllast gegenüber der Finanzbehörde verringern. Vorsteuern können bei der Ermittlung der Höhe der Wertersatz einziehung mindernd berücksichtigt werden. Die aufgrund der Erstellung von Scheinrechnungen nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldete Umsatzsteuer ist nicht als Aufwendung abzugsfähig.

Bei der Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuer kommt eine Einziehung nur in Betracht, wenn der Eigentümer selbst die Ware unversteuert und unverzollt einführt und durch die Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuer beim Weiterverkauf einen Vermögensvorteil erlangt. Wenn hingegen ein Spediteur die Ware ohne Anmeldung und Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer einführt und nach der Einfuhr an den Haupttäter übergibt, kommt eine Einziehung beim Spediteur, der die Einfuhrumsatzsteuer hinterzogen hat, mangels meßbarem wirtschaftlichem Vermögensvorteil nicht in Betracht. Aus demselben Grund kommt auch bei der Hinterziehung der Umsatzsteuer gemäß § 14 c Abs. 2 UStG durch den Ersteller einer Scheinrechnung eine Einziehung nicht in Betracht, denn auch dieser ist zwar Täter einer Steuerhinterziehung, erlangt daraus aber keinen meßbaren wirtschaftlichen Vermögensvorteil. Nur bei demjenigen, der mit der Scheinrechnung ungerechtfertigt einen Vorsteuerabzug geltend macht und auf diese Weise seine Zahllast verringert, kann eine Einziehung wegen Steuerhinterziehung erfolgen.

30 Joecks/Jäger/Randt/Joecks AO § 370 Rn. 102 f.

31 BGH 13.09.2018 – 1 StR 642/17, NZWiSt 2019, 104; BGH 14.10.2020 – 1 StR 213/19, NStZ 2022, 52; BGH 09.07.2020 – 1 StR 567/19, Rn. 7; BGH 24.07.2019 – 1 StR 44/19 und 1 StR 59/19, Rn. 7.

32 Dazu Werneburg, DStR 2024, 1723 m.w.N.

33 BGH 19.09.2023 – 1 StR 281/23, wistra 2024, 157.

34 BGH 05.06.2019 – 1 StR 208/19, NJW 2020, 79, dazu Schützeberg, PStR 2020, 246 ff.

35 MüKoStGB/Joecks/Meißner, 4. Aufl. 2020, StGB § 73 d Rn. 18.

Wirksam vorsorgen.

Meine Patientenverfügung

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

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

ISBN 978-3-415-07255-8

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

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1025

Die tatsächliche Verständigung: Voraussetzungen, Folgen, Bindungswirkung, Anfechtbarkeit und Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft & Co. – Läßt sich auch außerhalb des Steuerstrafrechts alles über einen „Deal“ regeln?

Katharina Rogge, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Rogge. Steuerberater Rechtsanwalt Fachanwalt Partnerschaftsgesellschaft mbB, Essen

Einleitung

Der Untersuchungsgrundsatz gemäß § 88 AO bestimmt, daß die Finanzverwaltung den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen. Die Finanzbehörde ist an das Vorbringen und an die Beweisanträge des Steuerpflichtigen nicht gebunden.

Die tatsächliche Verständigung durchbricht diesen Grundsatz. Ist die Diskussion über steuerliche Sachverhalte zwischen Finanzverwaltung und steuerlichem Berater festgefahren, gibt es zwei Möglichkeiten: Der Sachverhalt wird langwierig und ohne sicheren Ausgang ausgestritten im Einspruchs-, Klage- und ggf. Revisionsverfahren oder der Finanzverwaltung wird der Abschluß einer tatsächlichen Verständigung, eines Deals, vorgeschlagen. Vergleiche (wie im Zivil- oder Arbeitsrecht) sind im Steuerrecht zwar nicht möglich, es ist aber vom BFH¹ anerkannt, daß in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung unter bestimmten Voraussetzungen eine die Beteiligten bindende Einigung über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts herbeigeführt werden kann.²

Die sog. tatsächliche Verständigung

Die tatsächliche Verständigung kann in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens stattfinden. Vorteil der tatsächlichen Verständigung ist, daß langwierige und kostenintensive Einspruchs- und Klageverfahren erspart bleiben und mit der beiderseitigen Unterschrift unter die tatsächliche Verständigung Bindungswirkung für beide Seiten an die Einigung entsteht. Der Mandant muß nicht befürchten, daß die Finanzverwaltung diesen vereinbarten Sachverhalt nachträglich noch in Frage stellt. Allerdings sollte die tatsächliche Verständigung gut durchdacht sein, denn auch der Steuerpflichtige ist an sie gebunden.

1. Abgrenzungen

1.1. Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft, § 89 Abs. 2 AO

Im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft bezieht sich die tatsächliche Verständigung ausschließlich auf abgeschlos-

sene Sachverhalte. Ein Sonderfall sind jedoch zurückliegende abgeschlossene Sachverhalte mit Wirkung für die Zukunft. Wirkt sich ein in der tatsächlichen Verständigung festgelegter Sachverhalt auch in der Zukunft aus, kann insofern ebenfalls eine Bindungswirkung eintreten.

1.2. Abgrenzung zur Zustimmung in Rahmen der Schlußbesprechung: Keine tatsächliche Verständigung

Nicht verwechselt werden darf die tatsächliche Verständigung mit der Zustimmung des Steuerpflichtigen in der Schlußbesprechung zu einer Änderung des Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen i.S.d. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO.

1.3. Abgrenzung zu unverbindlicher Mitteilung

Teilt die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen seine (derzeitige) Rechtsauffassung mit, ist dies kein Fall der tatsächlichen Verständigung und bindet die Finanzverwaltung insofern nicht. Eine jederzeitige Änderung der Rechtsauffassung ist möglich.

1.4. Abgrenzung zu bloßer Ankündigung

Aus der bloßen Ankündigung des Sachbearbeiters bei der Finanzverwaltung, der Erklärung und Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen folgen zu wollen, kann kein Rechtsanspruch abgeleitet werden. Das ist kein Fall der tatsächlichen Verständigung und bindet die Finanzverwaltung rechtlich nicht.

¹ BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354; BFH v. 05.10.1990 – III R 19/88, BStBl II 1991, 5; BFH v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl II 1991, 673; BFH v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl II 1996, 625; BFH v. 12.08.1999 – IX R 27/98, BFH/NV 2000, 537.

² BMF-Schreiben v. 30.07.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl 2008 I S. 831 ergänzt durch BMF-Schr. v. 15.04.2019 – IV A 3 – S 0223/07/10002 und BMF-Schr. v. 23.06.2023 – IV D 1 – S 0223/20/10001:003.

2. Zulässigkeit, Voraussetzungen, Form

2.2. Zulässigkeit

Die Voraussetzung für eine tatsächliche Verständigung ergeben sich mittelbar aus Vorschriften der Abgabenordnung und wurden von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung entwickelt. Basis für die tatsächliche Verständigung ist dabei der Untersuchungsgrundsatz.³ Angesichts des rechtsstaatlichen Auftrags der Finanzverwaltung, die Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, ist eine tatsächliche Verständigung ausschließlich im Bereich der Sachverhaltsermittlung zulässig. Zudem darf die tatsächliche Verständigung nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen.⁴ Die Einbeziehung rechtlicher Folgerungen in die tatsächliche Verständigung ist hingegen zulässig.⁵

2.3. Voraussetzungen

Eine tatsächliche Verständigung ist ausschließlich nur dann zulässig, wenn

- es sich um eine Einigung über den der Besteuerung zugrunde liegenden tatsächlichen Sachverhalt handelt und
- die Sachverhaltsermittlung im konkreten Fall schwer ist.⁶

Voraussetzung ist die erschwere **Sachverhaltsermittlung**. Dies ist der Fall, wenn die Ermittlungen mit einem überdurchschnittlichen Arbeits- und/oder Zeitaufwand verbunden wären.⁷ Dabei kann auch auf das Verhältnis zwischen dem voraussichtlichen Aufwand und dem vermuteten Steuermehrbetrag abgestellt werden.⁸ Die bloße Kompliziertheit begründet keinen Fall einer erschweren Sachverhaltsermittlung. Aber eine Verständigung kommt insbesondere in Betracht, wenn ein Schätzungsspielraum, ein Bewertungsspielraum, ein Beurteilungsspielraum oder ein Beweiswürdigungsspielraum besteht. Dazu gehören auch Prognoseentscheidungen.⁹

2.4. Grundsätzliche Unzulässigkeit bei Rechtsfragen

Unzulässig ist die tatsächliche Verständigung zur Klärung zweifelhafter Steuerrechtsfragen, zur Anwendung bestimmter steuerlicher Rechtsvorschriften oder zum Eintritt bestimmter steuerlicher Rechtfolgen.¹⁰

Der in der tatsächlichen Verständigung dokumentierte Sachverhalt muß in der Vergangenheit liegen und muß abgeschlossen sein (Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft). Zudem muß die Sachverhaltsaufklärung schwierig sein.

2.5. Form

Die tatsächliche Verständigung unterliegt als öffentlich-rechtlicher Vertrag zwischen dem Staat und dem Steuerpflichtigen keinen konkreten gesetzlichen Regelungen. Sie ist **formfrei** möglich.

Die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung tritt bereits mit dem formlosen Abschluß der Verhandlung ein, in der die Vertreter der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtige ihre vorbehaltlose Zustimmung erteilt haben.

Allerdings sollte aus Beweiszwecken der Inhalt der tatsächlichen Verständigung in beweissicherer Form unter Darstellung der Sachlage **schriftlich** festgehalten und von allen Beteiligten unterschrieben werden. Allerdings hat eine von allen Seiten unterschriebene Ausfertigung des protokollierten Verhandlungsergebnisses keine konstitutive Bedeutung, sondern dient lediglich Beweissicherungszwecken.

2.6. Erforderliche Beteiligte bei der tatsächlichen Verständigung

Beide Beteiligten – Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger – müssen bei dem Zustandekommen der tatsächlichen Verständigung mitgewirkt haben¹¹. Die Beteiligten müssen zu einer abschließenden Regelung befugt sein. Auf Seiten der Finanzverwaltung muß mindestens der zur abschließenden Zeichnung berechtigte Amtsträger beteiligt sein.¹² Das sind ausschließlich:

- der Amtsleiter des Finanzamtes
- der zuständige Sachgebietsleiter des Veranlagungsbereichs bzw.
- im Falle des Einspruchsverfahrens¹³ der Sachgebietsleiter¹⁴ der Rechtsbehelfsstelle.

Ist an dem Abschluß der tatsächlichen Verständigung ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger nicht beteiligt, ist dies ein formaler Mangel, der

³ § 88 Abs. 1 AO; z.B. FG des Landes Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 19.09.2017 – 4 V 1242/16; BMF-Schreiben v. 30.07.2008, BStBl 2008 I S. 831, Tz. 1; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 11.05.2023 – 1 K 180/22.

⁴ FG Münster, Urt. v. 25.02.2020 – 5 K 795/17 U: Vorliegen eines schwierig zu ermittelnden Sachverhalts.

⁵ FG Köln, Urt. v. 22.10.2014 – 4 K 582/12; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.03.2022 – 3 K 2794/20; niedersächsisches FG, Urt. v. 06.10.2021 – 9 K 1887/18, EFG 2022 S. 633.

⁶ BMF-Schreiben v. 30.07.2008, BStBl 2008 I S. 831, Tz. 2.1 und Tz. 2.3.

⁷ BMF-Schreiben v. 30.07.2008, BStBl 2008 I S. 831, Tz. 5.

⁸ OFD Magdeburg v. 01.03.2005, S 0223 – 2 – St 251, juris.

⁹ FG Niedersachsen v. 19.11.1996 – VI 393/92, EFG 1997, 846.

¹⁰ BFH, Urt. v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl II 1991, 673. Den Beteiligten ist klar, daß mit der Verständigung über den Sachverhalt zugleich die daraus sich ergebende Steuerrechtsfolge verbunden ist.

¹¹ BMF, Schreiben v. 30.07.2008, BStBl 2008 I S. 831, Tz. 5., ergänzt durch BMF-Schreiben v. 15.04.2019 – IV A 3-S 0223/07/10002.

¹² FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 14.07.2010 – 2 K 2269/07; BFH, Urt. v. 27.06.2018 – X R 1777, BFH/NV 2019 S. 97.

¹³ §§ 347 ff. AO.

¹⁴ Der Sachgebietsleiter der Betriebsprüfungsstelle ist aber nur befugt, wenn eine veranlagende Außenprüfung durchgeführt wurde, er also die Prüfungsfeststellungen selbst auswertet. BFH, Beschl. v. 27.02.2007 – X B 178/06, BH/NV 2007 S. 1073.

aber durch die nachträgliche Zustimmung des zuständigen Amtsträgers geheilt werden kann.¹⁵

Dem Steuerpflichtigen wird bis zur Zustimmung ein **Widerrufsrecht** eingeräumt. Dies kann insofern genutzt werden, als eine einmal abgeschlossene tatsächliche Verständigung eigentlich nicht widerrufen werden kann. Stellt sich im Nachhinein aber heraus, daß die tatsächliche Verständigung für den Mandanten ungünstig ist, kann sich dieser – bei Vorliegen des formalen Mangels der Vertretung – auf das Widerrufsrecht berufen und die tatsächliche Verständigung widerrufen und neu verhandeln.

Auf Seiten des Steuerpflichtigen ist entscheidend, welche Rechtsform vorliegt. Entsprechend berechtigt sind bei

- Aktiengesellschaft der Vorstand
- GmbH der Geschäftsführer
- Kommanditgesellschaft der Komplementär
- oHG jeder Gesellschafter
- GbR jeder Gesellschafter
- Einzelunternehmen der Inhaber.

Grundsätzlich könne sich die o.g. Personen vertreten lassen, jedoch sollte in der Vollmacht genau bezeichnet sein, welcher Vertretungsbereich abgedeckt ist. Bei einer uneingeschränkten Vollmacht gilt dies auch für die tatsächliche Verständigung, § 80 Abs. 1 S. 2 AO.

2.7. Verständigung auch in Bewertungsfragen möglich

Es ist auch eine Verständigung über Grundstücks- oder Gebäudewerte möglich, denn zum Wesen der tatsächlichen Verständigung gehört es auch, verschiedene Einzelgesichtspunkte zusammenfassend zu bewerten und zu beziffern, ohne daß alle ungeklärten, fehlenden oder streitigen Buchungspositionen, Wertansätze oder Rechenschritte einzeln nach den dafür geltenden Regelungen oder Richtlinien ermittelt oder beziffert werden.

Die Finanzverwaltung kann mit dem Steuerpflichtigen eine tatsächliche Verständigung treffen, in der sie vereinbaren, daß bei einer Schenkung die Verkehrswerte auf der Grundlage der festgestellten Grundbesitzwerte geschätzt werden, wobei der festgestellte Grundbesitzwert 92% seines Verkehrswertes entsprechen soll, aber für die Grundbesitzwerte, in der Verkehrswerte nachgewiesen worden sind, diese unverändert übernommen werden.¹⁶

2.8. Gebühren

Kosten der Finanzverwaltung fallen bei der tatsächlichen Verständigung nicht an. Bei einer tatsächlichen Verständigung im Rahmen eines Klageverfahrens vor dem Finanzgericht auch betreffend nicht rechtshängige Verlangungszeiträume erfolgt eine Kostenerstattung nur für das finanzgerichtliche Verfahren¹⁷ gemäß der Quote des Obsiegens.

3. Rechtsfolgen – Bindungswirkung

Mit Abschluß der tatsächlichen Verständigung sind die Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben¹⁸ gebunden. Dies bedeutet, daß sowohl die Finanzbehörde als auch der Steuerpflichtige sie beachten und auch das Finanzgericht die tatsächliche Verständigung seiner Entscheidung zugrundelegen muß.¹⁹ Die tatsächliche Verständigung führt zu einem Einwendungsausschluß.²⁰

Die Bindungswirkung ergibt sich zudem nicht erst durch die Berücksichtigung der tatsächlichen Verständigung im Steuerbescheid, sondern bereits mit Abschluß derselbigem.²¹ Die Vereinbarung ist dem Steuerbescheid zugrunde zu legen, für den die tatsächliche Verständigung bestimmt ist. Wichtig ist, daß die Bindungswirkung auch bestehen bleibt, wenn der die tatsächliche Verständigung enthaltene Steuerbescheid nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder nach § 165 AO vorläufig ergangen ist. Eine Änderung des Steuerbescheids läßt die Bindungswirkung grundsätzlich unberührt, d.h., die festgelegten Tatumsstände gelten fort.

Ein einseitiger Widerruf der eigenen Verständigungserklärung ist grundsätzlich nicht möglich. Auch nicht, wenn der Steuerpflichtige nicht steuerlich beraten war.²²

Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung kann jedoch ausnahmsweise (nachträglich) entfallen, wenn einem der Beteiligten nach den Grundsätzen von dem Fehlen oder dem Wegfall der Geschäftsgrundlage ein Festhalten an dem Vereinbarten nicht (mehr) zuzumuten ist (siehe hierzu unter 4.).

Eine einvernehmliche Aufhebung oder Änderung der tatsächlichen Verständigung ist möglich.²³

4. Unwirksamkeit, Einwendungen, Aufhebung, Änderung der tatsächlichen Verständigung

Es ist zu differenzieren, ob bereits ein auf der tatsächlichen Verständigung beruhender Steuerbescheid ergangen ist oder nicht. Denn die tatsächliche Verständigung an sich ist kein anfechtbarer Verwaltungsakt.

¹⁵ BMF, 15.04.2019 – IV A 3-S 0223/07/10002; BFH Beschl. v. 27.06.2018 – X R 17/17, PStR 19, 51; BFH, Beschl. v. 11.06.2014 – IX B 6/14, BFH/NV 2014 S. 1496.

¹⁶ FG Düsseldorf, Urt. v. 24.08.2016 – 4 K 3250/15 Erb.

¹⁷ FG des Landes Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 10.07.2014 – 5 KO 268/14.

¹⁸ § 242 BGB.

¹⁹ BFH v. 22.02.2005 – X B 177/03, BFH/NV 005, 909.

²⁰ FG Nürnberg, Urt. v. 23.06.2009 – 2 K 793/2008.

²¹ BFH, Urt. v. 22.02.2005 – X B 177/03, BFH/NV 2005, 909.

²² BFH, Urt. v. 01.09.2009 – VIII R 78/06, BFH/NV 2010 S. 593.

²³ BMF, Schreiben v. 30.07.2008, BStBl 2008 I S. 831, Tz. 7.

4.1. Tatsächliche Verständigung nicht gesondert anfechtbar mangels Verwaltungsaktqualität

Ein Verwaltungsakt ist eine Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Die Finanzverwaltung muß dem Steuerpflichtigen einseitig eine Verpflichtung auferlegen. Daran fehlt es im Fall einer tatsächlichen Verständigung. Die Verbindlichkeit der tatsächlichen Verständigung ergibt sich nicht aus einer einseitigen Verpflichtung der Finanzverwaltung, sondern aus dem Grundsatz von Treu und Glauben. Es fehlt an dem Setzen einer verbindlichen Rechtsfolge und damit an einer Regelung.²⁴ Da die tatsächliche Verständigung kein Verwaltungsakt ist, ist eine gesonderte Feststellungsklage gegen eine tatsächliche Verständigung grundsätzlich unzulässig.²⁵ Mangels Verwaltungsaktqualität scheidet auch eine Nichtigkeitsfeststellungsklage aus. Entsprechendes gilt für den Einspruch, der nach § 348 AO ebenfalls einen Verwaltungsakt voraussetzt.

4.2. Steuerbescheid noch nicht erlassen

Beruft sich die Finanzverwaltung darauf, daß die tatsächliche Verständigung unwirksam ist, kann sie diese unberücksichtigt lassen. Auch ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen, wenn dieser angehört worden ist. Der Steuerpflichtige hat dann die Möglichkeit, gegen den erlassenen Steuerbescheid Einspruch einzulegen.

Beruft sich der Steuerpflichtige auf die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung, wird die Finanzverwaltung eine einvernehmliche Aufhebung mitteilen, sofern sie ebenfalls dieser Auffassung ist.

Bestreitet die Finanzverwaltung jedoch die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung, teilt sie dies dem Steuerpflichtigen mit und veranlagt dann entsprechend der ursprünglich getroffenen tatsächlichen Verständigung. Dem Steuerpflichtigen bleibt dann nur die Möglichkeit des Einspruchs gegen den Steuerbescheid und der inzidenten Überprüfung der tatsächlichen Verständigung. Denn die tatsächliche Verständigung an sich ist kein anfechtbarer Verwaltungsakt.²⁶

4.3. Steuerbescheid schon erlassen

Die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung kann sich nur auswirken, wenn der Steuerbescheid verfahrensrechtlich noch geändert werden kann,²⁷ denn die nach Bestandskraft des Steuerbescheids festgestellte Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung wirkt sich grundsätzlich nicht auf die Festsetzung aus.

Nach der Steuerfestsetzung festgestellte Unwirksamkeit ist keine neue Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 AO und

auch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Das bedeutet, daß die Steuer- oder Feststellungsbescheide angefochten werden müssen, die aufgrund der tatsächlichen Verständigung ergangen sind. In diesem Zusammenhang kann dann inzident die tatsächliche Verständigung überprüft werden. Voraussetzung ist aber immer, daß die der Verständigung zugrundeliegenden Steuerbescheide noch anfechtbar sind.

4.4. Gründe für die Unwirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung

Im Rahmen der Inzidentprüfung kann festgestellt werden, daß eine tatsächliche Verständigung unwirksam ist, weil

- sie unter unzulässigem Druck auf den Steuerpflichtigen oder
- durch dessen unzulässige Beeinflussung zustandegekommen ist oder
- offensichtlich zu einem unzutreffenden Ergebnis führt²⁸ oder
- eine Störung der Geschäftsgrundlage § 313 BGB oder
- ein Einigungsmangel, § 154 Abs. 1 BGB oder
- ein Vertretungsmangel, § 164 BGB oder
- ein Scheingeschäft nach § 117 BGB vorliegt oder
- eine Anfechtung wegen Irrtums nach § 119 BGB oder
- eine Anfechtung wegen falscher Übermittlung nach § 120 BGB oder
- eine Anfechtung wegen Täuschung oder Drohung nach § 123 BGB erfolgt.

Ermittlung Steuerfahndung, § 123 BGB

Es liegt keine Anfechtungsmöglichkeit vor, bei angedrohter Ermittlung seitens der **Steuerfahndung**. Denn die Drohung, noch nicht verfolgte Ermittlungsansätze weiter zu verfolgen, ist nicht rechtswidrig. Eine durch eine solche Drohung erwirkte tatsächliche Verständigung ist daher seitens des Steuerpflichtigen nicht anfechtbar nach § 123 Abs. 1 BGB.²⁹

Rechenfehler, kein Irrtum i.S.d. § 119 BGB

Ein bei der Finanzverwaltung vorliegender rechnerischer Irrtum stellt keinen Irrtum im Sinne der §§ 119, 142 BGB dar. Denn wird bei einer Berechnung, z.B. bei der Verständigung über den Gesamtgrundstückswert eines bebauten Grundstücks, das Ergebnis, nicht aber der Rechenweg mitgeteilt, ist ein Fehler die Berechnungsgrundlage betreffend nur ein un-

²⁴ § 118 AO.

²⁵ BFH, Beschl. v. 12.06.2017 – III B 144/16, veröffentlicht am 06.09.2017.

²⁶ BFH, Beschl. v. 12.06.2017 – III B 144/16, veröffentlicht am 06.09.2017.

²⁷ Z.B. gemäß §§ 164, 172 ff., 367 Abs. 2 S. 2 AO.

²⁸ BFH, Urt. v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl II S. 673.

²⁹ FG Köln, Urt. v. 20.10.2011 – 15 K 3692/08, EFG 2012 S. 574; BMF v. 30.07.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002 – NWB Datenbank.

beachtlicher (nicht zur Anfechtung berechtigender) Motivirrtum in Gestalt des verdeckten Kalkulationsirrtums.³⁰

Störung/Wegfall der Geschäftsgrundlage

Die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung kann nach den Grundsätzen vom Fehlen oder dem Wegfall der Geschäftsgrundlage entfallen, wenn ihr eine irrtümlich von den Parteien angenommene Geschäftsgrundlage von vornherein gefehlt hat oder sie nachträglich weggefallen ist und einem der Beteiligten unter Berücksichtigung der Gesamtumstände ein Festhalten am Vereinbarten nicht zuzumuten ist.³¹ Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung entfällt, wenn die Verständigung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Dies ist wieder im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Umstände zu beurteilen. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Einzelfall.³² Dies kann der Fall sein, wenn schwere Überlegungs- oder Systemfehler vorliegen oder wenn das Ergebnis eindeutig von dem abweicht, was mit der tatsächlichen Verständigung von allen Beteiligten gewollt war.³³

5. Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren: Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren

Die Finanzverwaltung geht ausdrücklich davon aus, daß auch während des Steuerstrafverfahrens die steuerrechtliche Verständigung möglich ist.³⁴ So wurde auch zuletzt im Zusammenhang mit den Cum/Ex-Geschäften eine parlamentarische Anfrage entsprechend beantwortet und bestätigt, daß auch in Strafverfahren eine tatsächliche Verständigung über den Sachverhalt möglich ist.³⁵

Schließt der Steuerpflichtige allerdings im Rahmen einer Außenprüfung eine tatsächliche Verständigung ab, ohne

nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO belehrt worden zu sein, sind dessen in der tatsächlichen Verständigung festgehaltene Angaben für das Steuerstrafverfahren unverwertbar. Die ansonsten wirksame tatsächliche Verständigung bleibt für das Besteuerungsverfahren jedoch bestehen.

Um einen unabhängig von Steuerstrafverfahren eintretenden Abschluß des Besteuerungsverfahrens zu verhindern, kann die Zustimmung zur tatsächlichen Verständigung bedingt werden. Dies kann durch eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 158 Abs. 1 BGB (der Einstellung des Steuerstrafverfahrens, des Erlasses eines bestimmten Strafbefehls) oder einer auflösenden Bedingung im Sinne des § 158 Abs. 2 BGB (der Eröffnung des Steuerstrafverfahrens, der öffentlichen Anklage) geschehen.

Fazit

Die oft vorherrschende Meinung über die eingeschränkten Möglichkeiten des Abschlusses und der nachträglichen Beseitigung einer tatsächlichen Verständigung treffen häufig nicht zu. Vielmehr stellt sich häufig heraus, daß teilweise entgegen dem vermeintlichen Wortlaut des Gesetzes oder des BMF-Schreibens durchaus Chancen bestehen, eine tatsächliche Verständigung mit der Finanzverwaltung herbeizuführen oder eine so nicht gewollte tatsächliche Verständigung nachträglich wieder zu beseitigen.

Somit können durch den Abschluß einer tatsächlichen Verständigung einerseits sehr weitgehende Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung entweder verkürzt oder sogar ganz vermieden werden, während andererseits vermeintlich endgültige Vereinbarungen im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung durchaus noch erfolgreich angegriffen werden können.

30 BFH, Urt. v. 01.09.2009 – VIII R 78/06, BFH/NV 2010 S. 593; FG Hamburg, Urt. v. 07.10.2011 – 3 K 122/10.

31 BFH, Urt. v. 11.04.2017 – IXR 24/15, BFH/NV 2017 S. 1382.

32 BFH, Beschl. v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354; BFH v. 05.10.1990 – III R 19/88, BStBl II 1991, 5; BFH v. 06.02.1991 – I R 13/86, BStBl II 1991, 673; BFH v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl II 1996, 625; BFH v. 12.08.1999 – IX R 27/98, BFH/NV 2000, 537.

33 Niedersächsisches FG, Urt. v. 06.09.2016 – 13 K 39715.

34 BMF v. 30.07.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl I, 2008, 81; FG Münster v. 29.01.1996 – 8 V 5581/95 E, U, 8 V 188/96, U, EFG 1996, 464.

35 Verständigung mit Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit strafrechtlichen Vermögenseinziehungen bei Cum/Ex-Geschäften, BT-Drucksache 19/17308.

Muster einer tatsächlichen Verständigung

Dienststelle Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung Musterstadt	
StNr. 5XXX/XXX/XXX	PGPL-Nr. 15/XXXX

Datum
Anschrift Hauptstr. 123, 45651 Musterstadt

Protokoll

über eine Verhandlung zur Vereinfachung und Beschleunigung
des Besteuerungsverfahrens (tatsächliche Verständigung)

Durchgeführte Außenprüfung bei

Name/Firma Max Mustermann GmbH
Anschrift Hauptstr. 86, 45651 Musterstadt

Steuerart

Körperschaftsteuer 2021–2023	Gewerbesteuer 2021–2023
Umsatzsteuer 2021–2023	

Teilnehmer

für den/die Steuerpflichtige(n)	Herr Max Mustermann (Geschäftsführer) Herr Hans Hansen (Steuerberater) Frau Maria Mannen (Rechtsanwältin)
für das Festsetzungsfinanzamt	Frau Müller (Sachgebietsleiterin Firmenstelle)
für das Betriebspflegefinanzamt	Frau Meier (Sachgebietsleiterin) Herr Wagner Herr Schneider

A. Vorbemerkung

1. Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist es zulässig, zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen eine Einigung über
 - die Annahme eines bestimmten Sachverhaltes und
 - über eine bestimmte Sachbehandlung mit bindender Wirkung herbeizuführen
 (BFH-Urt. v. 11.12.1984 – VIII R 131/76 – BStBl 1985 II S. 354, v. 05.10.1990; III R 19/88 – BStBl. 1991 II S. 45 und v. 06.02.1991 – I R 13/86 – BStBl. 1991 II S. 673).
2. Die tatsächliche Verständigung kommt in Betracht, wenn die Beteiligten entsprechend den Umständen des Einzelfalles ihre Aufklärungs- bzw. Mitwirkungspflichten erfüllt haben und ein Schätzungs-, Bewertungs- oder Beweiswürdigungsspielraum verbleibt.
3. Mit dem Abschluß der Vereinbarung sind die Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung gebunden. Diese ist damit späteren Rechtsstreitigkeiten grundsätzlich entzogen.
Die Vereinbarung bedarf grundsätzlich der Umsetzung in den Verwaltungsakt, für den die tatsächliche Verständigung bestimmt ist (Verwirklichung der tatsächlichen Verständigung).

Ihre Bindungswirkung bleibt auch dann bestehen, wenn dieser Verwaltungsakt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder ganz oder teilweise vorläufig ergangen ist.

Eine Änderung des die tatsächliche Verständigung enthaltenden Verwaltungsaktes lässt die Bindungswirkung der Vereinbarung grundsätzlich unberührt.

Der geänderte Verwaltungsakt muß daher insoweit regelmäßig von denselben Tatumständen ausgehen.

Eine Aufhebung oder Änderung des Verwaltungsaktes, dessen Bestandteil die tatsächliche Verständigung ist, ist nur möglich, wenn dies nach den verfahrensrechtlichen Bestimmungen zulässig ist.

B. Ergebnis der Verhandlung

1. Die Verhandlungsteilnehmer stimmen darüber überein, daß wegen erschwerter Sachverhaltsermittlungen hinsichtlich folgender strittiger Punkte die Voraussetzungen für eine tatsächliche Verständigung vorliegen:

Auf Grund der komplexen Vertragsgestaltung und der vielschichtigen Ursachen für den Vertragsabschluß kann der Sachverhalt im Rahmen der Betriebsprüfung nicht vollständig aufgeklärt werden. In der Nähe des im Eigentum der Bergbau AG stehenden Geländes betrieb die Max Mustermann GmbH ein Schwimm- und Freizeitbad mit Soletherme. Trotz Sanierungsmaßnahmen durch die Bergbau AG wurden Risse in den Solebecken und angrenzenden Liegeflächen festgestellt. Der Boden drohte großflächig abzusacken. Um ggf. zukünftig auftretende Risiken aus den Bergbauschäden dauerhaft auszuschließen und der Bergbau AG die Möglichkeit der Sanierung zu geben, wurde mit notariell beglaubigtem Vertrag vom 28.03.20XX eine Regelung zwischen den Vertragsparteien über die finanzielle Beteiligung der Bergbau AG an den Kosten der Betriebsverlegung der Max Mustermann GmbH und der Abgeltung von Schadensersatzansprüchen der Max Mustermann GmbH gegen die Bergbau AG getroffen.

Auf Grund der komplexen Vertragsgestaltung und der vielschichtigen Ursachen für den Vertragsabschluß kann der Sachverhalt im Rahmen der Betriebsprüfung nicht vollständig geklärt werden. Hinzu kommt, daß die Buchführung formell und materiell nicht ordnungsgemäß ist. Die durchgeführte Grobkalkulation zeigt nicht aufzuklärende Differenzen zu den erklärten Umsätzen auf.

2. Zum Zwecke der Verfahrensbeschleunigung bzw. -vereinfachung und zur Herstellung des Rechtsfriedens wird deshalb verbindlich vereinbart, hinsichtlich der o.a. strittigen Punkte bei der Besteuerung folgenden Sachverhalt zugrundezulegen: *Die Bergbau AG leistet die Zahlungen gemäß § 2 des notariellen Vertrages in Höhe von Euro ... für die Betriebsverlegung der Max Mustermann GmbH. Es bestand daher ein unmittelbarer Zusammenhang der Zahlung mit einer Leistung des Zahlungsempfängers. Dies hat zur Konsequenz, daß einkommensteuerrechtlich kein Zuschuß, sondern eine laufende Betriebseinnahme vorliegt.*

Umsatzsteuerrechtlich ist ein Leistungsaustausch gegeben, bei dem die Zahlung das Bruttoentgelt darstellt.

Die Differenzen laut Kalkulation werden durch entsprechende Umsatz- und Gewinnzuschläge abgegolten.

Es ergeben sich folgende Auswirkungen.

Im Jahr der Zahlung sind Erträge in Höhe von Euro ... (Nettoentgelt) gewinnerhöhend zu erfassen. Auf das Nettoentgelt ist der umsatzsteuerrechtliche Regelsteuersatz von 19% anzuwenden und führt zu einer Umsatzsteuer von Euro ...

Darauf erfolgen eine Umsatzerhöhung von Euro .../Jahr und eine entsprechende Gewinnerhöhung von Euro .../Jahr wegen der Kalkulationsdifferenzen.

Bei den Zahlungen gemäß § 7 des Vertrages besteht Einigkeit darüber, daß diese als Ausgleich für die Bergbauschäden geleistet wurden und somit sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich echten Schadensersatz darstellen.

C. Unterschriften

Steuerpflichtiger/Vertreter mit Vollmacht

Festsetzungsfazanzamt*

Betriebsprüfungsfinanzamt

*Anmerkung:

Die Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung setzt die Beteiligung eines für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers voraus. Dies ist in den Fällen, in denen die BPST auch für die Veranlagung zuständig ist, der Bp-Sachgebietsleiter, in allen übrigen Fällen der Vorsteher bzw. Sachgebietsleiter der VST (u.U. der Sachgebietsleiter der RBST) des zuständigen Festsetzungsfazanzamts.

Wur an dem Abschluß der tatsächlichen Verständigung ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger nicht beteiligt, kann dieser Mangel nach dem BMF-Schreiben vom 30.07.2008 (BStBl I 2008 S. 831) durch ausdrückliche nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden.

Das Ende des Treuhandmodells bei der Vermietung von Betriebsvorrichtungen? FG Berlin-Brandenburg versagt erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Rechtsanwalt & Steuerberater, FAHuGR *Andreas Jahn*, MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB, Bonn

Einleitung

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bietet Grundstücksunternehmen einen bedeutsamen Steuervorteil – vorausgesetzt, sie beschränken sich auf die Vermietung eigenen Grundbesitzes. Immer wieder stehen jedoch Gestaltungen zur Diskussion, bei denen Unternehmen versuchen, durch Auslagerung kürzungsschädlicher Betriebsvorrichtungen in gesonderte Mietverhältnisse die Kürzungsvoraussetzungen zu sichern (Aufspaltung unschädlicher und schädlicher Tätigkeiten). Hierfür werden in der Praxis verschiedene vertragliche Gestaltungsmodelle empfohlen und verfolgt, u.a. auch Treuhandmodelle.¹

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat nun mit Urteil vom 08.07.2025² entschieden, daß ein solches Treuhandmodell – insbesondere bei verdeckt treuhänderischer Verwaltung zugunsten einer Schwestergesellschaft – kürzungsschädlich ist. Die Entscheidung hat beträchtliche praktische Relevanz für die steuerliche Gestaltungspraxis bei Immobilienunternehmen.

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Klägerin ist eine grundbesitzende GmbH, deren Unternehmensgegenstand im Streitjahr 2019 die Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere Immobilien, war. Sie ist Eigentümerin eines mit einem Einkaufszentrum bebauten Grundstücks, das an verschiedene Einzelhandels- und Gastronomiemieter vermietet wurde. Bereits vor 2017 waren die Mietverträge abgeschlossen worden – ohne eine ausdrückliche Herausnahme von Betriebsvorrichtungen. Es war unstreitig, daß auch solche mitvermietet wurden.

Übertragungsvertrag mit Schwestergesellschaft

Mit Vertrag vom 22.12.2017 übertrug die Klägerin diverse Einrichtungsgegenstände (z.B. Fettabscheider, Kühlzellen, Leuchtreklame-Unterkonstruktionen) an eine Schwestergesellschaft. Der Kaufpreis betrug 288.350 Euro. Teilweise konnte zivilrechtliches Eigentum übertragen werden; teilweise war nur wirtschaftliches Eigentum übertragbar. Die Mietverhältnisse sollten hinsichtlich dieser Gegenstände

von der Klägerin treuhänderisch für die Erwerberin verwaltet werden.

Treuhandvertrag

Mit einem schriftlichen Treuhandvertrag vom 20.12.2018 konkretisierten die Parteien die Vereinbarung. Die Klägerin sollte als Treuhänderin im eigenen Namen, aber auf Rechnung und Gefahr der Treugeberin handeln. Die Mietverträge sollten weiterhin von der Klägerin gegenüber den Mietern wahrgenommen werden. Entgeltlich war diese Tätigkeit dem Wortlaut nach nicht – es bestand jedoch ein Anspruch auf Aufwendungsersatz.

Das Finanzamt versagte die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG mit der Begründung, es liege teilweise weiterhin eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor. Zudem sei schon der Abschluß des Treuhandvertrags kürzungsschädlich.

II. Die Entscheidung des Finanzgerichts

Das Finanzgericht wies die Klage ab: Die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung seien nicht erfüllt. Die Klägerin habe im Streitjahr nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet.

1. Treuhandtätigkeit als fremdnützige Verwaltung

Das Gericht stellte fest, daß die Klägerin nach dem Übertrags- und Treuhandvertrag fremdnützig für die Schwestergesellschaft tätig wurde. Unabhängig davon, ob das zivil- oder wirtschaftliche Eigentum an den Gegenständen überging, habe die Klägerin nicht mehr ausschließlich „eigenen“ Grundbesitz verwaltet. Die Tätigkeit sei demnach keine privilegierte Nutzung eigenen Grundbesitzes, sondern eine eigenständige, nicht begünstigte Treuhandverwaltung.³

¹ Zu den einzelnen Modellen siehe *Wagner* in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, *GewStG*, 3. Auflage 2025, § 9 GewStG, Rn. 48.

² FG Berlin-Brandenburg v. 08.07.2025 – 6 K 6040/22.

³ FG: „Solche fremdnützigen Tätigkeiten sind schädlich für die erweiterte Kürzung.“

2. Verdeckte Vermietungstreuhand

Der Senat qualifizierte die vertragliche Ausgestaltung als „verdeckte Vermietungstreuhand“. Das bedeutet, der Treuhänder wird im Auftrag eines rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümers von vermieteten Gegenständen (hier: Betriebsvorrichtungen) tätig, ohne daß dies öffentlich oder für Dritte, z.B. die jeweiligen Mieter, offensichtlich ist. Die rechtlichen Eigentumsverhältnisse bleiben im Hintergrund. Der Treuhänder übernimmt die Vermietung und Verwaltung der treuhänderisch verwalteten Treugüter zwar im eigenen Namen, aber auf Rechnung und Gefahr im ausschließlichen Interesse des Treugebers.

3. Entgeltlichkeit der Treuhandleistung

Obwohl der Treuhandvertrag ausdrücklich eine unentgeltliche Tätigkeit vorsieht, stellte das Gericht auf den Gesamtzusammenhang ab:

- Die Gegenleistung im Übertragungsvertrag deckt sowohl die Eigentumsübertragung als auch die Verwaltung ab.
- Zudem bestünden umfassende Ersatzansprüche für Aufwendungen der Treuhänderin.

Damit sei wirtschaftlich betrachtet eine Gegenleistung vorhanden – also eine entgeltliche, eigenständige Tätigkeit. Der Senat konnte deswegen offenlassen, ob es bei der erweiterten Kürzung auf eine Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit der Tätigkeit ankomme⁴ oder nicht.⁵

Das FG verweist auf die Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 28.03.2023 (6 K 878/22), erkennt darin aber keine abweichende oder entgegenstehende Linie, da es die Frage der Entgeltlichkeit im vorliegenden Fall offenlassen konnte. Ausschlaggebend war für den Senat die fremdnützige Tätigkeit an sich.

4. Keine unschädliche Nebentätigkeit

Das Gericht lehnte auch eine Qualifikation als unschädliche Nebentätigkeit ab. Dafür fehle es an der Zurechnung zum eigenen Grundbesitz der Klägerin sowie an der „zwingenden Notwendigkeit“ für die Grundstücksverwaltung.

Nebentätigkeiten liegen dann innerhalb des vom Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können.⁶

Die treuhänderische Vermietung der rechtlich oder wirtschaftlich übertragenen Gegenstände (Betriebsvorrichtungen) diene weder der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, noch sei sie als notwendiger Teil der Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen. Eine direkte Vermietung durch den Treugeber war möglich (bspw. Dual-

Lease-Modell). Die treuhänderische Mitvermietung war somit nicht zwingend notwendig.

5. Unschädlichkeitsschwelle greift nicht

Einnahmen, die aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen Tätigkeiten erzielt werden, sind unschädlich, wenn diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes liegen. Hier aber stammten die Einnahmen gerade nicht aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit Mietern.

III. Relevanz für die Gestaltungspraxis

Treuhandmodelle sind nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg kürzungsschädlich, wenn:

- Betriebsvorrichtungen übertragen, aber weiterhin treuhänderisch verwaltet werden,
- die Verwaltung für eine Schwestergesellschaft oder einen Dritten erfolgt,
- keine strikte Trennung der Nutzungs- und Verwaltungsverhältnisse erfolgt.

Gestaltungsanforderungen steigen

Wer eine steuerunschädliche Trennung von Betriebsvorrichtungen und Grundbesitz wünscht, muß sicherstellen, daß die Verwaltung nicht durch das Grundstücksunternehmen erfolgt. Mietverhältnisse müssen sinnvollerweise auf den tatsächlichen (wirtschaftlichen) Eigentümer der Betriebsvorrichtungen übertragen werden, auch nach außen gegenüber Dritten sichtbar.⁷

Vertragsgestaltung unter Beobachtung

Entgeltliche Komponenten oder Aufwendungsersatzregelungen können gegen eine Unentgeltlichkeit sprechen. Auch scheinbar formale Treuhandlösungen können im Ergebnis zu einer vollständig kürzungsschädlichen Tätigkeit führen. Es ist zu erwarten, daß die Finanzverwaltung das Urteil des FG Berlin-Brandenburg zum Anlaß nehmen wird, Treuhandmodelle aufzugreifen.

⁴ So BFH-Urt. v. 21.07.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 Rn. 64 = FR 2017, 248 m. Anm. Nöcker; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Auflage 2025, § 9 GewStG, Rn. 40 a.

⁵ So FG Baden-Württemberg, Urt. v. 28.03.2023 – 6 K 878/22, Revision BFH III R 23/23.

⁶ BFH-Urt. v. 18.12.2019 – III R 36/17, BStBl. II 2020, 405.

⁷ Dual-Lease-Modell – Aufspaltung der Leistung gegenüber dem Mieter, in Mietvertrag mit dem Grundbesitzunternehmen und Dienstleistungsvertrag mit dem (wirtschaftlichen) Eigentümer der Betriebsvorrichtungen.

IV. Fazit

Das FG Berlin-Brandenburg macht mit seinem Urteil deutlich, daß Treuhandmodelle zur Verwaltung von Betriebsvorrichtungen, selbst bei formaler Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, im Zweifel nicht mit der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vereinbar sind, wenn die Verwaltung fremdnützig erfolgt. Die Entscheidung

mahnt zur Vorsicht bei steuerlich motivierter Aufspaltung unschädlicher und schädlicher Tätigkeiten.

Berater müssen Treuhandmodelle kritisch hinterfragen, die tatsächliche wirtschaftliche Substanz der Verträge prüfen und klare, transparente Lösungen wählen, um den Ausschließlichkeitsgrundsatz nicht zu verletzen. Bestehende Treuhandmodelle sollten vorsorglich angepaßt oder besser durch ein Dual-Lease-Modell ersetzt werden.



Neuausgabe.



AUCH ALS
E-Book

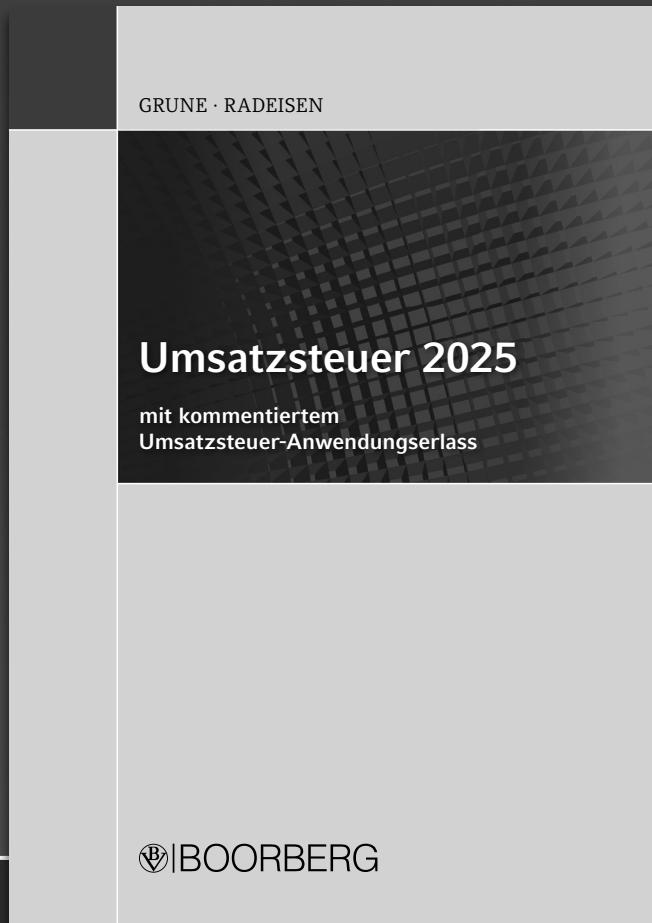
WWW.BOORBERG.DE

Krankheitsbedingte Kündigung
Betriebliches Eingliederungsmanagement
von André Kasper, Rechtsanwalt und Fachanwalt für
Arbeitsrecht, Mannheim
2025, 2., überarbeitete Auflage, 96 Seiten, € 18,-
Das Recht der Wirtschaft
ISBN 978-3-415-07787-4

Die Wirksamkeit der krankheitsbedingten Kündigung ist mit strengen Vorgaben des Gesetzgebers und der Rechtsprechung verbunden, die letztlich dem Schutz der arbeitsunfähig erkrankten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter dienen sollen. Der Autor zeigt die verschiedenen Arten der krankheitsbedingten Kündigung auf und behandelt deren Wirksamkeitsvoraussetzungen vor dem Hintergrund der hierzu ergangenen Rechtsprechung.

Darüber hinaus stellt der Verfasser das Betriebliche Eingliederungsmanagement (BEM) vor. Sinn und Zweck des BEM ist es unter anderem, die Wiedereinbindung der Beschäftigten in den Arbeitsprozess nach einer längeren Arbeitsunfähigkeit zu ermöglichen. Der Leitfaden zeigt detailliert die einzelnen Verfahrensschritte des BEM auf und benennt die Beteiligten.

Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2025
von Dr. Jörg Grune, Rechtsanwalt/
Steuerberater, Hamburg und Münster,
und Professor Dipl.-Kaufmann
Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater,
Berlin, hrsg. vom Steuerberaterverband
Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
2025, 1470 Seiten, DIN A4,
2 Bände, € 123,-
ISBN 978-3-415-07694-5

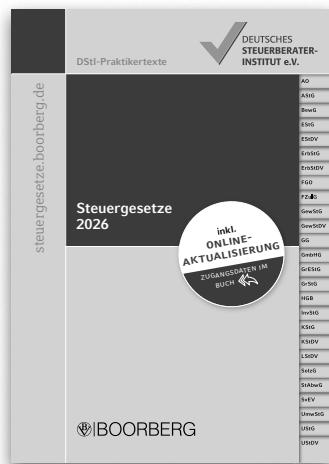
Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2025« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2025
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2025 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2024
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2025
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2025
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2025

- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen
- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren beim EuGH und BFH

Im Laufe des Jahres 2024 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2025 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.



**Lieferbar
ab Januar 2026.**

WWW.BOORBERG.DE

Steuergesetze 2026

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

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2026, ca. 1500 Seiten, € 16,80;
ab 5 Expl. € 15,80; ab 10 Expl. € 14,80

Mengenpreise nur bei Endabnahme zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07818-5

Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2026 sowie **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar.

Unter **steuergesetze.boorberg.de** erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2026 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

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

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1025