

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2025

143 . Ausgabe | 27. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

109 **Editorial**
Wagner

Beiträge

- 111 von Brocke **Pillar 2 und die USA/
G7-Side-by-Side-Annäherung
Internationale und europäische
Entwicklungen und Schicksal der
EU-Mindestbesteuerungs-Richtlinie**
- 117 Rozanski **Steuerliche Anerkennung der
Vermietung an unterhaltsberechtigte
Mutter mit Wohnungsrecht
Urteil des FG Baden-Württemberg vom
20.03.2025 – 7 K 2401/23**
- 124 Zacher **Steuerstrafrechtliche Sanktionen
für den Mandanten – Zivilrechtliche Haftung
für den Berater?**
- 129 Krämer/Lin **Der faktische Geschäftsführer
im Steuerstrafrecht**
- 133 Unkelbach-Tomczak **Besteuerung von
Lizenzgebühren mit und ohne DBA VAE
(Dubai)?**
- 138 Wagner **Einschränkung des Antragsrechts**

Ab 2026 geht das

steueranwaltsmagazin

in der Webseite
steuerrecht.org auf.

Jedem Mitglied der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV und jedem bisherigen Bezieher wird das **steueranwaltsmagazin** mit gewohnt umfangreichen Fachbeiträgen als PDF vier Mal im Jahr per E-Mail zugeschickt.

Außerdem erscheint weitere vier Mal im Jahr ein Newsletter zu steuerlichen Themen, Neuigkeiten aus der Arbeitsgemeinschaft und Urteilsanmerkungen und -besprechungen.

Das letzte gedruckte Heft erhalten Sie Ende Dezember/Anfang Januar. Ab spätestens Februar folgt der erste Newsletter.

Ein schönes und erfolgreiches 2026.

 BOORBERG

I.

Halloween verherrliche das Hässliche und zelebriere das Grauenhafte und Dunkle, indem es den Kleinsten das Schreckliche einflöße und sie dann Abträumen und nächtlichen Ängsten aussetze – kritisiert ausgerechnet *Francesco Bamonte*, seines Zeichens Vizepräsident der Internationalen Vereinigung der katholischen Exorzisten.

II.

Vor ein paar Jahren haben wir die Überschriften juristischer Fachbeiträge gesammelt, kategorisiert und satirisch aufgemischt. Auch aktuell gibt es Favoriten, etwa *Göhl/Scheuch* mit „50+1? Wenn schon, denn schon“ in *SpuRt* 2025, 328. Nicht zu toppen aber *Röthel* mit „Wehrrechtlicher Rechtsschutz gegen sexuelle Untreue in der Ehe“ in *FamRZ* 2025, 1337.

III.

Dies wird das letzte **steueranwaltsmagazin** in gedruckter Form sein. Wir stellen um auf einen Newsletter. Nach 143 Ausgaben im 27. Jahrgang bleibt es bei 4 Ausgaben pro Jahr, die zukünftig als PDF mit einem Newsletter „ausgeliefert“ werden. Vier weitere Newsletter werden Sie erhalten, wenn Sie mögen. Und Ihr Team bleibt Ihnen erhalten: Der Unterzeichner sowie Dr. Jörg Stalleiken (Bonn) und für die Technik zuständig Udo Schmallenberg (Geisenheim). Alles Weitere auf www.steuerrecht.org.

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. **steueranwaltsmagazin**

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

Redaktion

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Maximilian Krämer, Rechtsanwalt in München und Rechtsreferendar *Cedrik Lin*; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Weissach b. München; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Frank Rozanski*, Rechtsanwalt in Hannover; *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 Söfing**, S & P Söfing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/ Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 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, Scharrstraße 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.



golubovy - stock.adobe.com

Optimal beraten mit ↻

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin,

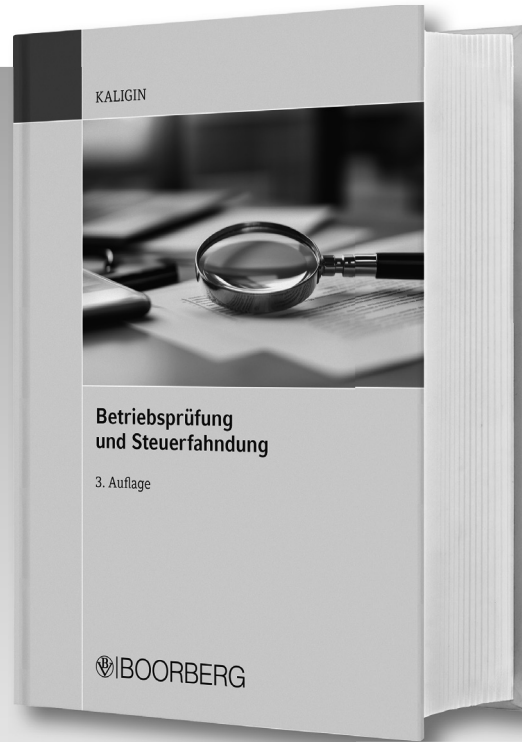
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

2025, 3., überarbeitete Auflage, 712 Seiten, € 149,-

ISBN 978-3-415-07686-0

 Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415076860



NEU-
AUFLAGE

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 hochrelevant 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 Verhaltensempfehlungen 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

Pillar 2 und die USA/G7-Side-by-Side-Annäherung

Internationale und europäische Entwicklungen und Schicksal der EU-Mindestbesteuerungs-Richtlinie

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

Mit der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung von Unternehmensgruppen in der Union hat die Europäische Union (EU) die Vorgaben der OECD/G20-Initiative zu Pillar Two in ihr Sekundärrecht implementiert. Der unionsrechtliche Rahmen basiert dabei auf Art. 115 AEUV (Steuerharmonisierung) und wurde nach zähen Verhandlungen im Rat Ende 2022 einstimmig verabschiedet. Seit Mitte 2025 wird die Debatte um das sog. Side-by-Side-System (SbS) zwischen den USA und den übrigen G7-Staaten zunehmend zu einem Brennpunkt der internationalen Steuerpolitik. Hintergrund ist insbesondere die Forderung der Vereinigten Staaten, ihre internationalen Steuerregeln (GILTI, BEAT etc.) als gleichwertig zu den GloBE-Regeln anzuerkennen. Diese Forderung trifft auf unionsrechtliche, beihilferechtliche und steuerpolitische Spannungsfelder, die eine sorgfältige Analyse erforderlich machen. Neues Ungemach für die Mindestbesteuerungsrichtlinie wird von dem anhängigen EuGH-Verfahren zu der Unionswidrigkeit des UTPR-Besteuerungsregimes erwartet. Darüber hinaus ist die weitere steuerpolitische Agenda für 2025/26 der Europäischen Kommission von der Weiterverfolgung „alter“ Vorschläge sowie der Diskussion um die eigenen Haushaltsmittel geprägt. Der überblicksartige Beitrag knüpft hierbei an die Ausführungen aus dem [steueranwaltsmagazin](#) Heft 2/2025¹ an.

I. Der Side-by-Side-Approach zwischen den G7-Staaten und den USA

1. Kernaussagen und Analyse des G7-Statements zu Pillar Two (globale Mindestbesteuerung)

Die G7 (Kanada, Frankreich, Deutschland, Italien, Japan, Vereinigtes Königreich, USA) hatten am 28.06.2025 eine gemeinsame Erklärung veröffentlicht,² in der sie eine sog. Side-by-Side-Lösung skizzieren, nach der US-konzerngeführte Gruppen aufgrund der bereits bestehenden US-Mindeststeuerregeln von der GloBE-IIR und der UTPR ausgenommen wären. Als politische Gegenleistung signalisierten die USA, die geplante „Section 899“ (eine US-„Vergeltungssteuer“-Bestimmung) nicht weiterzuverfolgen – ein Schritt, der die Gespräche mit dem Inclusive Framework befrieden sollte. Kanada hat

in diesem Kontext bekanntgegeben, seine Digitale-Dienstleistungssteuer (DST) zurückzunehmen; die zum 30.06.2025 vorgesehene Erhebung wurde gestoppt und eine Aufhebung der DST-Gesetzgebung angekündigt. Konkret sieht die G7-Erklärung Folgendes vor:

- Eine Ausnahme US-konzerngeführter Gruppen von IIR und UTPR unter Anerkennung der US-Mindeststeuerarchitektur (insb. GILTI-Regeln).
- Eine Adressierung von BEPS-Risiken und Wettbewerbsgleichheit („level playing field“) im weiteren Design.
- Parallele Vereinfachungen bei der Anwendung von Pillar Two-Regeln.
- Überprüfung der Behandlung substanzenbasierter, nicht erstattungsfähiger Steuergutschriften, um sie besser mit der Behandlung erstattungsfähiger Credits zu verzahnen.

2. Rechtliche und praktische Einordnung der G7-Erklärung

Das G7-Papier ist bewußt kein „Agreement“ und damit nicht bindend, aber es ist richtungsweisend im Sinne eines politischen „Shared Understanding“. Es legt Prinzipien fest, läßt aber die Detail-Umsetzung offen – das soll dem OECD/G20 Inclusive Framework Spielraum geben und den Konsens erleichtern. Mehrere G7-Staaten hatten aber sogleich Sorgen zu Wettbewerbsverzerrungen geäußert. Die Folgearbeit wird technische Regeln benötigen (u.a. Interaktionen zu QDMTT, Steueranreizen, Credit-Design) – mit dem Risiko zusätzlicher Komplexität trotz des überall propagierten „Vereinfachungs“-Anspruchs (bekannt unter dem Begriff „Decluttering“). Es dient insbesondere der Deeskalation gegenüber „Section 899“: Das in den USA diskutierte Instrument hätte globale Investitionsströme belastet. Dessen Rückzug im Lichte der G7-Linie gilt als Stabilitätsgewinn für Unternehmen und Kapitalmärkte. Positive Grundtöne waren auch aus EU- und weiteren OECD-Kreisen zu vernehmen, denn sowohl die OECD selbst als auch

1 <https://www.steuerrecht.org/steueranwaltsmagazin-download>.

2 <https://g7.canada.ca/assets/ea689367/Attachments/NewItems/pdf/g7-summit-statements/taxes-v2-en.pdf>.

das UK-Finanzministerium signalisierten Unterstützung; das Vereinigte Königreich spricht dabei von größerer Planungssicherheit für Unternehmen.

Die G7-Vereinbarung wird nun im Inclusive Framework weiter konkretisiert. Marktbeobachter verweisen darauf, daß permanente „Safe Harbors“ sowie Vereinfachungen für hochbesteuerte Staaten diskutiert werden. Sofern die Lösung der Umsetzung des Side-by-Side-Approaches über Safe-Harbor-Mechanismen abgebildet werden könnte, müßte man zumindest aus EU-Sicht nicht den schwierigen verfahrensrechtlichen Weg einer kurzfristigen Änderung der EU-Mindestbesteuerungs-Richtlinie gemäß Art. 115 AEUV beschreiten. Andererseits ist schon jetzt die ganze politische Spannbreite der kritischen Auseinandersetzung in Europa erkennbar: Während einige Stimmen die Verständigung als Präzisierung und Stabilisierung im Verhältnis zu den USA bewerten, kritisieren andere heftig eine Sonderbehandlung für US-Konzerne und die mögliche Auslöschung der 15%-Architektur. Denn die G7-Vereinbarung könnte auch für andere Staaten als Blaupause dienen, mit Verweis auf ihr Mindestbesteuerungsregime eine Freizeichnung für ihre Unternehmen zu fordern. Ein ähnlicher Gedanke wurde schon im Zusammenhang mit dem Handelsabkommen der EU mit den USA geäußert, das Vorteile für US-Unternehmen beim Zutritt zu dem EU-Binnenmarkt gewähren soll. Denn vor dem Hintergrund des im internationalen Handelsrecht oft vereinbarten Meistbegünstigungsgebots („Most Favourite Nation Clause“) müßte die EU dann auch anderen Handelspartnern automatisch diese Vorteile gewähren.

3. Auswirkungen für Unternehmen

Aus jetziger Sicht sind US-Konzerne die größten Nutznießer der möglichen Vereinbarung, würden sie doch potenziell unter keine ergänzenden IIR/UTPR-Top-up-Regeln außerhalb der USA fallen, solange die US-Mindeststeuerregeln als „gleichwertig“ akzeptiert werden würden. Details hängen jedoch vom endgültigen Design des Inclusive Framework ab. Doppelbelastungsrisiken und Compliance-Aufwand könnten aber damit für US-Konzerne erheblich sinken.

Für Nicht-US-Konzerne, insbesondere europäische Konzerne, ergäben sich demgegenüber kurzfristig keine Änderungen der geltenden EU-Umsetzung. Mittel-/langfristig ist mit technischen Anpassungen wie Vereinfachungen, Credit-Behandlung und möglichen weiteren Safe-Harbor-Ausnahmen zu rechnen. Compliance und Steuerlasten würden sich somit zunächst nicht ändern.

Bei den digitalen Steuern entschärft zwar der kanadische DST-Rückzug die Spannungen mit den USA, erhöht aber gleichzeitig den Druck auf andere europäische und indische DST-Regime. Das G7-Statement ist damit kein fertiges Regelwerk, sondern ein politischer Rahmen für eine US-Side-by-Side-Ausnahme unter Pillar Two – verknüpft mit dem Rückbau eskalierender US-Gegenmaßnahmen.

4. Das Side-by-Side-System im Kontext der OECD/G20-Verhandlungen und seiner unionsrechtlichen Implikationen

Die traditionelle institutionelle Ruhephase in den Sommermonaten (vgl. Art. 229 AEUV zu den Sitzungsperioden des Europäischen Parlaments) wurde durch die Diskussion um die mögliche Einführung eines sog. Side-by-Side-Systems unterbrochen. Die Delegationen von OECD Working Party 11 (WP11) führten ihre technischen Gespräche am Rande multilateraler Foren fort, etwa während der UN Framework Convention Negotiations in New York, 04.–15.08.2025. Parallel fanden mindestens zwei interne Koordinierungstreffen der EU-Mitgliedstaaten statt, um ihre Linie im OECD/G20 Inclusive Framework (IF) abzustimmen. Damit bestätigt sich, daß die Verhandlungen seit dem G7-Statement vom 28.06.2025 auf zwei parallelen Ebenen geführt werden:

Politisch-strategisch innerhalb der OECD/G20 und IF als auch im Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (ECOFIN) über die Tragweite und Opportunität eines Side-by-Side-Systems sowie technisch-analytisch auf Arbeitsebene, insbesondere im OECD WP11, mit Fokus auf (i) die konkrete Ausgestaltung des Systems, (ii) die Vereinfachung durch einen Simplification Safe Harbor sowie (iii) mögliche Änderungen bei der Behandlung von Steueranreizen.

Nach übereinstimmenden Berichten (vgl. Bloomberg Tax, 03.09.2025) treibt das Sekretariat des WP11 die Analysen voran; insb. durch Gegenüberstellungen der effektiven Steuersätze (ETR) US-amerikanischer MNEs unter den GloBE-Regeln und den US-International Tax Rules. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, daß die von Bloomberg zitierten Dokumente nicht als offizielle OECD-Vorschläge zu qualifizieren sind; eine Publikation erfolgte bislang nicht.

Kontrovers diskutiert wird die Reichweite der geplanten US-Carve-Outs. Während die G7-Erklärung die Anwendung auf „U.S. Parented Groups“ nahelegt, prüfen die Delegationen auch Alternativmodelle, etwa die Einbeziehung von Tochtergesellschaften, die von einem US-Zwischenholdingunternehmen gehalten werden, oder generell die Behandlung von in den USA ansässigen Gesellschaften. Damit steht faktisch die Frage im Raum, ob eine Differenzierung nach dem Ort der Ultimate Parent Entity (UPE) mit Art. 4 RL (EU) 2022/2523 (MindestbesteuerungsRL) vereinbar wäre oder ob eine systematische Öffnung erforderlich ist. Innerhalb des Inclusive Framework zeichnet sich ab, das Side-by-Side-System nicht ausschließlich auf die USA zu beschränken, sondern allgemeine Kriterien für sog. Eligible SbS Regimes zu entwickeln. Unter Prüfung stehen u.a.:

- das Vorliegen einer umfassenden Einkommenbesteuerung zu einem Mindestnominalsatz,
- die Einbeziehung unverteilter CFC-Einkünfte in die Bemessungsgrundlage sowie

- die Gewährung von Foreign Tax Credits oder gleichwertigen Entlastungsmechanismen für QDMTTs.

Hierbei kollidiert der Vorschlag das System nur auf bestehende Regime anzuwenden mit früheren OECD-Verlautbarungen, die explizit zur Stärkung nationaler CFC-Regime aufforderten (vgl. OECD, „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy“, 2021). Für das Unionsrecht stellt sich die Frage, ob eine selektive Anwendung auf bestimmte Drittstaatenregime als unerlaubte Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren wäre, sofern daraus asymmetrische Wettbewerbsvorteile resultieren.

5. Implementierungsoptionen

Diskutiert werden drei Modelle:

- Behandlung von CFC-Regeln als qualifizierte IIR (QIIR),
- formale Änderung der GloBE-Regeln sowie
- Einführung eines Safe Harbor.

Die Europäische Kommission präferiert – aus Gründen der Praktikabilität und der Fristeneffizienz – letztere Lösung. Eine Änderung der RL (EU) 2022/2523 würde gem. Art. 115 AEUV Einstimmigkeit im Rat erfordern und gilt daher als politisch schwer durchsetzbar. Dagegen verweisen mehrere Mitgliedstaaten auf Art. 32 RL (EU) 2022/2523, wonach Safe-Harbor-Regelungen zwar zulässig, jedoch materiellrechtlich begrenzt sind. Es wird daher zu prüfen sein, ob der Safe Harbor hier die Funktion eines „gesetzesvertretenden Ersatzrechts“ einnehmen darf oder ob ein formelles Änderungsverfahren zwingend ist. Weitere Diskussionspunkte betreffen die Implementierung von Anti-Abuse-Regeln (vgl. bereits Erwägungsgrund 25 RL (EU) 2022/2523), die Vereinbarkeit mit BEPS-Standards sowie die zusätzlichen Meldepflichten für MNEs. Die Bundesrepublik Deutschland und andere „Hardliner“ (u.a. die nordischen Mitgliedstaaten) pochen auf strenge Mißbrauchsverhinderung, was die Regelungsdichte erhöhen dürfte. Dies steht allerdings im Spannungsfeld zu den allgemein angekündigten Vereinfachungsmaßnahmen.

6. Zeitplan und unionspolitische Bewertung

Das OECD-Sekretariat, die Kommission und die Mitgliedstaaten nutzen den Herbst 2025 für intensive Konsultationen. Bis Mitte November 2025 soll ein konsolidiertes Verhandlungsergebnis vorliegen, das sowohl auf OECD-Ebene als auch innerhalb der EU abgestimmt ist.

Auf technischer Ebene wird insbesondere der Rat „Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung“ (Code of Conduct Group) eingebunden. Politisch wird eine Befassung im ECOFIN-Rat im Oktober erwogen, wobei bislang unklar ist, ob das Thema formell auf die Tagesordnung gesetzt wird. Der weitere Prozeß ist von erheblicher Unsicherheit geprägt. Die technischen Arbeiten (Safe Harbor, Sbs-Eligibility, Incentives) schreiten zwar rasch voran, die politischen Weichenstellungen hinken dagegen sehr hinterher. Die

Kommission dürfte sich auf eine Umsetzung über Safe Harbor stützen, um die Änderungsanforderungen an RL (EU) 2022/2523 zu umgehen. Ein Konsens im Rat erfordert jedoch Einstimmigkeit nach Art. 115 AEUV. Bereits die Mindestbesteuerungsrichtlinie 2022/2523 zeigte, daß einzelne Mitgliedstaaten (z.B. Ungarn) hier Blockadepotenzial besitzen.

7. Die EuGH-Vorlage C-519/25 – UTPR-Top-up-Tax und ihre unionsrechtliche Vereinbarkeit

Ein weiterer Unsicherheitsfaktor hinsichtlich der kohärenten Anwendung der EU-Mindestbesteuerungs-Richtlinie besteht seit kurzem auf Grund des Vorlageverfahrens des belgischen Verfassungsgerichtshofs an den EuGH.

a) Hintergrund und Verfahrensstand

Mit Beschluß vom 17.07.2025 legte der belgische Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof) dem EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV Fragen zur Gültigkeit der Art. 12–14 der Richtlinie (EU) 2022/2523 („Pillar-Two-Richtlinie“) vor. Anlaß ist die Klage der American Free Enterprise Chamber of Commerce gegen das belgische Gesetz vom 19.12.2023 zur Einführung einer Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen (Belg. StBl. v. 28.12.2023). Streitgegenstand sind insbesondere die Art. 35 und 36 dieses Gesetzes, die die sog. UTPR-Top-up-Tax regeln. Die UTPR („Undertaxed Profits Rule“) ist Teil der von den OECD/G20 entwickelten „Pillar Two“-Maßnahme und wirkt als Auffangmechanismus: Soweit die Mindestbesteuerung von 15% nicht über die „Income Inclusion Rule“ (IIR) erhoben werden kann, wird ein ergänzender Steuerbetrag auf andere Konzerngesellschaften umgelegt.

Das vorliegende Gericht ersucht den EuGH, zu prüfen, ob die Art. 12–14 der Richtlinie (EU) 2022/2523, soweit sie die Mitgliedstaaten verpflichten, eine UTPR-Top-up-Tax vorzusehen, mit folgenden Grundsätzen und Normen vereinbar sind: der europäischen Grundrechtecharta: Art. 15 (Berufsfreiheit), Art. 16 (Unternehmerfreiheit), Art. 17 (Eigentumsrecht), Art. 20, 21 (Gleichheit, Diskriminierungsverbot), dem europarechtlichen Primärrecht: Art. 49, 56 AEUV (Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit) und den unionsrechtlichen Grundsätzen der Rechtssicherheit und Steuerterritorialität sowie dem Eigentumsschutz gemäß Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention.

Die Antragstellerin, die American Free Enterprise Chamber of Commerce, sieht in der UTPR-Top-up-Tax einen unzulässigen Eingriff in das Eigentum und in die unternehmerische Freiheit. Da die Steuer unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer belgischen Gesellschaft erhoben werde, könne sie existenzgefährdend wirken; ein Korrekturmechanismus fehle. Zudem herrsche Rechtsunsicherheit, weil unklar sei, welches Unternehmen die Belastung trage und in welcher Höhe, was Kreditwür-

digkeit und Planung erheblich beeinträchtigt. Ferner liege eine Ungleichbehandlung vor: Verlustgesellschaften würden ebenso belastet wie profitable Gesellschaften; Gruppen mit konsolidierten Verlusten würden gleichbehandelt wie solche mit Gewinnen. Schließlich verstoße die Regelung gegen das Territorialitätsprinzip, da belgische Gesellschaften für Gewinne ausländischer Konzerngesellschaften ohne hinreichende territoriale Anknüpfung herangezogen würden.

Demgegenüber betont der belgische Ministerrat, die UTPR sei gruppenbezogen ausgestaltet und müsse im Lichte ihres Ziels – der Sicherstellung einer globalen Mindestbesteuerung – beurteilt werden. Einzelgesellschaften stünden nicht isoliert im Fokus. Die Regelung sei verhältnismäßig und flexibel, da zahlreiche Ausnahmen, Übergangsbestimmungen und Safe Harbors vorgesehen seien. Zudem könne der Konzern frei bestimmen, welche belgische Gesellschaft die Steuerlast trage. Schließlich verweist der Ministerrat auf die internationale Legitimität: Die UTPR sei Teil eines von den OECD/G20 getragenen globalen Standards, vergleichbar mit den seit Langem anerkannten CFC-Regeln, die ebenfalls ausländische Gewinne in den Steuerzugriff des Ansässigkeitsstaats einbeziehen.

Im Rahmen der Vorlagebegründung anerkennt der belgische Verfassungsgerichtshof als zentrale Streitfrage, daß belgische Gesellschaften mit Steuerlasten belastet werden, die nicht an ihre eigenen Erträge, sondern an unterbesteuerte Auslandsgewinne anknüpfen. Da die nationale Regelung die EU-Richtlinie lediglich umsetzt, hängt die Entscheidung über ihre Gültigkeit unmittelbar von der Rechtsbeständigkeit der Richtlinie auf Unionsebene ab. Die unionsrechtliche Prüfung muß daher insbesondere die Grundrechtecharta sowie die Prinzipien der Rechtssicherheit und der Territorialität einbeziehen.

b) Einordnung und Bedeutung

Die Vorlage reiht sich ein in die erste Welle unionsgerichtlicher Überprüfungen der Umsetzung von „Pillar Two“.³ Während sich die Diskussion bislang primär auf technische Auslegungsfragen konzentrierte, rückt nun die grundsätzliche Vereinbarkeit mit Grundrechten, Unionsgrundfreiheiten und dem Territorialitätsprinzip in den Fokus. Von besonderer Tragweite ist dabei, welche Perspektive für die Beeinträchtigung der Grundrechte genommen wird, eine Gruppen- oder eine Einzelunternehmensperspektive: Ob die Grundrechte (Eigentum, Unternehmertätigkeit) aus Sicht der Einzelgesellschaft oder aus Sicht des Konzerns zu prüfen sind, wird für die unionsrechtliche Dogmatik richtungsweisend sein. Daneben ist international in der Diskussion um UTPR das steuerliche Territorialitätsprinzip hervorgehoben worden: Die UTPR knüpft an Gewinne außerhalb der nationalen Jurisdiktion an. Ob dies mit dem anerkannten Prinzip der Steuerterritorialität vereinbar ist, wird über die Legitimität internationaler Mindestbesteuerungsmechanismen entscheiden.

Zusätzlich rüttelt die Frage, ob die Nichtberücksichtigung der individuellen finanziellen Lage einzelner Gesellschaften eine unzulässige Gleichbehandlung darstellt, an dem Verhältnis zwischen unionsrechtlichem Gleichheitssatz und fiskalischer Gruppenbesteuerung.

Die Entscheidung des EuGH in C-519/25 hat damit unmittelbare Bedeutung für alle Mitgliedstaaten, die die UTPR-Regeln umgesetzt haben, darunter auch Deutschland. Eine Bestätigung der Richtlinie würde die europäische Umsetzung der OECD/G20-Standards stabilisieren. Eine teilweise Ungültigerklärung könnte hingegen erhebliche Rechtsunsicherheit auslösen und das Projekt einer globalen Mindestbesteuerung in Frage stellen.

II. Die steuerpolitische Agenda der Europäischen Union im Herbst 2025

1. Einleitung

Mit dem Ende der Sommerpause intensivieren sich im Herbst 2025 die steuerpolitischen Diskussionen auf europäischer Ebene. Die Europäische Kommission, der Rat (ECOFIN) sowie das Europäische Parlament stehen vor weitreichenden Entscheidungen, die nicht nur kurzfristige fiskalische, sondern auch tiefgreifende rechtliche und institutionelle Folgen zeitigen dürften. In der nachfolgenden Übersicht werden die aktuellen Entwicklungen aus steuerrechtlicher Sicht kommentierend dargestellt, wobei die Einbettung in den unionsrechtlichen Rahmen (insbesondere Art. 113, 115, 311 AEUV) sowie die Wechselwirkungen mit internationalem Steuerrecht im Vordergrund stehen.

2. Haushaltsverhandlungen und Steuererhöhungen

Die von der Kommission vorgeschlagene Erhöhung des Mehrjährigen Finanzrahmens (MFR) auf ca. zwei Billionen Euro (vgl. Art. 312 AEUV) wirft die Frage nach der Finanzierung durch „Eigenmittel“ der Union auf. Gemäß Art. 311 Abs. 3 AEUV kann die EU zur Deckung ihrer Ausgaben neue Eigenmittel einführen, wobei hierfür die Zustimmung aller Mitgliedstaaten und eine Ratifizierung durch die nationalen Parlamente erforderlich sind.

Die Diskussion um die Einführung einer neuen „CORE“-Ressource illustriert die Tendenz, die Finanzierung der EU zunehmend durch supranationale Steuerquellen sicherzustellen. Damit rückt erneut die alte Frage nach einer faktischen Steuererhebungscompetenz der EU in den Vordergrund, die im Primärrecht bislang nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Rechtsdogmatisch bleibt festzuhalten, daß die Erhebungshoheit bei den Mitgliedstaaten verbleibt und die EU nur mittelbar durch Eigenmittelentscheidungen eine Steuerähnlichkeit begründen kann.

³ Siehe bereits die Revision zum EuGH in der Rs. C-146/24 P „Fugro“.

3. Transatlantische Beziehungen und internationale Steuerkoordination

Die laufenden Verhandlungen zwischen den USA und der EU betreffen auch steuerrechtlich hoch relevante Themen. Insbesondere der Umgang mit „Pillar Two“ des OECD/G20 Inclusive Frameworks verdeutlicht die Komplexität multilateraler Steuerabkommen. Zwar hat die EU durch die Richtlinie (EU) 2022/2523 bereits einen verbindlichen Rechtsrahmen zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung geschaffen, doch stellt das von den USA präferierte Side-by-Side-System (unter Einschluß von GILTI-Regeln) ein Spannungsfeld dar, das eine erneute Koordinierung auf EU-Ebene erforderlich macht.

Die Kompetenzverteilung ist hier eindeutig: Harmonisierung indirekter Steuern (Art. 113 AEUV) und Maßnahmen zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen (Art. 115 AEUV) erfordern Einstimmigkeit im Rat. Das bedeutet, daß jeder Mitgliedstaat faktisch ein Vetorecht besitzt – eine Hürde, die in transatlantischen Verhandlungen regelmäßig zum Tragen kommt.

Die parallel eskalierende Auseinandersetzung um Digital Services Taxes (DST) verdeutlicht die Brisanz: Nationale DST-Regelungen (z.B. Frankreich, Italien, Spanien) stehen im Spannungsverhältnis zu den US-amerikanischen Handelschutzmaßnahmen und werfen unionsrechtliche Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten (Art. 49, 56 AEUV) sowie dem WTO-Recht auf.

4. Wettbewerbsagenda und steuerpolitische Initiativen

Die Wettbewerbsfähigkeit der EU wird seit der „Mitteilung zur Wettbewerbsfähigkeit“ der Kommission (COM (2023) 800 final) als Querschnittsthema betrachtet. Steuerrechtlich manifestiert sich dies in Vorschlägen zur Steuervereinfachung („Omnibus“-Paket) sowie in Anreizsystemen im Rahmen des „Clean Industrial Deal“. Allerdings zeigen die bisherigen Reaktionen der Mitgliedstaaten eine gewisse Zurückhaltung. Juristisch ist hervorzuheben, daß steuerliche Vereinfachungsmaßnahmen regelmäßig nicht auf Art. 114 AEUV (Binnenmarktkompetenz), sondern auf Art. 115 AEUV gestützt werden, womit die Hürde der Einstimmigkeit im Rat erneut virulent wird. Die laufenden Konsultationen zu DAC (Richtlinie 2011/16/EU in ständiger Änderung, zuletzt DAC8) illustrieren die Praxis, durch fortlaufende Erweiterungen des Informationsaustausches faktisch immer dichtere Steuertransparenzstandards zu etablieren.

5. Besteuerung von High-Net-Worth Individuals (HNWI)

Die im Europäischen Parlament und in einzelnen Mitgliedstaaten geführte Diskussion um eine stärkere Besteuerung von vermögenden Privatpersonen wirft grundlegende Fragen des Steuerföderalismus auf. Während auf nationaler Ebene

die Einführung oder Verschärfung von Vermögenssteuern erwogen wird, bleibt auf EU-Ebene die Kompetenzlage restriktiv. Eine unionsweite Vermögenssteuer wäre nur als Eigenmittel mit Zustimmung aller Mitgliedstaaten möglich (Art. 311 AEUV).

Die von der Kommission unterstützten Initiativen zur Bekämpfung von „Unshell“-Strukturen sowie die Ausweitung der Transparenzpflichten (vgl. DAC6, DAC8) betreffen HNWI jedoch faktisch mittelbar. Zugleich sind internationale Initiativen wie das spanisch-brasilianische Projekt im Rahmen der UN-Konferenz zur Entwicklungsfinanzierung zu beobachten, das auf eine globale Angleichung von Vermögensbesteuerung abzielt. Hier stellt sich aus europarechtlicher Sicht die Frage, wie sich eine potenzielle multilaterale Regelung mit den Grundfreiheiten und dem unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) vereinbaren ließe.

6. Multilateralismus – OECD, UN und WTO

Die EU bekennt sich ausdrücklich zum Multilateralismus (Art. 21 EUV). Steuerrechtlich bedeutet dies, daß die Union weiterhin eine aktive Rolle im OECD-BEPS-Prozeß sowie in den neuen Verhandlungen über ein UN-Steuerübereinkommen einnimmt. Allerdings divergieren die Positionen der Mitgliedstaaten erheblich, was die Effektivität einer einheitlichen EU-Verhandlungsposition mindert. Im Bereich WTO bleibt die Streitbeilegungsinstanz faktisch blockiert. Initiativen der Kommission zur Errichtung paralleler Mechanismen werfen die Frage auf, ob dadurch eine völkervertragsrechtliche „Fragmentierung“ entsteht, die langfristig auch das Steuerrecht betreffen könnte (z.B. im Bereich handelspolitischer Ausgleichsmaßnahmen).

7. „Legacy“-Initiativen: BEFIT, Unshell, Transfer Pricing Directive

Die noch nicht verabschiedeten Vorschläge der vorherigen Kommission – insbesondere BEFIT (Basis für einheitliche Unternehmensbesteuerung), Unshell und die Transfer Pricing Directive – illustrieren den rechtspolitischen Dauerkonflikt zwischen Harmonisierung und nationaler Steuerautonomie. Aus juristischer Sicht bleibt insbesondere BEFIT bemerkenswert: Mit dem Vorschlag wird ein Schritt in Richtung einer faktischen Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) unternommen, die bereits 2011 und 2016 gescheitert ist. Die Diskussion verdeutlicht, daß die Kommission über Art. 115 AEUV versucht, den Binnenmarkt durch steuerliche Konvergenz zu stärken – im Wissen um die politischen Blockaden durch das Einstimmigkeitserfordernis. Die steuerpolitische Agenda der EU im Herbst 2025 ist geprägt von einer Gleichzeitigkeit struktureller Reforminitiativen (Haushaltsfinanzierung, Wettbewerbsagenda, HNWI-Besteuerung) und der Fortführung bestehender Projekte (BEFIT, DAC-Erweiterungen, Unshell).

8. Die Binnenmarktabgabe (CORE)⁴

Die EU-Kommission plant im Rahmen des neuen Mehrjährigen Finanzrahmens ab 2028 neue Einnahmequellen zur Stärkung des EU-Haushalts. Mit CORE soll ein jährlicher Pauschalbetrag von 100.000 bis 750.000 Euro für große Unternehmen (≥ 100 Mio. Euro Umsatz) eingeführt werden. CORE (Corporate Resource for Europe) ist ein vorgeschlagenes „Internal Market Levy“ – also ein interner Marktbeitrag – der als neue EU-eigene Einnahmequelle (Own Resource) vorgesehen ist. Ziel ist es, den EU-Haushalt zu stärken, insbesondere angesichts hoher Ausgaben für Verteidigung, Schuldentrückzahlungen und industrielle Strategien. Zielgruppe der CORE-Initiative sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz ab 100 Millionen Euro (Net Turnover), unabhängig davon, ob sie in der EU ansässig sind, sofern sie eine Betriebsstätte in der EU haben. Hinsichtlich des Beitragssystems („Bracket System“) ist ein Progressionsmodell geplant:

Umsatzbereich (Netto pro Jahr)	Beitrag pro Jahr
100 – <250 Mio. Euro	100.000 Euro
250 – <500 Mio. Euro	250.000 Euro
500 – <750 Mio. Euro	500.000 Euro
≥ 750 Mio. Euro	750.000 Euro

Der „Net Turnover“ bemisst sich als Umsatz nach Abzug von Verkaufsrabatten sowie der Mehrwertsteuer und sonstiger unmittelbar umsatzbezogener Steuern, entsprechend der EU-Bilanzrichtlinie oder nationaler Vorschriften. Die Beitragserhebung erfolgt über die nationalen Steuerbehörden, die hierbei als Treuhänder fungieren – vergleichbar mit bestehenden Modellen wie der Plastikabgabe. Die neue Eigenmittel-Entscheidung müßte vom Rat einstimmig angenommen und in allen Mitgliedstaaten ratifiziert werden. CORE würde frühestens zum 1. Januar des Jahres nach Inkrafttreten

angewendet, realistisch ab 2028, und könnte jährlich rund 6,8 Milliarden Euro zum EU-Haushalt beitragen.

Allerdings stoßen die Pläne auf Skepsis: Vor allem Nettozahler wie Deutschland zeigen sich kritisch oder ablehnend. Auch Think-Tanks wie Bruegel warnen vor Markt- und Wettbewerbsverzerrungen durch eine umsatzbasierte Pauschalabgabe. Zudem wird rechtlich diskutiert, ob CORE eher als nationale Steuer einzustufen wäre – mit Konsequenzen für die Fragen demokratischer Legitimation und nationaler Zuständigkeiten.

9. Schlußbetrachtung

Das SbS-System, die rechtlichen Schwierigkeiten bei deren Implementierung, die Neubewertung von Steueranreizen und der rechtliche Angriff des UTPR-Systems vor dem EuGH verdeutlichen, daß sich Pillar Two von einem „klaren“ Mindeststeuersystem zu einem unübersichtlichen Geflecht von Sonderregeln entwickeln könnte. Für die EU stellt sich dabei eine doppelte Herausforderung: Einerseits muß sie ihre eigene Mindestbesteuerungsrichtlinie kohärent halten, andererseits darf sie nicht den Anschein einer einseitigen Anpassung zugunsten der USA erwecken. Die kommenden Monate werden entscheidend dafür sein, ob das SbS-System unionsrechtlich tragfähig implementiert werden kann.

Klar ist: Jede Lösung, die auf Safe Harbors oder flexiblen Kriterien basiert, riskiert eine Erosion der Rechtsklarheit und Einheitlichkeit. Die Balance zwischen internationalem Druck, Wettbewerbsfähigkeit und Binnenmarktintegrität ist damit das Kernproblem der europäischen Steuerpolitik im Herbst 2025.

⁴ Aus dem „New Own Resources“-Vorschlag der Europäischen Kommission vom 16.07.2025: „A Corporate Resource for Europe (CORE), amounting to an annual lump-sum contribution from companies, other than small and medium-sized companies, operating and selling in the EU with a net annual turnover of at least EUR 100 million.“ Und weiter: „Under CORE, companies are divided in four brackets based on their annual net turnover, and their contributions are structured as lump-sum payments ranging from 100.000 Euro to 750.000 Euro annually.“



Wichtiger Ratgeber.

Abmahnung, Einstweilige Verfügung und neues Wettbewerbsrecht

von Dr. Jürgen Niebling, Rechtsanwalt

2024, 5. Auflage, 122 Seiten, € 15,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07520-7



Leseprobe unter www.boorberg.de/9783415075207

BOORBERG

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

SC0126

Steuerliche Anerkennung der Vermietung an unterhaltsberechtigte Mutter mit Wohnungsrecht

Urteil des FG Baden-Württemberg vom 20.03.2025 – 7 K 2401/23

Dr. Frank Rozanski, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht* in Hannover

Der nachfolgend dargestellte Fall vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 20.03.2025 – 7 K 2401/23,¹ thematisiert eine in der Beratungspraxis häufig unterschätzte Schnittstelle zwischen Angehörigenmietverhältnis, zivilrechtlichem Wohnungsrecht und steuerlicher Anerkennung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung. Besonders ist hier die Konstellation, daß die Mieterin – die Mutter des Klägers – ehemals Eigentümerin des Zweifamilienhauses war, dieses jedoch Jahre zuvor zum Verkehrswert (Marktpreis) an den Sohn veräußerte und sich ein Wohnungsrecht an der Wohnung im Erdgeschoß vorbehielt. Das Wohnungsrecht war nicht ausdrücklich entgeltlich oder unentgeltlich ausgestaltet. Der Sohn vermietete die Wohnung an die Mutter entgeltlich. Zugleich war er gegenüber der Mutter familienrechtlich unterhaltsverpflichtet. Das FG Baden-Württemberg beschäftigte sich – im Ergebnis bejahend – mit der Kernfrage, ob dieses Angehörigenmietverhältnis trotz Unterhaltspflicht und vorbehaltenem Wohnungsrecht steuerlich als entgeltliche Vermietung anzuerkennen war, mit der Folge des Verlustabzugs bei den Einkünften nach § 21 EStG. Diese spezifische Konstellation vereint zivilrechtliche, steuerrechtliche und – nicht zu unterschätzen – beweis- und vollzugsrelevante Aspekte, die in der Beratung sorgfältig orchestriert werden müssen.

I. Sachverhalt

Nachfolgend wird der Tatbestand des Besprechungsurteils des FG Baden-Württemberg – vereinfacht – dargestellt.

1. Veräußerung und Einräumung Wohnungsrecht

Die Mutter des Klägers veräußerte im Jahr 2006, mehr als zehn Jahre vor dem urteilsrelevanten Veranlagungszeitraum 2019, das streitgegenständliche Zweifamilienhaus zum Verkehrswert (Marktpreis) an ihren Sohn, den Kläger. Der Kauf war voll entgeltlich; eine Schenkung oder Teilschenkungen lag nicht vor. Der Kaufpreis wurde zum einen durch Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten der Mutter und im Übrigen durch Geldzahlung beglichen. Die Mutter behielt sich an der Wohnung im Erdgeschoß ein Wohnungsrecht vor, ohne ausdrücklich zu bestimmen, ob dieses (dingliche) Recht entgeltlich oder unentgeltlich gewährt werden soll.

Zivilrechtlich lag zwar gemäß der allgemeinen Verkehrsauffassung die Unentgeltlichkeit des Wohnungsrechts nahe. Es waren aber keine belastbaren Indizien dafür ersichtlich, daß der Wille der Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Übertragungsvertrags die optionale Entgeltlichkeit in Gestalt eines Mietverhältnisses auf Dauer ausschloß.

2. Vermietung

Der Kläger und seine Mutter schlossen unmittelbar nach dem Eigentumsübergang einen schriftlichen Mietvertrag. Die Mutter des Klägers bewohnte zunächst das Erdgeschoß des Zweifamilienhauses aufgrund ihres dinglichen Wohnungsrechts. Nach einem Wohnungstausch im Jahr 2014 bezog sie die Wohnung im Obergeschoß, welches fortan Mietgegenstand war. Der am 10.12.2018 neu abgeschlossene Mietvertrag regelte das Mietverhältnis für das Obergeschoß und bestimmte als Kaltmiete 400 Euro zuzüglich einer Nebenkostenpauschale von 90 Euro. Als Mietkaution war vertraglich explizit „0 Euro“ vereinbart. Die Mietkonditionen wurden unter Einbindung des Steuerberaters des Klägers anhand des örtlichen Mietspiegels ermittelt. Der Mietzins entsprach mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Vergleichsmiete. Der Mietvertrag enthielt die für einen Fremdvergleich erforderlichen Regelungen zu Mietgegenstand, Mietdauer und Kündigungsmöglichkeiten.

Die Vermietung wurde tatsächlich und nachweisbar durchgeführt. Dazu legte der Kläger auch Fotomaterial vor. Die Mutter überwies die monatlichen Mietzahlungen per Dauerauftrag auf das Konto des Klägers, wobei diese Zahlungen strikt getrennt von etwaigen Unterhaltsleistungen des Sohnes erfolgten. Aufgrund der technischen Gegebenheiten wurden die Nebenkosten pauschal abgerechnet und nicht einzeln aufgeschlüsselt. Die Parteien dokumentierten sämtliche Zahlungsflüsse, den Vollzug des Mietverhältnisses sowie die Nutzung der Wohnung umfassend durch entsprechende Zahlungsnachweise und alljährliche Ein-

* Dr. Frank Rozanski ist in eigener Fachanwaltskanzlei in Hannover tätig, <https://dr-rozanski.de>.

1 Das Urteil ist rechtskräftig, die Revision war nicht zugelassen. Es ist bislang nicht veröffentlicht worden (Stand 26.09.2025).

nahmenüberschußrechnungen, um die steuerliche Anerkennung zu sichern. Sie orientierten sich nachweislich an den Vorgaben des Fremdvergleichs sowie an den allgemeinen Hinweisen der Finanzverwaltung.

Die Vermietungseinkünfte deklarierte der Kläger mit Unterstützung des Steuerberaters in seinen Einkommensteuererklärungen. Das zuständige Finanzamt erkannte das streitgegenständliche Mietverhältnis für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2015 an, danach aufgrund von Verlusten infolge erheblicher Erhaltungsaufwendungen nicht mehr.

3. Unterhaltspflicht

Der Kläger ist seiner Mutter gegenüber nach § 1601 BGB gesetzlich unterhaltsverpflichtet. Im Streitjahr 2019 hatte die Mutter des Klägers lediglich eine geringe Rente als Einkommen, so daß sie unterhaltsbedürftig im Sinne des bürgerlichen Rechts war. Der Kläger erfüllte seine Unterhaltspflicht überwiegend in Form von Naturalunterhalt, indem er bspw. Einkäufe tätigte, Mahlzeiten spendierte und kleinere Besorgungen für seine Mutter übernahm oder ihr notwendige Gegenstände (z.B. Kleidung) schenkte. Regelmäßiger Barunterhalt wurde nicht geleistet.

Der Kläger trennte die Mietzahlungen seiner Mutter konsequent von seinen Unterhaltsleistungen. Die Miete für die Wohnung im Obergeschoß wurde monatlich von der Mutter per Dauerauftrag auf das Konto des Klägers überwiesen. Der Zahlungsfluß war durch Kontoauszüge belegt und streng von den daneben erbrachten Unterhaltsleistungen abgegrenzt, so daß betreffend die Mietzahlungen tatsächliche Vermögensminderungen bei der Mutter als Mieterin und korrespondierend Vermögensmehrungen beim Kläger als Vermieter eintraten.

4. Finanzamt erkannte Mietverhältnis steuerlich nicht mehr an

Das Finanzamt verweigerte die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen dem Kläger und seiner Mutter für das Streitjahr 2019.

Zum einen seien die **Vertragsbedingungen und die tatsächliche Durchführung** des Mietverhältnisses nicht fremdüblich gewesen. Insbesondere habe die Mutter des Klägers ihr ursprünglich bestehendes Wohnungsrecht am Erdgeschoß aufgegeben und stattdessen die im Vergleich teurere Wohnung im Obergeschoß angemietet, ohne eine Ausgleichszahlung zu erhalten – ein Vorgehen, das unter fremden Dritten so nicht vereinbart worden wäre.

Zum anderen habe die Mutter aufgrund ihrer sehr geringen Rente faktisch nicht die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** gehabt, die vereinbarte Miete dauerhaft aus eigenen Mitteln zu entrichten. Daß sie die Mietzahlungen nur leisten konnte, weil der Kläger sie im Alltag umfassend

unterstützte und Kosten für Lebenshaltung, Strom, Telefon sowie sonstige Ausgaben teilweise übernahm, wertete das Finanzamt als fehlenden echten wirtschaftlichen Geldfluß.

Zudem seien für die **Nebenkosten** nur pauschale Zahlungen vereinbart worden, die unter den tatsächlich angefallenen Kosten gelegen haben sollen, ohne daß – wie unter fremden Dritten üblich – eine jährliche Nebenkostenabrechnung erfolgte. Auch die Vereinbarung einer Mietkaution von 0 Euro wurde als Indiz gegen den Fremdüblichkeit gewertet.

Schließlich vertrat das Finanzamt die Auffassung, daß das Mietverhältnis in seinem Gesamtbild steuerlich nicht anzuerkennen sei und wertete die Vertragskonstellation insgesamt als **Scheingeschäft gemäß § 41 AO** und **mißbräuchliche Steuergestaltung gemäß § 42 AO**, was lediglich der steuerlichen Verlustnutzung gedient habe.

II. Steuerliche Anforderungen an Mietverhältnisse unter Angehörigen

1. Vertragsgestaltung und Fremdvergleich

Für die steuerliche Anerkennung von Mietverhältnissen unter Angehörigen (§ 15 AO) legt die höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hohe Maßstäbe an.² Der Mietvertrag muß zivilrechtlich wirksam abgeschlossen (§ 21 EStG), sämtliche Hauptpflichten wie Bestimmtheit der Miete, Nebenkosten, Kündigungsregelungen und Kautions müssen fremdüblich ausgestaltet sein. Fremdüblichkeit bedeutet, daß die konkrete Vertragsgestaltung und deren tatsächliche Umsetzung einem Vergleich mit einem zwischen fremden Dritten geschlossenen Mietvertrag standhalten muß. Hierzu stellt der BFH allerdings klar:

„Bei der im Rahmen des Fremdvergleichs für die Beurteilung maßgebenden Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus.“³ Eine einzelne nicht fremdübliche Klausel ist nicht isoliert, sondern unter Beachtung ihres Zusammenspiels mit anderen Vertragsbestimmungen zu würdigen.“⁴

2 Vgl. z.B. BFH, Urte. v. 22.07.2025 – VIII R 23/23, BeckRS 2025, 21657; BFH, Urte. v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl. II 1998, 106; BFH, Urte. v. 17.12.2002 – IX R 23/00, BFH/NV 2003, 612; BFH, Urte. v. 26.06.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551; BFH, Urte. v. 19.12.1995 – IX R 85/93, BStBl. II. 1997, 52.

3 BFH, Urte. v. 22.07.2025 – VIII R 23/23, BeckRS 2025, 21657; BFH, Urte. v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl. II 1998, 106.

4 BFH, Urte. v. 17.07.2013 – X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl. II 2013, 1015.

2. Tatsächliche Durchführung, insbesondere Zahlungsfluß

Über die formale Vertragsgestaltung hinaus ist die konsequente tatsächliche Durchführung entscheidend.⁵ Die Mietzahlungen müssen regelmäßig und nachweisbar erfolgen, vorzugsweise per Überweisung oder Dauerauftrag. Die Zahlungen dürfen nicht mit Unterhaltsleistungen verrechnet oder vermisch werden. Die Rechtsprechung verlangt eine strikte Trennung zwischen Miet- und Unterhaltsleistungen, um eine klare Vermögensminderung beim Mieter und eine korrespondierende Vermögensmehrung beim Vermieter nachzuweisen.⁶

3. Unterhaltungspflicht und Naturalunterhalt

Wird Wohnraum im Rahmen einer Unterhaltungspflicht gemäß § 1601 BGB als Naturalunterhalt überlassen, liegt keine entgeltliche Vermietung vor. Entscheidend ist, daß tatsächliche Mietzahlungen fließen und nicht mit Unterhaltungspflichten verrechnet werden. Nur bei einer strikten Trennung der Sphären zwischen Unterhalt und Mietvertrag ist der Werbungskostenabzug aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG möglich.⁷

4. Nebeneinander von Wohnungsrecht und Mietverhältnis

Ein dingliches Wohnungsrecht gemäß § 1093 BGB kann entgeltlich oder unentgeltlich ausgestaltet werden. Besteht ein Wohnungsrecht, ist für die steuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses entscheidend, daß ein eigenständiger, entgeltlicher Mietvertrag mit fremdüblichen Regelungen abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt wird.⁸ Ein zivilrechtlich wirksames *Nebeneinander von Wohnungsrecht und Mietvertrag* führt allein grundsätzlich nicht zur Versagung der steuerlichen Anerkennung.⁹

5. Die 66-Prozent-Grenze

Für die steuerliche Anerkennung als entgeltliche Vermietung muß gemäß § 21 Abs. 2 EStG die vereinbarte Miete mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete betragen. Die 66-Prozent-Grenze betrifft ausschließlich den entgeltlichen Charakter des Mietverhältnisses, entbindet aber nicht von den Anforderungen an Gesamtfremdüblichkeit und tatsächlichen Vollzug.¹⁰ Wird diese Grenze unterschritten, gilt das Mietverhältnis teilweise oder vollständig als unentgeltlich, was zur Kürzung oder Versagung des Werbungskostenabzugs führt.¹¹

III. Urteilsfall des FG Baden-Württemberg – 7 K 2401/23

Das FG Baden-Württemberg mußte sich in seinem Urteil vom 20.03.2025 – 7 K 2401/23 insbesondere mit zwei Streitfragen auseinandersetzen:

1. Lag anstelle eines steuerlichen anzuerkennenden Mietverhältnisses „Naturalunterhalt“ durch Wohnraum im Rahmen der Unterhaltungspflicht des Klägers gegenüber seiner Mutter vor?
2. Stand das im Rahmen der Veräußerung des Zweifamilienhauses an den Kläger der Mutter eingeräumte Wohnungsrecht der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses entgegen?

1. Streitfrage: Unterhaltungspflicht und „Naturalunterhalt“ durch Wohnraum?

Zu entscheiden war über die Frage, ob im streitigen Mietverhältnis zwischen Kläger und Mutter tatsächlich ein entgeltlicher Mietvertrag vollzogen wurde, bei dem der Mietzins nachweislich gezahlt und nicht mit Unterhaltsleistungen des Klägers verrechnet wurden.

Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG Baden-Württemberg bestand im Streitjahr 2019 zwischen dem Kläger und seiner Mutter ein wirksamer schriftlicher Mietvertrag über die Wohnung im Obergeschoß des Zweifamilienhauses, der insbesondere die Hauptpflichten – wie Mietgegenstand, Miethöhe, Nebenkosten, Kündigung und Kautions – fremdüblich und eindeutig regelte.

Die Mutter leistete die Mietzahlungen nachweislich und regelmäßig per Dauerauftrag auf das Konto des Klägers. Diese Zahlungen waren durch Kontoauszüge belegt und streng getrennt von den vom Kläger daneben erbrachten Unterhaltsleistungen. Der Kläger erfüllte seine Unterhaltungspflicht gemäß § 1601 BGB überwiegend durch Naturalunterhalt (z.B. Einkäufe, Hilfe im Alltag, Geschenke), jedoch ohne verrechneten Barunterhalt. Nachweislich erfolgte keine Verrechnung der Miete mit Unterhaltsleistungen. Vielmehr floß der Mietzins tatsächlich zu und bewirkte eine Vermögensminderung bei der Mutter als Mieterin sowie eine korrespondierende Vermögensmehrung beim Kläger als Vermieter. Rechtlich würdigte das Gericht, daß bei konsequenter Trennung von Miet- und Unterhaltungssphäre – wie im Streitfall – ein steuerlich zu berücksichtigendes, entgeltliches Mietverhältnis vorliegt,

5 Vgl. z.B. BFH, Urte. v. 17.12.2002 – IX R 23/00, BFH/NV 2003, 612; BFH, Urte. v. 26.06.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551; BStBl. II 2001, 543.

6 BFH, Urte. v. 19.12.1995 – IX R 85/93, BStBl. II 1997, 52, DStR 1996, 476; BFH, Urte. v. 26.06.2001 – IX R 68/97, DStR 2001, 1640; BFH, Urte. v. 17.12.2002 – IX R 23/00, DStR 2003, 596.

7 Ebda.

8 BFH, Urte. v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643, DStRE 2004, 455 m.w.N.

9 BFH, Urte. v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643, DStRE 2004, 455; BFH, Urte. v. 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826, DStR 1999, 1938.

10 Vgl. BFH, Urte. v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 106, DStR 1998, 204.

11 Vgl. BFH, Urte. v. 10.05.2016 – IX R 44/15, BStBl. II 2016, 997, DStR 2016, 1852; BFH, Urte. v. 22.09.2009 – IX R 12/08, BStBl. II 2010, 280, DStR 2009, 2265.

das zum vollen Abzug der Werbungskosten gemäß § 21 EStG berechtigt.¹²

Das Gericht stellte klar, daß die tatsächliche Durchführung und der lückenlose Nachweis der Zahlungsflüsse zwischen Miete und Unterhalt maßgeblich für die steuerliche Anerkennung des streitgegenständlichen Mietvertrags waren.

2. Streitfrage: Wohnungsrecht der Mutter und entgeltliche Vermietung?

Des Weiteren mußte das FG befinden über die Frage, ob das im Rahmen der Veräußerung des Zweifamilienhauses an den Kläger der Mutter eingeräumte Wohnungsrecht der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses entgegenstand.

Der Einzelrichter stellte fest, daß im Rahmen der Veräußerung des Zweifamilienhauses an den Kläger der Mutter zwar ein dingliches Wohnungsrecht an der Erdgeschoßwohnung eingeräumt wurde. Jedoch erfolgte dies ohne ausdrückliche Festlegung, ob dieses Recht entgeltlich oder unentgeltlich ausgestaltet ist. Nach dem Willen der Parteien und entsprechend dem zivilrechtlich wirksam geschlossenen schriftlichen Mietvertrag wurde zunächst die Wohnung im Untergeschoß und ab 2014 die Wohnung im Obergeschoß von der Mutter jeweils auf entgeltlicher Basis tatsächlich genutzt. Ohnehin bezog sich das Wohnungsrecht nur auf die Wohnung im Erdgeschoß des Zweifamilienhauses.

Das Gericht betonte, daß ein bestehendes dingliches Wohnungsrecht der steuerlichen Anerkennung eines tatsächlich entgeltlich durchgeführten, fremdüblichen und dokumentierten Mietverhältnisses grundsätzlich nicht entgegensteht. Die Kombination aus dinglichem Wohnungsrecht und obligatorischem Mietvertrag ist steuerlich möglich, sofern der Fremdvergleich eingehalten wird und die Durchführung insbesondere durch klare Zahlungspraxis und Vertragsvollzug belegt ist. Dies entspricht auch der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH und der maßgeblichen Literatur.¹³

Nach den tatsächlichen Feststellungen des Gerichts entsprach der Mietvertrag zwischen dem Kläger und seiner Mutter in allen wesentlichen Punkten den Bedingungen eines Fremdvergleichs. Der schriftliche Vertrag regelte Mietgegenstand, Miethöhe, Nebenkostenpauschale, Dauer, Kautions- und Kündigungsmöglichkeiten klar und nachvollziehbar. Die Miethöhe wurde unter Einbindung eines Steuerberaters anhand des örtlichen Mietspiegels ermittelt und lag über 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete. Die Mutter zahlte die vereinbarte Miete monatlich per Dauerauftrag auf das Konto des Klägers. Sämtliche Zahlungsvorgänge wurden durch Kontoauszüge belegt und streng getrennt von den Unterhaltsleistungen des Klägers an seine Mutter behandelt. Der Kläger dokumentierte alle Zahlungsflüsse umfassend, erstellte mit Unterstützung seines Steuerberaters jährliche

Einnahmenüberschußrechnungen und deklarierte die tatsächliche Nutzung sowie den Vollzug des Vertrags in seinen Einkommensteuererklärungen. Auch die vereinbarte Nebenkostenpauschale wurde regelmäßig gezahlt und die Höhe plausibilisiert.

Das Gericht würdigte, daß die Vertragsgestaltung und deren Durchführung in allen relevanten Aspekten den Anforderungen an den Fremdvergleich genügten und der Mietvertrag somit steuerlich anzuerkennen war. Daß als Kautions „0 Euro“ und nur 90 Euro Nebenkostenpauschale vereinbart wurden, mochten hinsichtlich Fremdüblichkeit zwar „Defizite“ sein, führte nach Ansicht des FG Baden-Württemberg in seiner Beurteilung der maßgebenden Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten aber nicht zur Versagung der steuerlichen Anerkennung.¹⁴

3. Kernaussagen des FG Baden-Württemberg

Das FG Baden-Württemberg stellte im Urteil vom 20.03.2025 – 7 K 2401/23 ausdrücklich klar, daß die steuerliche Anerkennung als entgeltliches Mietverhältnis zwischen Angehörigen zu bejahen ist, weil folgende Voraussetzungen nachweislich erfüllt waren:

- Abschluß eines schriftlichen Mietvertrags mit fremdüblichen, klaren Regelungen zu Mietgegenstand, Miethöhe, Nebenkosten, Kautions, Dauer und Kündigungsmöglichkeiten.
- Das dingliche Wohnungsrecht der Mutter und der Mietvertrag mit ihr existierten zivilrechtlich wirksam und steuerlich anzuerkennen nebeneinander.
- Die Miete wurde von der Mutter regelmäßig und nachweisbar per Dauerauftrag auf ein fremdübliches Konto des Klägers gezahlt, streng getrennt von etwaigen Unterhaltsleistungen des Klägers, so daß insoweit keine Verrechnung oder Sphärenvermischungen vorlagen.
- Der Mietzins entsprach mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete und wurde unter Einbindung eines Steuerberaters anhand des lokalen Mietspiegels plausibilisiert.
- Die Pauschalierung der Nebenkosten wurde dem Grunde und der Höhe nach nachvollziehbar erklärt.
- Die tatsächliche Durchführung des Mietverhältnisses dokumentierte der Kläger durch Fotomaterial, lückenlose Kontoauszüge und Einnahmenüberschußrechnungen im Zusammenhang mit den Einkommensteuererklärungen.

¹² Vgl. auch BFH, Urf. v. 19.12.1995 – IX R 85/93, BStBl. II 1997, 52, DStR 1996, 476; BFH, Urf. v. 17.12.2002 – IX R 23/00, DStR 2003, 596.

¹³ Vgl. BFH, Urf. v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643, DStRE 2004, 455; BFH, Urf. v. 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826, DStR 1999, 1938.

¹⁴ Vgl. auch BFH, Urf. v. 22.07.2025 – VIII R 23/23, BeckRS 2025, 21657; BFH, Urf. v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl. II 1998, 106; BFH, Urf. v. 17.07.2013 – X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl. II 2013, 1015.

Das FG betonte, daß bei konsequenter Dokumentation, klarer fremdüblicher Vertragsgestaltung und strikter Trennung von Mietzahlungen und Unterhalt der volle Werbungskostenabzug, mithin auch die Geltendmachung eines Verlusts bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) eröffnet ist. Der vorangegangene Verkauf des streitgegenständlichen Zweifamilienhauses an den Kläger unter Vorbehalt des Wohnungsrechts für die Mutter als Verkäuferin ließ den Schluß auf eine verdeckte unentgeltliche Wohnraumüberlassung nicht zu, weil die Veräußerung nachweislich zum Verkehrswert (Marktpreis) erfolgte und das Wohnungsrecht nicht ausschließlich unentgeltlich gewährt wurde. Somit lag ein eigenständiges, steuerlich voll anzuerkennendes entgeltliches Mietverhältnis vor.

4. Einordnung des FG-Urteils in die BFH-Rechtsprechung

Das Urteil des FG Baden-Württemberg setzt konsequent die gefestigte BFH-Rechtsprechung zu Angehörigenmietverhältnissen im Kontext mit Unterhaltspflichten des Vermieters und Wohnungsrecht des Mieters um.

a) Fremdvergleich bei Unterhaltspflicht gegenüber Mieter

Der BFH erkennt Angehörigenmietverhältnisse auch im Falle von Unterhaltsverpflichtungen des Vermieters gegenüber dem Mieter an, wenn die strengen Maßstäbe an Gestaltung und Durchführung, insbesondere an den Nachweis der Geldflüsse und der inhaltlichen Fremdüblichkeit, erfüllt werden.

BFH, Urt. v. 28.01.1997 – IX R 23/94.¹⁵

Ein mit Angehörigen geschlossener Mietvertrag über eine Wohnung (hier: in einem Zweifamilienhaus) ist nur dann steuerrechtlich anzuerkennen, wenn feststeht, daß die gezahlte Miete tatsächlich endgültig aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelangt ist.

BFH, Urt. v. 31.07.2007 – IX R 8/07.¹⁶

Bei der Beurteilung von Mietverhältnissen zwischen nahen Angehörigen sind keine Kriterien des Fremdvergleichs eine verbilligte Miete, die Gewährung von Unterhalt und eine fehlende Schriftform des Mietvertrages.

BFH, Urt. v. 19.12.1995 – IX R 85/93.¹⁷

Es ist grundsätzlich nicht rechtsmißbräuchlich, wenn der unterhaltsverpflichtete Sohn seiner Mutter den Unterhalt in Geld auszahlt und wegen der Überlassung einer Wohnung einen Mietvertrag mit ihr abschließt.

BFH, Urt. v. 19.10.1999 – IX R 39/99.¹⁸

Vermieten Eltern ihrem unterhaltsberechtigten Kind eine ihnen gehörende Wohnung, dann ist der Mietvertrag nicht deshalb rechtsmißbräuchlich i.S. des § 42 AO 1977, weil das Kind die Miete aus dem Barunterhalt der Eltern zahlt.

b) Fremdvergleich bei Wohnungsrecht des Mieters

Auch beim Nebeneinander von dinglichem Wohnungsrecht und obligatorischem Mietvertrag sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH für die steuerliche Anerkennung der

Fremdvergleich und die tatsächliche Vertragsdurchführung maßgeblich.¹⁹

BFH, Urt. v. 10.12.2003 – IX R 12/01.²⁰

Der Abschluß eines Mietvertrages unter Angehörigen stellt nicht schon deshalb einen Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO 1977 dar, weil der Mieter das Grundstück zuvor gegen wiederkehrende Leistungen auf den Vermieter übertragen hat. [...] Auch ein Nebeneinander von Wohnungsrecht und Mietvertrag ist zivilrechtlich zulässig und steuerrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden.

BFH, Urt. v. 27.07.1999 – IX R 64/96.²¹

Verbilligte Vermietung an Angehörige [ist] auch bei Einräumung eines Wohnrechts keine Liebhaberei [...] Wird ein Mietvertrag neben einem Wohnungsrecht vereinbart, bedarf es der Auslegung, was die Beteiligten gewollt haben. Jedenfalls führt ein Nebeneinander von Mietvertrag und Wohnungsrecht nicht ohne Weiteres dazu, daß Vereinbarungen über ein Entgelt unwirksam sind.

c) 66-Prozent-Grenze, Marktmiete und Zuschläge

Der BFH hat die Bedeutung des Mietspiegels für die Ermittlung der ortsüblichen Miete herausgestellt und Zusatzzahlungen (z.B. für Möblierung) an verlässliche Daten geknüpft. Variierende Ausstattung, Möblierung und Nebenleistungen können die 66-Prozent-Schwelle beeinflussen.

BFH, Urt. v. 10.05.2016 – IX R 44/15.²²

Unter ortsüblicher Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ist die ortsübliche Bruttomiete – d.h. die Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten – zu verstehen [...] unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels.

BFH, Urt. v. 22.02.2021 – IX R 7/20.²³

1. Die ortsübliche Marktmiete ist grundsätzlich auf der Basis des Mietspiegels zu bestimmen.
2. Kann ein Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann die ortsübliche Marktmiete z.B. mit Hilfe eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S.d. § 558 a Abs. 2 Nr. 3 BGB, durch die Auskunft aus einer Mietdatenbank

15 BFH, Urt. v. 28.01.1997 – IX R 23/94, BStBl. II 1997, 655, DStR 1997, 1117.

16 BFH, Urt. v. 31.07.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350.

17 BFH, Urt. v. 19.12.1995 – IX R 85/93, BStBl. II 1997, 52, DStR 1996, 1083.

18 BFH, Urt. v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224, DStR 2000, 107.

19 Vgl. BFH, Urt. v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643, DStRE 2004, 455; BFH, Urt. v. 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826, DStR 1999, 1938.

20 BFH, Urt. v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643, DStRE 2004, 455.

21 BFH, Urt. v. 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826, DStR 1999, 1938.

22 BFH, Urt. v. 10.05.2016 – IX R 44/15, BStBl. II 2016, 997, DStR 2016, 1852.

23 BFH, Urt. v. 22.02.2021 – IX R 7/20, BStBl. II 2021, 479, DStR 2021, 1044.

i.S.d. § 558 a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558 e BGB oder unter Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen i.S.d. § 558 a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden; jeder dieser Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.

BFH, Urt. v. 06.02.2018 – IX R 14/17:²⁴

1. *Bezieht sich ein Mietspiegel nicht auf möbliert oder teilmöbliert vermietete Wohnungen, ist für die Möblierung im Rahmen der Ermittlung der örtlichen Marktmiete i.S.d. § 21 Abs. 2 EStG ein Zuschlag zu berücksichtigen, soweit sich auf dem örtlichen Mietmarkt für möblierte Wohnungen hierfür ein Zuschlag ermitteln läßt.*
2. *Ein solcher Möblierungszuschlag kann nicht aus dem Monatsbetrag der linearen AfA für die überlassenen Möbel und Einrichtungsgegenstände abgeleitet werden. Der Ansatz eines prozentualen Mietrenditeaufschlags ist nicht zulässig.*

IV. Praxisleitfaden zur steuerlichen Anerkennung von Angehörigenmietverhältnissen

1. Typische Fehlerquellen erkennen und vermeiden

Mietverträge müssen stets fremdüblich ausgestaltet sein, was insbesondere die Vereinbarung einer Kautions, die Festlegung von Kündigungsbestimmungen, die klare Regelung der Nebenkosten, die Verzinsung bei Stundungen und die konsequente Verfolgung von Zahlungsrückständen einschließt. Fehlende oder unübliche Vertragsbestimmungen sind ein häufiger Grund für die Ablehnung der steuerlichen Anerkennung. Geht dem Angehörigenmietverhältnis die Übertragung des Eigentums vom Mieter auf den Vermieter voraus und wird ein Wohnungsrecht zugunsten des Mieters vorbehalten, sollte dieses Wohnungsrecht nicht ausschließlich unentgeltlich ausgestaltet und entsprechend im Grundbuch eingetragen sein.

Die tatsächliche Durchführung des Vertrags setzt regelmäßige Zahlungen, den Verzicht auf Barzahlungen ohne Beleg sowie den Ausschluß rückwirkender Vertragsänderungen ohne wirtschaftlichen Grund voraus. Über Nebenkostenvorauszahlungen ist eine ordnungsgemäße Nebenkostenabrechnung zu erstellen. Nur durch die konsequente Umsetzung des Vertrags wird die erforderliche Ernsthaftigkeit nachgewiesen. Unregelmäßigkeiten führen meist dazu, daß das Mietverhältnis als unentgeltliche Überlassung oder gemischte Nutzung angesehen wird, was den Werbungskostenabzug beschränkt oder gänzlich verhindert.

Mietzahlungen dürfen nicht mit Unterhaltsleistungen verrechnet werden, da dies steuerlich grundsätzlich als Naturalunterhalt gilt und somit kein geldwerter Zufluß beim Vermieter entsteht. Eine Verrechnung dieser Art führt in der Regel zur Versagung des Werbungskostenabzugs. Es ist sicherzustellen, daß die Miete mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete beträgt und daß als Grundlage ein Mietspiegel, eine Mietdatenbank oder eine andere von der BFH-

Rechtsprechung akzeptierte Datenbasis verwendet wird. Möblierungszuschläge dürfen nur dann angesetzt werden, wenn sie durch den örtlichen Mietspiegel oder durch Marktdaten nachgewiesen sind. Falsch angesetzte Zuschläge oder fehlende Nachweise führen regelmäßig zur Nichtanerkennung seitens der Finanzverwaltung.

2. Dokumentation und Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO

Der Steuerpflichtige muß aufgrund seiner Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 1 AO im Rahmen eines Angehörigenmietverhältnisses umfassend nachweisen, daß dieses sowohl fremdüblich ausgestaltet als auch tatsächlich entsprechend durchgeführt wird. Zu den grundlegenden Anforderungen zählt die Erstellung eines schriftlichen Mietvertrags, der sich an marktüblichen Standards orientiert und zugleich die spezifischen familiären Gegebenheiten berücksichtigt. Die Miethöhe und Möblierungszuschläge sollten durch den jeweils aktuellen Mietspiegel oder durch andere Nachweise vergleichbarer Mietverhältnisse belegt werden.

Die Kontoauszüge des betreffenden Vermieterkontos sind vollständig als Beweis für die regelmäßigen Mietzahlungen aufzubewahren. Über die jährlich anfallenden Nebenkosten und ggf. Anpassungen der Nebenkostenvorauszahlungen sollte eine detaillierte Abrechnung erstellt und zur Dokumentation gespeichert werden. Die Übergabe der Wohnung dokumentiert man am besten durch entsprechende Protokolle, Fotos und Regelungen zu Schönheitsreparaturen.

Fehlende oder lückenhafte Nachweise können als Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 AO gewertet werden und zur Verweigerung der steuerlichen Anerkennung des Angehörigenmietverhältnisses führen.

V. Checkliste für den Berater

Vertragsgestaltung

- Mietvertrag schriftlich, klar und vollständig (Regelungen über Mietsache, Miethöhe, Mieterhöhung, Mietbeginn, Kaltmiete, Nebenkosten, Kautions, Instandhaltungspflichten etc.)
- Möblierung explizit aufführen, Zuschlag nur bei Marktnachweis
- Schriftform und jährliche Nebenkostenabrechnung vereinbaren
- bei bestehendem Wohnungsrecht des Mieters Klarstellung der Entgeltlichkeit der Nutzung

Übergabeprotokoll, eventuell Fotodokumentation

Zahlung und Nachweise

- Mietzahlung per Dauerauftrag/Überweisung, keine Verrechnung mit etwaigem Unterhalt

²⁴ BFH, Urt. v. 06.02.2018 – IX R 14/17, BStBl. II 2018, 522, DStR 2018, 1428 m.w.N.

- getrennte Zahlungsströme zwingend, ggf. Unterhalt separat in Geld leisten
- Sozialhilferecht bei Bedürftigkeit beachten, ggf. amtliche Übernahme der Kosten für Unterkunft und Heizung

Marktmiete und Zuschläge

- Miete am Mietspiegel orientieren, bei Abweichung Gutachten einholen
- Möblierungszuschlag nur marktgestützt, unbelegte Zuschläge vermeiden
- 66-Prozent-Grenze der ortsüblichen Miete einhalten

Vertragsdurchführung und Kontrolle

- pünktliche Mietzahlungen
- jährliche Nebenkostenabrechnungen und Nachforderungen/Erstattungen dokumentieren
- bei Rückständen Mahnwesen wie bei Fremdmietern
- Stundungen nur fremdüblich
- Kommunikation nachweisbar in Textform (z.B. per E-Mail)

Dokumentation

- lückenlose Belegsammlung: Kontoauszüge, Mietspiegel, Protokolle, Gutachten, Abrechnungen, Schriftverkehr etc.
- getrennte Zahlungsströme eindeutig dokumentieren
- bei Unterschreitung der 66-Prozent-Grenze: Voraussetzungen für anteilige Berücksichtigung/Totalüberschussprognose prüfen und dokumentieren

VI. Fazit und Ausblick

Die steuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses unter Angehörigen erfordert eine sorgfältige, fremdübliche Ver-

tragsgestaltung sowie die konsequente und zweifelsfrei nachweisbare Durchführung. Im Besprechungsfall des FG Baden-Württemberg wurde vor Mietbeginn das Haus von der Mutter an den Sohn zum Marktpreis veräußert. Das zugunsten der Mutter eingeräumte Wohnungsrecht war nicht ausschließlich unentgeltlich ausgestaltet, so daß ein entgeltliches Mietverhältnis neben dem dinglichen Wohnungsrecht rechtlich möglich blieb. Zudem bestand eine gesetzliche Unterhaltspflicht des Sohnes gegenüber seiner Mutter. Maßgeblich für die steuerliche Anerkennung war, daß Mietzahlungen und Unterhaltsleistungen strikt voneinander getrennt wurden und sämtliche wesentlichen Kriterien des Fremdvergleichs sowie der Nachweisbarkeit – wie Marktmiete, Zahlungsflüsse und ordnungsgemäße Vertragsdurchführung – erfüllt wurden. Geringfügige Abweichungen vom Üblichen – hier 0 Euro Mietkaution und eine unterdurchschnittliche Nebenkostenpauschale – waren unbeachtlich.

Der Fall verdeutlicht, daß die steuerliche Anerkennung von Angehörigenmietverhältnissen ein Dauerbrenner in Rechtsprechung und Beraterpraxis bleibt. Gerade bei der Kombination aus vorheriger Eigentümerstellung der Mieterin, Verkauf zum Marktpreis, vorbehaltenem Wohnungsrecht und bestehender Unterhaltspflicht kommt es auf eine präzise Trennung der Rechts- und Vermögenssphären sowie auf eine lückenlose Dokumentation an. Wer das beachtet, kann zwar dennoch nicht Ärger mit dem Finanzamt sicher ausschließen, hat aber beste Chancen vor dem Richter. Das zeigt das in diesem Fachbeitrag behandelte Urteil des FG Baden-Württemberg.



Italienisches Steuerrecht

Allgemeiner Teil

von Professor Dr. Peter Hilpold, Universität Innsbruck

2025, 4. Auflage, 286 Seiten, € 50,-

in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag, Wien, und dem Dike Verlag, Zürich

ISBN 978-3-415-07616-7

Das Werk ist das einzige Lehrbuch zu den Grundlagen des italienischen Steuerrechts in deutscher Sprache. Es hat sich im ganzen deutschen Sprachraum und darüber hinaus bewährt. Es schafft einen leicht verständlichen Zugang zu dieser Materie und vereint wissenschaftliche Perspektiven aus dem italienischen und dem deutschsprachigen Raum.

Das Fachbuch enthält den gesamten »Allgemeinen Teil« des italienischen Steuerrechts. Alle wichtigen Themen von den Erklärungspflichten der Steuerpflichtigen über die Steuererhebung bis zum Steuerstrafrecht werden behandelt. Die Ergebnisse der mit Gesetz 111/2023 in Italien eingeleiteten Steuerrechtsreform sind umfassend eingearbeitet.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

SC0126

Steuerstrafrechtliche Sanktionen für den Mandanten – Zivilrechtliche Haftung für den Berater?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, zacher rechtsanwälte|steuerberater, Köln

Kommt es zur Ahndung einer Steuerverkürzung als Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, stellt sich oft auch die Frage, ob der steuerliche Berater für die hierdurch induzierten wirtschaftlichen Folgen ersatzpflichtig ist. Zur Frage der Haftung in diesem Bereich gibt der Beitrag einen Überblick.

1. Durch den strafrechtlichen Vorwurf begründete wirtschaftliche Folgen

Im Steuerstrafrecht spielen oft wirtschaftliche Folgen für den Täter oder Gehilfen eine besondere Rolle. Dies betrifft zunächst die Verhängung von Geldstrafen,¹ aber auch weitere Folgen wie die (erhöhten) Hinterziehungszinsen nach § 235 AO, die Einziehung der durch die Tat erlangten (Steuer-) Vorteile nach den §§ 74 ff. StGB sowie nicht zuletzt die Aufwendungen für die (straf-)rechtliche Begleitung, welche auch bei erfolgreicher Verteidigung nicht stets und in vollem Umfang erstattungsfähig sind. Auch bei der Einstellung des Verfahrens gem. § 153 a StPO bzw. der Teileinstellung oder Beschränkung der Strafverfolgung gem. §§ 154, 154 a StPO können sich zusätzliche wirtschaftliche Belastungen für den Steuerpflichtigen ergeben.

Die – zutreffend – nach Aufdeckung einer Steuerverkürzung festgesetzte höhere Steuer an sich stellt jedoch keinen wirtschaftlichen Schaden für den Mandanten dar, da sie ja ohnehin bei „richtiger“ Handhabung geschuldet worden wäre, mag dies sich im Rahmen allgemein festgesetzter Mehrergebnisse nach einer „normalen“ Betriebsprüfung oder einem zugleich steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalt ergeben haben.² Auch auf die formale Eigenständigkeit der Ermittlung von strafbefangenen verkürzten Beträgen und der steuerlichen Ermittlung des Mehrergebnisses soll im Folgenden nicht näher eingegangen werden, zumal hier in der Praxis doch oft eine enge Verbindung besteht und darüber hinaus bei unterschiedlichen Werten tendenziell meist der strafrechtlich relevante Verkürzungsbetrag hinter dem materiellen Mehrergebnis aus besonderen Gründen zurückbleibt. Diese besonderen Aspekte spielen aber für die hier relevante Frage des möglichen Schadenersatzes für strafrechtliche Sanktionen durch den Berater allenfalls mittelbar insoweit eine Rolle, als sie diese der Höhe nach beeinflussen können. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn bei einer anderweitigen sachgerechten und legalen Gestaltungsempfehlung

durch den Berater die in Rede stehende Steuerbelastung ganz oder teilweise und dauerhaft hätte vermieden werden können.³

2. Vier Grundsätze der steuerlichen Haftung des steuerlichen Beraters

Als gleichsam oberster Grundsatz wird regelmäßig genannt, daß jede Pflichtverletzung des steuerlichen Beraters gem. den §§ 280 ff. BGB dem Grunde nach schadenersatzpflichtig macht. Hierunter fallen nicht nur fahrlässige Fehler bei einer echten Beratung, sondern auch Umsetzungsfehler im Rahmen von eher technischen Buchführungs-, Abschluß- und Deklarationstätigkeiten. Zugleich stellt es zunächst auch eine Pflichtverletzung dar, wenn wissentlich an einer unrichtigen oder unvollständigen Angabe steuerlich relevanter Umstände des Mandanten mitgewirkt wird. Mit Blick auf das Berufsgeheimnis besteht jedoch in solchen Fällen ggf. „nur“ die Pflicht zu einem ausdrücklichen Hinweis an den Mandanten, zur Empfehlung der Selbstanzeige und ggf. auch zur Mandatsniederlegung, aber nicht zur eigenständigen Korrektur bzw. Offenbarung gegenüber dem Finanzamt. Selbst ein bewußtes bzw. kollusives Zusammenwirken zwischen Mandanten und Berater kann sich zunächst zivilrechtlich als Pflichtverletzung des Beraters darstellen.

Für den steuerlichen Berater wird dieser zunächst weit erscheinende Pflichtenrahmen dadurch eingegrenzt, daß er nicht per se den Angaben seines Mandanten mißtrauen oder diese etwa generell nachprüfen muß, wenn er keinen Anhaltspunkt dafür hat, daß diese unrichtig oder unvollständig sind.⁴

Mit diesem zweiten Grundsatz korrespondiert eine dritte Leitlinie, nach der umgekehrt der Steuerpflichtige grundsätzlich darauf vertrauen darf, daß der steuerliche Berater die von ihm richtig und vollständig mitgeteilten (tatsächlichen) Grundlagen den Steuergesetzen gemäß richtig verarbeitet

1 Vgl. plastisch die Überschrift „Die Steuerverkürzung – Das Maß aller Dinge im Steuerstrafrecht“, *Bilsdorfer/Kaufmann*, DStR 2023, S. 2023 ff.

2 Umfassend hierzu z.B. BGH, UrT. v. 09.11.2017 – IX ZR 270/16; OLG Karlsruhe, UrT. v. 06.09.2023 – 7 U 162/22.

3 Vgl. z.B. BGH, NJW 2018, S. 541, 543.

4 Zum Ganzen ausführlich etwa *Gräfe/Lenzen/Schmeer*, Steuerberaterhaftung, 5. A., Rn. 294.

und in seinem Namen zutreffend der Finanzverwaltung mitteilt. Mit anderen Worten: Er ist – auch bei gesteigerten Vorkenntnissen – grundsätzlich nicht verpflichtet, die Umsetzung der entsprechenden Angaben in den Steuererklärungen im Detail zu prüfen, soweit es sich nicht um ins Auge springende Fehler handelt. Zwar muß sich im Verhältnis zum Finanzamt der Steuerpflichtige inhaltliche oder rechtliche Bearbeitungs- wie auch reine Umsetzungsfehler seines steuerlichen Beraters grundsätzlich zurechnen lassen und kann unter Berufung hierauf nach deren Aufdeckung objektiv zutreffenden Mehrsteuern nicht entgegentreten; eine steuerstrafrechtliche Verantwortung trifft ihn hingegen bis auf die genannten „Evidenzfälle“ in diesen Fällen nicht. Dies ist auch deshalb richtig, weil gerade die hohen berufsrechtlichen Anforderungen an einen steuerlichen Berater (und auch die regelmäßig hiermit verbundenen Kosten für den Steuerpflichtigen) es als inkonsistent erscheinen ließen, dem Steuerpflichtigen gleichwohl auch eine generelle strafrechtlich relevante „Überwachungsobliegenheit“ gegenüber seinem Fachberater aufzubürden.

Ein vierter Grundsatz ist nun der, daß – trotz Bejahung einer Pflichtwidrigkeit des Beraters dem Grunde nach – der seinerseits eindeutig vorsätzlich handelnde Mandant für die steuerstrafrechtlichen Folgen keinen zivilrechtlichen Ersatz von seinem Berater fordern kann, mag dieser bei der Steuerstraftat seinerseits vorsätzlich, fahrlässig oder auch gutgläubig mitgewirkt haben. Dies leuchtet ein, auch wenn die dogmatische Begründung hierfür variiert.⁵ Nicht nur übergeordnete rechtssystematische Gesichtspunkte werden hierfür genannt, wie etwa der Umstand, daß die Strafsanktionen nicht durch ein anderes (zivilrechtliches) Rechtsregime wieder aufgeweicht werden sollen, bis hin zu Erwägungen „innerhalb“ der Dogmatik des zivilrechtlichen Schadenersatzrechts im Hinblick etwa auf ein ganz überwiegendes (Mit-)Verschulden des vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen.

3. Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung oder Steuergefährdung nach den §§ 377 ff. AO

Hier hat inzwischen der BGH von der wohl früher herrschenden Ansicht Abstand genommen, daß es ebenfalls, wie bei einem eindeutig vorsätzlichen Verhalten des Steuerpflichtigen, im Innenverhältnis zu keinem Schadenersatzanspruch kommen kann.⁶ Der Meinung, daß per se die schuldhaft Verletzung des mit einer öffentlich-rechtlichen (Steuer-)Pflicht Beschwerten nicht zugleich eine Schadenersatzpflicht gegenüber dem steuerlichen Berater nach sich ziehen könne,⁷ sei nicht zu folgen. Wenn der Berater grundsätzlich vertraglich verpflichtet sei, seinen Vertragspartner generell vor Schäden zu bewahren, so könne allein die zugleich bei dem betreffenden Steuerpflichtigen vorhandene Kenntnis der Möglichkeit einer

steuerlichen Pflichtverletzung und der daraus entstehenden Schäden nicht per se einen Ausschluß der internen Erstattungspflicht nach sich ziehen. Kommt es demnach zu einer Abwägung im Einzelfall, erhält der generelle Rat an den steuerlichen Berater erhöhte Bedeutung, gerade zur Vorbeugung in solchen Grenz- oder „Problemfällen“ eine besonders sorgfältige Tätigkeits- und Beratungsdokumentation vorzuhalten. Denn auch hier erscheint eine zivilrechtliche Haftung kaum denkbar, wenn trotz Beratung über den „sichersten Weg“ und deutliche Hinweise auf Risiken und Bedenken der Steuerpflichtige zumindest leichtfertig einen anderen Weg einschlägt. Auch in diesem Zusammenhang ist wiederum oftmals der Rat einer Mandatsniederlegung als letzter Ausweg zu hören, welcher aber nicht immer praxisnah erscheint, erst recht bei umfassenden Mandatsverhältnissen, in denen z.B. nur in einem kleinen Teilaspekt der Mandant trotz Beratung auf eine bedenkliche Handhabung besteht. Umgekehrt kann im Falle eines Falles das Dilemma bestehen, daß zur Abwehr diesbezüglicher Schadenersatzansprüche sich der steuerliche Berater subjektiv geradezu gezwungen sehen kann, den Pflichtwidrigkeits- und Schuldvorwurf gegenüber seinen Mandanten besonders zu betonen, um damit seiner internen zivilrechtlichen Einstandspflicht vorzubeugen oder zu entgehen. Der Gedanke eines bedenklichen „In-die-Pfanne-Hauens“ des Mandanten verliert allerdings etwas an Bedeutung, wenn man bedenkt, daß diese Fragen meistens zeitlich deutlich nach dem Abschluß des strafrechtlichen Verfahrens diskutiert werden.

4. Ersatzpflicht bei nicht eindeutiger Entscheidung im Hinblick auf den Schuldvorwurf bezüglich des Mandanten

Gerade in den Fällen der Einstellung des Strafverfahrens, aber z.B. auch bei Erlass eines Strafbefehls⁸ fehlt es oft an einer eindeutigen Feststellung und Qualifizierung der Schuld des Steuerpflichtigen. In diesen Fällen kommt es dementsprechend umso mehr darauf an, ob und wie sich im Innenverhältnis eine Verteilung der zunächst strafrechtlichen Schuldvorwürfe zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Berater ergibt, welche trotz der grundsätzlich zivilrechtlich gegebenen „Verhinderungspflicht“ des steuerlichen Beraters dessen interne zivilrechtliche Haftung ausschließen oder zumindest einschränken kann. Der steuerliche Berater ist dabei auch verpflichtet, auf eine solche möglichst „schonende“

5 BGH, Ur. v. 14.11.1996 – IX ZR 215/95, OLG Düsseldorf, StB 1988, S. 98.

6 Vgl. BGH, a.a.O.

7 So aber OLG Koblenz, DStR 1981, S. 237, 239.

8 Vgl. BGH, Ur. v. 15.04.2010 – IX ZR 189/09 zur Haftung des Beraters in einem solchen Fall.

Verfahrensbeendigung im Interesse des Mandanten hinzuwirken. Mißachtet er diese Pflicht oder kommt es dabei aus seinem Verschulden zu einer „zu hohen“ wirtschaftlichen Belastung für seinen Mandanten (z.B. bezüglich der Geldauflage nach § 153 a StPO), kann dies wiederum zu einem internen Haftungsanspruch führen.⁹ Deshalb nicht auf eine solche strafrechtliche Verfahrensbeendigung hinzuwirken, weil damit eine spätere Verteidigungsposition im Regreßfalle für den Berater erschwert sein könnte, erschiene jedoch in den meisten Fällen schon als Mandantenverrat. Vielmehr gilt hier der vorstehende Hinweis umso mehr, daß die interne Dokumentation wichtig ist, um den – zeitlich meist nachfolgenden – denkbaren Regreßanspruch erfolgreich abzuwehren, wenn er auch in diesen Fällen nicht per se ausgeschlossen erscheint.

5. Zahlungen zwecks Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen gem. § 398 a AO

Auch derartige Zahlungen unterstellen eine ursprüngliche – vorsätzliche – Steuerhinterziehung, bei der aber die Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 oder 4 AO aus den dort aufgeführten gesetzlichen Gründen nicht zur Straffreiheit geführt hat. Obwohl auch die Zahlungen nach dieser Vorschrift konstruktiv einen entsprechenden Schaden des Steuerpflichtigen darstellen können, wird eine Ersatzpflicht hier meistens daran scheitern, daß der Vorwurf des bei Tatbegehung eigenen mindestens bedingten Vorsatzes des Steuerpflichtigen trotz der Selbstanzeige,¹⁰ welche jedoch an sich nicht zur Straffreiheit führen konnte, der Sache nach zutrifft, was entsprechend den oben dargestellten Grundsätzen auf die interne Haftungsverteilung durchschlägt.

6. Einziehung und Vermögensarrest

Inzwischen ist auch im Steuerstrafverfahren der Verfall nach den §§ 370 ff. StGB kombiniert mit dem dinglichen Arrest nach § 324 AO und der Anordnung des Vermögensarrestes nach § 111 e StPO sowie der materiellen Erhebung der (zusätzlichen) Steuerschuld möglich.¹¹ Das nach wie vor noch nicht völlig geklärte Verhältnis zwischen diesen Sicherungs- und Erhebungsnormen kann in diesem Beitrag nicht ausführlich behandelt werden. Das Gleiche gilt für ggf. der Höhe nach differierende Beträge bei strafrechtlicher Betrachtung einerseits und materiell-steuerrechtlicher Betrachtung andererseits. Grundsätzlich soll nach aktuellem Recht der Fiskus wie jeder andere Geschädigte bei der Einziehung behandelt werden, d.h., „nur“ die Vorteile aus der Steuerstraftat selbst sollen betroffen sein und die aus der Aufdeckung resultierende Steuermehrforderung soll einmal, aber nicht „doppelt“ als strafrechtliche Nebenfolge und Besteuerungskonsequenz erhoben werden können. Geht man von diesen Grundsätzen aus, kommt es theo-

retisch auch beim strafrechtlichen Verfall nur einmal und in Höhe der Steuervorteile gerade aus der Straftat selbst zu einer Einziehung, vgl. § 73 e StGB. Ist der Steueranspruch erloschen, ist auch die Einziehung ausgeschlossen. Damit wird konstruktiv auch insofern wiederum nur die „richtige Steuer“ als Rechtsfolge der Tat eingezogen, so daß wiederum der zivilrechtliche Grundsatz greift, daß allein die Belastung mit dem zutreffenden Steueranspruch keinen Schaden darstellt. Daß dieser theoretische Gleichklang in der Praxis nicht immer vollumfänglich zur Geltung kommt, ist dem Praktiker bewußt – kommt es trotzdem zu Mehrbelastungen über den eigentlich zutreffenden Steueranspruch hinaus, können diese als strafrechtliche Sanktion zwar ebenfalls einen ersatzfähigen Schaden aufgrund der Verletzung des Beratungsvertrages darstellen, bei dem aber wiederum meist schon die beim Steuerpflichtigen als Anspruchsteller vorhandene Vorsätzlichkeit seines Handelns im Innenverhältnis den Regreß ausschließen wird.

7. Einstandspflicht der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung

Der objektiv unrichtige, aber unerkannte und auch nicht erkennbar unzutreffende (Tatsachen-)Angaben des Mandanten verarbeitende steuerliche Berater wird per se selten einem Schadenersatzanspruch ausgesetzt sein. Da nach den oben dargestellten Grundsätzen umgekehrt auch der gutgläubige Mandant bei allein auf Beraterebene eingetretenen Fehlern zu seinen Gunsten trotz der Zurechnung des Handelns seines Beraters jedenfalls insofern keiner strafrechtlichen Sanktion ausgesetzt ist, stehen auch hier wiederum die Fälle im Fokus, in denen strafrechtliche Sanktionen einen vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen treffen, bei dem (auch) der Berater zumindest einem (zivilrechtlichen) Schuldvorwurf begegnet. Hier kommt es wieder zu der schon oben angesprochenen Abwägung und dem Grundsatz, daß bei eindeutigem Vorsatz des Mandanten eine interne zivilrechtliche Haftung des Beraters ausscheidet. Tritt die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung neben bzw. wirtschaftlich an die Stelle des Beraters, ist allerdings häufig eine Konstellation gegeben, in der diese auch in nicht eindeutigen Fällen besonders stark auf den im Innenverhältnis allein oder weit überwiegend den Steuerpflichtigen treffenden Vorwurf rekurrieren wird, um einer Einstandspflicht zu entgehen bzw. diese gering zu halten. Rücksichtnahmen, welche aus langjährigen Mandats- bzw.

9 Aktuell OLG Hamburg, UrT. v. 28.03.2025 – 5 U 17/24; so auch grundsätzlich Kammergericht, UrT. v. 31.01.2008 – 27 U 112/07, welches allerdings hier hohe Anforderungen an den Vortrag des Anspruchstellers stellt.

10 Zur möglichen Schadenersatzpflicht des Beraters bei fehlerhafter Selbstanzeige für die damit dann nicht vermiedenen strafrechtlichen Folgen vgl. wiederum z.B. LG Saarbrücken, UrT. v. 23.01.2012 – 9 O 251/10.

11 Vgl. hierzu etwa *Biesken/Fürus*, Wij 2020, S. 65 ff.

persönlichen Verhältnissen, Sorgen um den „guten Ruf“ oder unschönes Gerede in Branchenkreisen etc. im direkten Verhältnis zwischen Mandanten und steuerlichem Berater oft auch eine Rolle spielen, werden hier meistens weniger berücksichtigt. Umgekehrt gilt dies aber auch für etwaige „gemeinsame“ Überlegungen von Steuerpflichtigem und Berater, die erlittenen steuerstrafrechtlichen Nachteile durch die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung im Wege eines „abgestimmten Verhaltens“ im Nachhinein kompensieren zu lassen. Diese wird das Innenverhältnis betreffend gerade bei steuerstrafrechtlichen Sanktionen sehr genau auf die jeweiligen „Tatbeiträge“ schauen.

8. Abtretung des Ersatzanspruchs an das Finanzamt

Seit einiger Zeit wird vielfach davon berichtet, daß – potentielle – Schadenersatzansprüche gegen den steuerlichen Berater auch zur Tilgung der Steuerschulden oder der wirtschaftlichen Nebenfolgen vom „Täter“ abgetreten werden. Gerade dann, wenn die positiven Effekte aus der vorangegangenen Steuerstraftat bei ihm nicht (mehr) vorhanden sind und er wirtschaftlich über kein hinreichendes liquides Vermögen verfügt, kann dies aus seiner Sicht ein Weg zur Bereinigung seiner Verhältnisse sein, auch um sein redliches Bemühen um eine Kompensation gegenüber dem Fiskus und eine „Gesamtbereinigung“ zu dokumentieren. Geht dann z.B. das Finanzamt aus abgetretenem Recht entsprechend vor, ist es formal in der gleichen Situation wie der Steuerpflichtige gegenüber seinem Berater selbst und unterliegt den vorstehend dargestellten Grundsätzen. Trotzdem sind solche Konstellationen für den steuerlichen Berater oft unerfreulich, weil dann, wenn der Fiskus einer solchen Abtretungsvereinbarung überhaupt nähertritt, er bei der objektiven Frage des Kostenrisikos oft weniger abwägend als der (frühere) Mandant ist, auch ansonsten bei Vorgehensweise und Inhalt seines Vortrages zur Anspruchs begründung oft dann sehr robust agiert und nicht den manchmal zumindest psychologischen Einschränkungen unterliegt, welche im Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem (ehemaligen) Berater in direkter Konstellation noch fortwirken mögen.

9. Fazit

Das Risiko einer Haftung für steuerstrafrechtliche Sanktionen fokussiert sich im Ergebnis auf Fälle des leichtfertigen bzw. fahrlässigen Handelns des Steuerpflichtigen selbst oder bei unklarem Schuldvorwurf. Weiterhin bedarf es einer hiermit korrespondierenden Pflichtverletzung des Beraters im Innenverhältnis, welche für diese Sanktionen ursächlich war. Nach „oben“ sind denkbare Haftungsansprüche dadurch begrenzt, daß bei eigenem vorsätzlichem Handeln des Steuerpflichtigen auch der „mitwirkende“ steuerliche Berater jedenfalls im Innenverhältnis zum Mandanten richtigerweise keinen zivilrechtlichen Haftungsansprüchen unterliegt. Nach „unten“ ergibt sich eine Eingrenzung des hier thematisierten Haftungsbereiches dadurch, daß dann, wenn dem Mandanten selbst kein persönlicher Vorwurf gemacht werden kann, jedenfalls auch keine strafrechtliche oder ordnungswidrigkeitsrechtliche Sanktion ihm gegenüber in Betracht kommt, für die der Berater haften könnte. Es gibt also bei Entstehen einer „Problemlage“ zunächst ein gleichgerichtetes Interesse von Steuerpflichtigem und steuerlichem Berater dahingehend, auch den subjektiven Voraussetzungen des steuerstrafrechtlichen Vorwurfes mit geeigneter Argumentation entgegenzutreten. Dies gilt auch dann, wenn etwa auf der Beraterseite ein zumindest fahrlässiges „Umsetzungsver schulden“ nicht verneint werden kann, denn bei Nichtentstehung eines (strafrechtlichen) Primärschadens stellt sich auch nicht die Frage einer Haftung hierfür. Umgekehrt ist es allerdings für den Berater unabhängig von rechtlichen Geboten „taktisch“ gefährlich, im Falle entsprechender strafrechtlicher Vorwürfe gleichsam „gegen den Mandanten“ diese zumindest verdeckt zu unterstützen in der Hoffnung, bei Annahme eines dortigen Vorsatzes würde seine eigene Haftung entfallen, oder auch um seinen eigenen „guten Ruf“ bei Behörden, anderen Mandanten oder örtlichen Fachkreisen nicht zu gefährden. Wenn steuerstrafrechtliche Vorwürfe gegenüber dem Mandanten im „Graubereich“ einer nicht eindeutig festgestellten Vorsatztat verbleiben, was im Einzelfall durchaus durch einen versierten Steuerstrafverteidiger angestrebt werden mag, muß der dabei involviert gewesene steuerliche Berater allerdings eine Diskussion um diesbezügliche Regreßansprüche befürchten.

Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2026

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.

2026, ca. 1548 Seiten, DIN A4, 2 Bände,
€ 125,-

ISBN 978-3-415-07820-8

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2026« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2026
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2026 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2025
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2026
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2026
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2026

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

Im Laufe des Jahres 2025 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2026 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.

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 07 11/73 85-343 FAX 07 11/73 85-100

SC1225

Der faktische Geschäftsführer im Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Maximilian Krämer LL.M. und Rechtsreferendar Cedrik Lin*

A. Einleitung

Die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers ist aus der wirtschafts- und steuerstrafrechtlichen Beratungspraxis nicht mehr wegzudenken. Ihre praktischen Erscheinungsformen sind ebenso zahlreich wie vielgestaltig.¹ Im steuerstrafrechtlichen Kontext wirft das umstrittene Rechtsinstitut² die Frage auf, ob und inwiefern der faktische Geschäftsführer für steuerlich relevantes Fehlverhalten verantwortlich ist. Neben „Jedermann-Delikten“ kennt das Steuerstrafrecht Sonderdelikte mit beschränktem Täterkreis. Beim Unterlassungstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt als Täter nur in Betracht, wer zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (insbesondere Steuerpflichtiger, gesetzlicher Vertreter oder Verfügungsberechtigter gemäß § 35 AO). Die Verantwortlichkeit hängt damit nicht allein von formellen Organstellungen ab, sondern maßgeblich von einer Verfügungsberechtigung nach § 35 AO (rechtliche und tatsächliche Erfüllbarkeit sowie Außenauftritt).³ Unter welchen Voraussetzungen steuerstrafrechtliche Straftatbestände entsprechende Anwendung auf den faktischen Geschäftsführer finden, wird nachfolgend beleuchtet.

Zunächst wird im Folgenden anhand der Rechtsprechungsgenese eine Begriffsbestimmung des faktischen Geschäftsführers gegeben. Sodann werden ausgewählte Fallkonstellationen aufgezeigt und beleuchtet, welche steuerlichen Pflichten und steuerstrafrechtlichen Risiken sie implizieren. Schließlich wird anhand des Tatbestands der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO und der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO die steuerstrafrechtliche Relevanz der Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers aufgezeigt. Strafrechtlich macht § 35 AO die eigenständige Figur des faktischen Geschäftsführers weitgehend entbehrlich, weil die Täterschaft bei Unterlassen nach dem BGH über die Verfügungsberechtigung definiert wird. Haftungsrechtlich sind die Hürden des BFH teils strenger, insbesondere hinsichtlich des Außenauftritts.

B. Begriffsbestimmung und Voraussetzungen der faktischen Geschäftsführung

I. Definition

Eine Legaldefinition der faktischen Geschäftsführung existiert nicht. Zur Frage, wer faktischer Geschäftsführer ist, hat

die Rechtsprechung über Jahre hinweg eine eigene Spruchpraxis entwickelt.⁴

Grundlegend spricht man von einem faktischen Geschäftsführer einerseits dann, wenn eine natürliche Person formal zum Geschäftsführer bestellt werden sollte, der Bestellungsakt jedoch mißlungen ist und die Organtätigkeit gleichwohl aufgenommen wurde. Andererseits liegt eine faktische Geschäftsführung auch dann vor, wenn keine formelle Bestellung zum Geschäftsführer erfolgt ist, die Person nach dem Gesamterscheinungsbild gleichwohl wie ein ordnungsgemäß bestelltes Organ handelt und als weiteres Indiz dies von den Gesellschaftern auch geduldet wird.⁵

Faktischer Geschäftsführer ist demnach, ohne eine förmliche Organstellung zu bekleiden, im Einverständnis der Gesellschafter tatsächlich wie ein geschäftsführendes Organ tätig wird.⁶

II. Voraussetzungen der faktischen Geschäftsführung

Für die Beurteilung der Frage, ob jemand faktisch wie ein Geschäftsführer gehandelt hat, kommt es auf das Gesamterscheinungsbild seines Auftretens an. Den faktischen Machtverhältnissen innerhalb der jeweiligen Gesellschaft kommt dabei entscheidende Bedeutung zu. Maßgeblich ist, wer rein tatsächlich die Position des Geschäftsführers innehatte.⁷

Die formelle Bestellung einer anderen Person als Geschäftsführer schließt die Verantwortlichkeit des faktischen Geschäftsführers gerade nicht aus. Allerdings ist in solchen Fällen erforderlich, daß der faktische Geschäftsführer seine gesetzlichen Funktionen in erheblichem Umfang ausübt und

* Maximilian Krämer ist Rechtsanwalt und Partner der Kanzlei DNK Rechtsanwälte sowie zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht. Zugleich ist er leitender Dozent und Autor im Weiterbildungsstudiengang Steuerstrafrecht an der Fernuniversität in Hagen. Cedrik Lin ist wissenschaftlicher Mitarbeiter bei der Kanzlei DNK Rechtsanwälte PartGmbH und Rechtsreferendar am Oberlandesgericht München.

1 So bereits Dierlamm, NSTZ 1996, 153.

2 Arens, NWB Nr. 15/2018, 1015.

3 Joder, NZWiSt 2024, 476.

4 Mayr, ZJS 3/2018, 212.

5 Sahan/Altenburg, NZWiSt 2018, 161.

6 BGH, Urt. v. 25.07.1984 – 3 StR 192/84, NJW 1984, 2958; Arens, NWB Nr. 15/2018, 1015.

7 Sahan/Altenburg, NZWiSt 2018, 161.

seiner Tätigkeit zumindest ein Übergewicht⁸, wenn nicht gar eine überragende Stellung,⁹ zukommt.

Nach der sog. „Sechs-von-Acht-Rechtsprechung“ des BayObLG dient ein Katalog klassischer Leitungsmerkmale als Orientierung: Erfüllt eine Person mindestens sechs dieser Kriterien, spricht dies für eine faktische Geschäftsführung; ausschlaggebend bleibt aber die Gesamtwürdigung.¹⁰ Zu diesen Merkmalen zählen:

1. Bestimmung der Unternehmenspolitik
2. Unternehmensorganisation
3. Einstellung von Mitarbeitern
4. Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern
5. Verhandlung mit Kreditgebern
6. Gehaltshöhe
7. Entscheidung der Steuerangelegenheiten
8. Steuerung der Buchhaltung

Allerdings kann auch bei der Erfüllung von weniger als sechs der vorgenannten Merkmale in einer Gesamtbetrachtung eine faktische Geschäftsführung angenommen werden, wenn die Tätigkeit des Betreffenden für die Gesellschaft von überragender Bedeutung ist und die Unternehmensentwicklung über einen längeren Zeitraum entscheidend prägt.¹¹

Die Zivilrechtsprechung mit dem OLG Köln¹² stellte klar, daß ein Gesellschafter nicht allein dadurch zum faktischen Geschäftsführer wird, daß er die Grundzüge der Geschäftspolitik (mit-)bestimmt oder auf die Auswahl und Einstellung leitender Angestellter maßgeblichen Einfluß nimmt. Maßgeblich sind Art, Ausmaß und Intensität übernommener Leitungsaufgaben.

Die Rechtsprechung verlangt ferner, daß der faktische Geschäftsführer nach dem Gesamterscheinungsbild seines Auftretens die Geschicke der Gesellschaft maßgeblich in die Hand nimmt. Dies muß nicht nur durch interne Einwirkung auf das satzungsmäßige Geschäftsorgan geschehen, sondern auch durch eigenes Handeln im Außenverhältnis, das die Tätigkeit des formellen Geschäftsführers nachhaltig prägt.¹³

Die neuere Rechtsprechung des BGH betont – gerade für sog. Firmenbestattungen – und verlangt eine eigene, nach außen hervortretende organotypische Leitungstätigkeit; bloße Hintergrundsteuerung genügt nicht.¹⁴

C. Steuerliche Pflichten und Haftung des faktischen Geschäftsführers

Die Finanzgerichte prüfen die steuerlichen Pflichten über § 35 AO: Ein faktischer Geschäftsführer kann Verfügungsberechtigter i.S.d. § 35 AO sein, wenn ihm die Erfüllung der Pflichten rechtlich und tatsächlich möglich ist und er hiermit nach außen in Erscheinung tritt.¹⁵ Sind diese Voraussetzungen erfüllt, treffen ihn die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs. 1 AO), und er kann nach Maßgabe des

§ 69 AO in Haftung genommen werden.¹⁶ Der BFH bekräftigt zugleich, daß Haftungsbescheide verfahrensrechtlich angreifbar und korrigierbar bleiben – ein Automatismus zugunsten oder zulasten der Haftung besteht nicht. Auch bei verspäteten Erklärungen hängt die Haftung nicht schematisch am Verzögerungsaspekt allein, sondern an den materiellen Haftungsvoraussetzungen und den verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen.¹⁷

Demgegenüber hat der BGH die strafrechtliche Verfügungsberechtigung in Strohmann-/Hintermann-Konstellationen jüngst weiter verstanden und den Täterkreis bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – bei nachgewiesener weisungs-/verfügungsmäßiger Steuerung und Außenauftreten – bejaht.¹⁸

D. Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des faktischen Geschäftsführers

Die erweiterte steuerliche Pflichtenstellung ist besonders relevant für die Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Nach der Rechtsprechung des BGH erfüllt diesen Tatbestand nur, wer selbst zur Mitteilung steuerlich relevanter Tatsachen verpflichtet ist. Diese Pflicht ergibt sich meist aus Einzelgesetzen und nur ausnahmsweise aus Ingerenz.

Während Steuerpflichtige und bestellte Vertreter (§ 34 AO) klar erfaßt sind, ist die Verantwortung anderweitig dominierender Vertreter schwieriger zu bestimmen. § 35 AO bezieht unter bestimmten Bedingungen auch Dritte in das Steuerschuldverhältnis ein.

Ein Verfügungsberechtigter kann Täter einer Steuerhinterziehung sein, wenn er aktiv beiträgt und ihm die Tat zurechenbar ist. Dies gilt etwa, wenn der (formelle) Geschäftsführer keine Steuererklärung abgibt und auch der Verfügungsberechtigte seine Mitteilungspflicht verletzt. Liegen die weiteren Voraussetzungen vor, ist der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt.

Dies zeigt die weitreichende Übertragung steuerlicher Pflichten auf den Verfügungsberechtigten. Dessen pflichtwidriges Unterlassen kann eine Steuerhinterziehung begründen.

8 BGH, Urte. v. 16.05.1984 – 2 StR 525/83, NStZ 1984, 510.

9 BGH, Urte. v. 10.05.2000 – 3 StR 101/00, NJW 2000, 2285; BGH, Urte. v. 22.09.1982 – 3 StR 287/82, NJW 1983, 240.

10 BayObLG, Urte. v. 20.02.1997 – 5 St RR 159/96, NStZ 1997, 554.

11 LG Augsburg, Beschl. v. 15.01.2014 – 2 Qs 1002/14, wistra 2015, 39.

12 OLG Köln, Urte. v. 23.11.2023 – 24 U 69/23, NZG 2024, 486.

13 BGH, Urte. v. 11.07.2005 – II ZR 235/03, NZG 2005, 816.

14 BGH, Urte. v. 27.02.2025 – 5 StR 287/24, wistra 2025, 243.

15 BFH, Urte. v. 05.08.2010 – V R 13/09, BStBl. 2011 II, 191; BFH, Urte. v. 20.02.2024 – VII R 16/21, BStBl. 2024 II, 624.

16 BFH, Urte. v. 20.02.2024 – VII R 16/21, BStBl. 2024 II, 624.

17 BFH, Urte. v. 18.03.2025 – VII R 20/23, DStR 2025, 1872.

18 BGH, Urte. v. 27.06.2023 – 1 StR 374/22, wistra 2024, 298.

I. Tatbestand der Steuerhinterziehung, § 370 AO

1. Begehungsvariante, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt jede Person als Täter in Betracht, die durch unrichtige oder unvollständige Angaben auf Festsetzung, Erhebung oder Vollstreckung einwirkt; eine besondere Pflichtenstellung ist hierfür nicht erforderlich.¹⁹

Dabei ist strafrechtlich völlig irrelevant, worauf die tatsächliche oder rechtliche Einwirkungsmöglichkeit beruht.²⁰ Insofern bedarf es der Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers im Hinblick auf den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht.

2. Unterlassungsvariante, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Anders hingegen verhält sich dies beim Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, der ein echtes Unterlassungsdelikt darstellt.²¹

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt voraus, daß die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird. Dies erfordert eine Erklärungspflicht des Täters.²² Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kann nach der ständigen Rechtsprechung des BGH daher nur sein, wer eine besondere Verpflichtung zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen hat.²³

Neben dem Steuerpflichtigen selbst (§ 33 AO) und seinem gesetzlichen Vertreter (§ 34 AO) kann diese Verpflichtung auch dem Verfügungsberechtigten nach § 35 AO obliegen.

Gemäß § 35 AO treffen den Verfügungsberechtigten die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters, soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann. Dies setzt zunächst voraus, daß der Verfügungsberechtigte rechtlich und tatsächlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, verfügen und dadurch dessen steuerliche Pflichten erfüllen kann. Ferner wird verlangt, daß der Verfügungsberechtigte auch als solcher nach außen auftritt.²⁴

3. Der faktische Geschäftsführer bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Im Grundsatz kann auch der faktische Geschäftsführer tauglicher Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sein.

Dies gilt jedoch nur, wenn die Person rechtliche und tatsächliche Verfügungsbefugnis besitzt und damit nach außen auftritt und somit als Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO anzusehen ist. Nur dann trifft auch den faktischen Geschäftsführer nach § 35 AO eine besondere Pflicht zur Aufklärung steuerlich relevanter Sachverhalte.²⁵ Fehlt die Verfügungsbefugnis, besteht keine Erklärungspflicht, so daß eine Täterschaft nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausscheidet.²⁶

Soweit in der Kommentarliteratur der faktische Geschäftsführer als Beispiel für einen Verfügungsberechtigten im Sinne des § 35 AO genannt wird, bezieht sich dies vor allem auf Fälle, in denen er zugleich beherrschender Gesellschafter war. Nur in dieser Konstellation kann er rechtlich auf den formal bestellten Geschäftsführer Einfluß nehmen und so-

mit mittelbar über die finanziellen Mittel der Gesellschaft verfügen. Gleiches gilt für die in der Literatur diskutierten Fälle, in denen ein wirtschaftlich Berechtigter eine andere Person als Strohhalm vorgeschoben hat.²⁷

Auch die bislang von der Rechtsprechung entschiedenen Fallkonstellationen betreffen überwiegend beherrschende Gesellschafter²⁸ oder sogenannte Strohhalm-Hintermann-Konstellationen.²⁹ Entscheidend ist stets, daß der faktische Geschäftsführer entweder aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung Einfluß auf das formelle Geschäftsführungsorgan ausüben kann oder mit Zustimmung des Hintermannes als Berechtigter im Sinne des § 185 BGB handelt und dadurch eine rechtliche Verfügungsbefugnis besitzt.³⁰

Fehlt es an einer dieser Voraussetzungen, kann ein faktischer Geschäftsführer nicht als tauglicher Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht kommen. Ohne Verfügungsbefugnis besteht für ihn keine Erklärungspflicht.³¹

II. Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung, § 378 AO

Besondere Bedeutung erlangt die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers hingegen im Rahmen des § 378 AO. Danach handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung leichtfertig begeht. § 378 AO ist ein Sonderdelikt. Täter kann nur sein, wer die Steuerverkürzung als Steuerpflichtiger bewirkt oder wer den Taterfolg herbeiführt, während er Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnimmt.

Steuerpflichtiger ist nach § 33 Abs. 1 AO,

- wer eine Steuer schuldet,
- für sie haftet,
- eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat,
- eine Steuererklärung abzugeben hat,
- Sicherheiten zu leisten hat,

19 Vgl. nur BGH, Ur. v. 06.06.2007 – 5 StR 127/07, NJW 2007, 2864; BGH, Beschl. v. 07.11.2006 – 5 StR 164/06, NStZ-RR 2007, 345.

20 Arens, NWB Nr. 15/2018, 1015.

21 BGH, Beschl. v. 24.09.2019 – 1 StR 346/18, BGHSt 64, 195; a.A. als unechtes Unterlassungsdelikt Ransiek, in Kohlmann, AO § 370 Rn. 272.

22 BGH, Beschl. v. 23.03.2017 – 1 StR 451/16, NStZ 2018, 544.

23 BGH, Ur. v. 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218.

24 BGH, Ur. v. 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218.

25 Schrepp/Töben, FR 2025, 120.

26 BGH, Ur. v. 27.06.2023 – 1 StR 374/22, wistra 2024, 298.

27 Schrepp/Töben, FR 2025, 120.

28 BFH, Ur. v. 27.11.1990 – VII R 20/89, BStBl. II 1991, 284.

29 BFH, Ur. v. 05.08.2010 – V R 13/09, BFH/NV 2011, 81; BFH, Ur. v. 24.04.1991 – I R 56/89, BFH/NV 1992, 76.

30 Schrepp/Töben, FR 2025, 120.

31 Schrepp/Töben, FR 2025, 120.

- Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat oder
- andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Pflichten zu erfüllen hat.

Hierzu zählen nach §§ 34, 35 AO auch die für die jeweilige juristische Person oder Personenvereinigung handelnden gesetzlichen Vertreter, Verwalter und Verfügungsberechtigten, aber auch der nur faktische Geschäftsführer.³² Ein faktischer Geschäftsführer fällt nur dann hierunter, wenn er als Vertreter/Verfügungsberechtigter i.S.d. §§ 34, 35 AO mit Außentritt agiert.³³

E. Praxisrelevante Fallkonstellationen

Die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers begegnet Berufsträgern in den verschiedensten Konstellationen. Abschließend seien besonders praxisrelevante Fallgruppen zur Veranschaulichung dargestellt:

I. Strohmanngeschäftsführung

Praktisch bedeutend sind zunächst solche Fälle, in denen zwar formal ein bestellter Geschäftsführer – gewissermaßen als Strohmann – existiert, die tatsächliche Geschäftsführung jedoch maßgeblich von einer anderen Person im Hintergrund übernommen wird. Häufig liegen in der Person des faktischen Geschäftsführers bestimmte Ausschlußgründe vor, die eine reguläre Bestellung zum Geschäftsführer verhindern, etwa ein Berufsverbot, eine Gewerbeuntersagung oder eine Katalogvorstrafe, siehe § 6 Abs. 2 S. 2 GmbHG.

Jüngst hatte der BGH³⁴ entschieden, daß auch ein Hintermann ohne gesellschaftsrechtliche (Organ-)Stellung zur GmbH als Verfügungsberechtigter nach § 35 AO und damit als Täter der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) in Betracht kommt, wenn er aufgrund eines gemeinsamen Tatplans mit dem Strohmann faktische Weisungs- und Verfügungsmacht ausübt, nach außen in Erscheinung tritt und das steuerliche Verhalten steuert. Maßgeblich war, daß der Hintermann den Inhalt der Rechnungen vorgab und den Strohmann anwies, Umsatzsteuererklärungen nicht abzugeben; damit war er (auch) für die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen verantwortlich.

II. Familienunternehmen

Zunehmend in den Fokus der Finanzbehörden geraten Familienunternehmen mit unklarer Rollenverteilung. Die häufig besonders enge Zusammenarbeit von Familienmitgliedern in Unternehmen kann schnell den Eindruck erwecken, daß sie über formal eingetragene Rechtspositionen hinausgehende Verantwortung für die Gesellschaft tragen.

Liegt eine familiäre Beziehung vor, unterstellen die Strafverfolgungsbehörden im Finanzamt mitunter einen familiären Gesamtplan zur Steuerhinterziehung, an dem jede Person der Familie beteiligt ist. Folge ist sodann die Einleitung

von Steuerverfahren gegen jedes Familienmitglied im Betrieb. Im Mittelpunkt der steuerstrafrechtlichen Auseinandersetzung steht dann der Vorwurf, aufgrund des familiären Näheverhältnisses faktisch die Geschicke des Unternehmens geleitet und als faktischer Geschäftsführer in Erscheinung getreten zu sein. Klärungsbedürftig ist in derartigen Fällen, inwieweit die familiäre Einflußnahme im Einzelfall ausreichend war, um die Voraussetzungen der faktischen Geschäftsführung anzunehmen.³⁵

III. Dirigierende Prokuristen und Drahtzieher-Gesellschafter

Denkbar ist ferner, daß sich die Machtverhältnisse in einer Gesellschaft derart verändern, daß nicht mehr der Geschäftsführer, sondern ein tüchtiger Prokurist die unternehmerischen Entscheidungen der Gesellschaft maßgeblich bestimmt. In Betracht kommen auch Fälle, in denen ein Alleingesellschafter durch die Ausübung seiner Weisungsrechte bestimmenden Einfluß auf die Geschäftsführung nimmt oder in denen Mehrheitsgesellschafter die Geschäftsführung durch Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mittelbar beeinflussen.³⁶

F. Fazit

Die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers spielt im Steuerstrafrecht eine wesentliche Rolle und birgt erhebliche Risiken für betroffene Personen. Auch ohne formelle Bestellung kann eine steuerliche Verantwortlichkeit und strafrechtliche Haftung bestehen, insbesondere wenn eine Person maßgeblichen Einfluß auf die Unternehmensführung ausübt. Die Rechtsprechung hat hierzu klare Kriterien entwickelt, anhand derer eine faktische Geschäftsführung festgestellt wird.

Insbesondere die steuerstrafrechtliche Relevanz ergibt sich aus der erweiterten Pflichtenstellung, die sich aus den §§ 34 und 35 AO ableitet. Je nach Einzelfall kann der faktische Geschäftsführer als Täter einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung in Betracht kommen, wenn er steuerlich erhebliche Tatsachen nicht offenlegt oder falsche Angaben macht.

Die aufgezeigten praxisrelevanten Fallkonstellationen verdeutlichen, daß die Annahme einer faktischen Geschäftsführung oft mit erheblichen rechtlichen Konsequenzen verbunden ist. Unternehmen und ihre Entscheidungsträger sollten sich daher der steuerlichen und strafrechtlichen Risiken bewußt sein und geeignete Maßnahmen ergreifen, um unerwartete Haftungsrisiken zu vermeiden.

32 BFH, Urt. v. 05.08.2010 – V R 13/09, BFH/NV 2011, 81; BFH, Beschl. v. 19.05.2009 – VII B 207/08.

33 BFH, Beschl. v. 09.01.2012 – VII B 67/12, BFH/NV 2013, 898.

34 BGH, Urt. v. 27.06.2023 – 1 StR 374/22, wistra 2024, 298.

35 Krämer, BAB 12/2024, 444.

36 Dierlamm, NSTZ 1996, 153.

Besteuerung von Lizenzgebühren mit und ohne DBA VAE (Dubai)?

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

A. Einführung

Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (im Folgenden „DBA VAE“) vom 01.07.2010 trat am 14.07.2011 in Kraft und wurde vom 01.01.2009 bis zum 31.12.2021 angewendet. Das Abkommen trat nach seinem Art. 30 Absatz 1 S. 1 i.V.m. Art. 29 Abs. 2, 1. HS am 31.12.2021 außer Kraft, weil nicht beide Vertragsstaaten einer Verlängerung zugestimmt und sich gegenseitig schriftlich auf diplomatischem Weg bis zum 30.06.2021 unterrichtet haben, daß die innerstaatlichen Erfordernisse für eine Verlängerung um weitere zehn Jahre erfüllt sind (Art. 30 Abs. 1 S. 2 des Abkommens). Am 14.06.2021 wurden die Vereinigten Arabischen Emirate auf diplomatischem Weg darüber informiert, daß eine solche Verlängerung von deutscher Seite nicht beabsichtigt ist.¹

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) erwarb auf Initiative des Bundesfinanzministers im Jahr 2021 eine Daten-CD mit steuerlich relevanten Informationen aus Dubai, um mögliche Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit dortigem Immobilienbesitz deutscher Steuerpflichtiger aufzudecken. Die Daten enthalten Informationen zu Eigentumsverhältnissen und Vermögenswerten, die von den zuständigen Finanzbehörden der Länder ausgewertet werden. Der Pressemitteilung zufolge brachte die Auswertung der Dubai-Daten für das Bundesland Hessen nach einer aktuellen Zwischenbilanz der Steuerfahndung in Hessen im April 2025 Mehreinnahmen in Höhe von knapp 400.000 Euro. Die Auswertung des Datenmaterials war im April 2025 noch nicht abgeschlossen.² Die VAE stehen zurzeit nicht mehr auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete im Steuerbereich.³

Das DBA VAE wird seit dem 01.01.2022 nicht mehr angewendet. Seit dem 01.01.2022 sind die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes für die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger und des Solidaritätszuschlages anzuwenden.

B. Besteuerung von Lizenzgebühren mit DBA VAE

I. Franchising

Das moderne Vertriebskonzept Franchising ist international und auch in Deutschland in verschiedenen Branchen sehr

beliebt. Beispielhaft seien genannt die Bereiche der Systemgastronomie (McDonald's, Burger King, Subway, Starbucks), des Hotelgewerbes (Hilton, Intercontinental), der Bäckereien (Kamps), des Tierbedarfs (Fressnapf), der Baumärkte (Bauhaus), der Autovermietung (Sixt), Optiker und Immobilien.

Eine einheitliche Definition des Begriffs Franchising hat sich nicht durchgesetzt. Die offizielle Definition der European Franchise Federation (EFF) dürfte jedoch die Rechtsnatur und die vertragliche Ausgestaltung gut erfassen: „Franchise ist ein Vertriebssystem, durch das Waren und/oder Dienstleistungen und/oder Technologien vermarktet werden. Es gründet sich auf eine enge und fortlaufende Zusammenarbeit rechtlich und finanziell selbstständiger und unabhängiger Unternehmen, den Franchisegeber und seine Franchisenehmer. Der Franchisegeber gewährt seinen Franchisenehmern das Recht und legt ihnen gleichzeitig die Verpflichtung auf, ein Geschäft entsprechend seinem Konzept zu betreiben. Dieses Recht berechtigt und verpflichtet den Franchisenehmer, gegen ein direktes oder indirektes Entgelt im Rahmen und für die Dauer eines schriftlichen, zu diesem Zweck zwischen den Parteien abgeschlossenen Franchise-Vertrages bei laufender technischer und betriebswirtschaftlicher Unterstützung durch den Franchisegeber, den Systemnamen und/oder das Warenzeichen (Anmerkung der Autorin zur Bezeichnung heute: Marke) und/oder die Dienstleistungsmarke und/oder andere gewerbliche Schutz- oder Urheberrechte sowie das Know-how, die wirtschaftlichen und technischen Methoden und das Geschäftssystem des Franchisegebers zu nutzen ...“⁴

Der Franchisenehmer erhält vom Franchisegeber ein Leistungspaket, welches aus Organisations- und Marketingkonzepten sowie der Gewährung von Schutzrechten besteht, und in dessen Rahmen der Franchisenehmer ausgebildet und bei der Umsetzung des Konzepts vom Franchisegeber aktiv unterstützt wird. Der Franchisenehmer ist im eigenen

1 BMF-Schreiben vom 20.01.2025 zum Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 01.01.2025, Anlage 1 Ziffer I. Geltende Abkommen, Vereinigte Arabische Emirate, GZ: IV B 2 – S 1301/01499/004/003, DOK: COO.7005.100.3.10997042; BMF-Schreiben vom 08.04.2022 – GZ: IV B 4 – S 1302/20/10001: 005 (2022/0373908), anzuwenden ab 01.01.2022, Bundessteuerblatt 2022 I, Seite 640.

2 Pressemitteilung des Hessischen Ministeriums der Finanzen vom 22.04.2025, Finanzen.Hessen.de – „Hessen meldet Erfolge bei Auswertung der Dubai-Daten“.

3 Pressemitteilung vom 18.02.2025, Diese Liste wird zweimal jährlich aktualisiert. Quelle: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#legislation>.

4 www.franchiseverband.com/franchise-geber/franchising-definition/definition-franchising-eff/.

Namen und für eigene Rechnung tätig und stellt im Gegenzug neben dem Kapital auch seine Arbeitskraft in den Dienst des Absatzsystems. Aufgrund der Vielschichtigkeit der vertraglichen Gestaltung des Franchisings (Geschäftsbesorgung, Lizenzrecht, Markenrecht, Know-how, Kauf-, Pacht- und Mietverträge) ordnet die ganz herrschende Meinung den Franchise-Vertrag nicht einem bestimmten Vertragstyp zu, sondern qualifiziert ihn als typengemischten Vertrag, bei dem zumindest nach außen oft die lizenzrechtliche Komponente mit Blick auf die Nutzung der alles überragenden Systemmarke im Mittelpunkt steht.⁵

Für die rechtliche Beurteilung ist unerheblich, ob der Franchise-Vertrag innerhalb von Deutschland oder grenzüberschreitend mit Vertragspartnern im europäischen Ausland oder in Drittstaaten geschlossen wird. Die Vertragselemente werden letztlich individuell ausgehandelt.

II. Besteuerung von Lizenzgebühren in Deutschland

Die Besteuerung von Lizenzgebühren in Deutschland, die aufgrund eines Franchisevertrages vom in Deutschland ansässigen Franchisenehmer an den in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) ansässigen Franchisegeber zu zahlen sind, hängt im Wesentlichen davon ab, ob das DBA Vereinigte Arabische Emirate (VAE) noch gilt.

Zu beachten ist außerdem, zu welchem Zeitpunkt der Franchisevertrag abgeschlossen wurde. Im Folgenden wird der Sachverhalt zugrundegelegt, daß der in Deutschland ansässige (Art. 4 DBA VAE) Franchisenehmer eine Kapitalgesellschaft ist und seine Betriebsstätte im Sinn des Art. 5 DBA VAE ausschließlich in Deutschland hat. Der Franchisegeber ist eine Kapitalgesellschaft, welche ihren Geschäftssitz in Dubai in den Vereinigten Arabischen Emiraten hat und in Deutschland keine Betriebsstätte unterhält (Art. 4 und 5 DBA VAE). Der Franchisegeber ist am Kapital des Franchisenehmers mit einem Anteil von 30% beteiligt, so daß beide im Verhältnis zueinander sogenannte nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sind. Wurde der Franchisevertrag vor dem 01.01.2022 abgeschlossen und wird er über dieses Datum hinaus fortgeführt, so ist für die steuerrechtliche Behandlung der Lizenzgebühren zu unterscheiden:

1. Zeitraum bis zum 31.12.2021

Nach Art. 12 Abs. 1 DBA VAE gilt, daß Lizenzgebühren, die aus Deutschland als einem Vertragsstaat stammen und an eine in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) als im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in den VAE als im anderen Staat besteuert werden können. Abweichend davon können diese Lizenzgebühren gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA VAE auch in Deutschland als dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach deutschem Recht besteuert werden. In diesem Fall darf die Steuer jedoch zehn vom Hundert des Bruttobetrags der Lizenzgebühren nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte der Li-

zenzgebühren (Lizenzgeber) in den VAE als im anderen Vertragsstaat ansässig ist.

Unter dem Ausdruck Lizenzgebühren sind Vergütungen jeder Art zu verstehen, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten, Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden (Art. 12 Abs. 3 DBA VAE).

Werden Lizenzgebühren aufgrund eines Franchisevertrages, welcher die vorstehenden verschiedenen immateriellen Rechte gewährt, vom in Deutschland ansässigen Franchisenehmer an den Lizenzgeber als Nutzungsberechtigten der Lizenzgebühren mit Sitz in den VAE gezahlt, so dürfen diese von Deutschland in Höhe von maximal 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Lizenzgebühren besteuert werden.

Handelt es sich bei dem Franchisegeber und dem Franchisenehmer um verbundene Unternehmen (Art. 9 DBA VAE), wie z.B. im oben beschriebenen Sachverhalt, daß der Franchisegeber mit 30% am Kapital des Franchisenehmers beteiligt ist, so wird der Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung fiktiv erhöht. Im Falle der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung eines Unternehmens eines Vertragsstaats an dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats ist zu prüfen, ob die vereinbarten Bedingungen von den Bedingungen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Ist das der Fall, dann dürfen die Gewinne, die eines der beiden Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, worunter auch Unternehmen zu verstehen sind, wird die Steuer in der Weise festgesetzt, daß auf die deutsche Steuer vom Einkommen, welches nach dem DBA VAE in den VAE besteuert werden kann, unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die Steuer der VAE angerechnet wird, die nach dem Recht der VAE und in Übereinstimmung mit diesem DBA VAE für diese Einkünfte gezahlt worden ist. Umgekehrt rechnen die VAE auch die in Deutschland gezahlte Steuer auf die in den VAE zu zahlende Steuer vom Einkommen an, Art. 22 DBA VAE. Für die Zeit vom Abschluß des Franchisevertrages bis zum 31.12.2021 unterliegen die Lizenzgebühren der Quellensteuerpflicht. Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung enthält Art. 26 DBA VAE.

⁵ Vergleiche zum Ganzen: *Plassmeier*, in *AnwaltFormulare* 10. Aufl. 2021, § 16 Franchiserecht, Abschnitt B I und II mit weiteren Nachweisen; siehe auch: Deutscher Franchise Verband e.V. – www.franchiseverband.com.

2. Zeitraum ab dem 01.01.2022

Nach dem 01.01.2022 ist das DBA VAE nicht mehr anzuwenden. Die Lizenzgebühren aus dem Franchisevertrag sind in Deutschland nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes für die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger und des Solidaritätszuschlages zu versteuern. Dies wird im Folgenden unter C. dargestellt.

C. Besteuerung von Lizenzgebühren ohne DBA VAE

Seit dem 01.01.2022 ist der in Deutschland ansässige Franchisenehmer verpflichtet, von den an den Franchisegeber mit Sitz in den VAE zu zahlenden Lizenzgebühren 15% als Steuern vom Einkommen (Körperschaftsteuer) und 5,5% Solidaritätszuschlag einzubehalten und diese Steuern vierteljährlich dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu melden und an dieses abzuführen.

I. Beschränkte Steuerpflicht des Franchisegebers

Der Franchisegeber mit Sitz in den VAE ist in Deutschland mit seinen in Deutschland erzielten Einkünften nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes beschränkt steuerpflichtig, weil er in Deutschland keinen Sitz, keine Betriebsstätte und auch keinen bestellten ständigen Vertreter hat, § 2 Nr. 1, § 7, § 8 KStG i.V.m. § 49 EStG.

II. Einkünfte des Franchisegebers aus Gewerbebetrieb

Mit den von dem Franchisenehmer gezahlten Lizenzgebühren erzielt der Franchisegeber Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verwertung von sonstigen Rechten in einer in Deutschland belegenen Einrichtung. Durch die Überlassung der Rechte des Franchisegebers zur Nutzung an den Franchisenehmer in dessen Betriebsstätte in Deutschland erfolgt die Verwertung der Rechte in Deutschland. Aufgrund des Verhältnisses der „nahestehenden Person“ zu dem Franchisenehmer greifen die Ausnahmestimmungen nicht ein.

Bei den an den Franchisenehmer zur Nutzung überlassenen Rechten handelt es sich um geschützte Markenrechte und um nicht geschützte Rechte, Know-how und Verfahren, welche nach mehreren Tatbeständen des Einkommensteuergesetzes zu steuerpflichtigen Einkünften führen, § 49 Abs. 1 Nr. 2 f, Nr. 6 und Nr. 9 EStG.

III. Steuerabzug

Bei beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen wie dem Franchisegeber wird die Körperschaftsteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Der Steuerabzug erfolgt hier, weil der Franchisegeber Einkünfte erzielt hat, die aus Vergütun-

gen für die Überlassung der Nutzung von Rechten, hier insbesondere Marken- und Urheberrechten, sowie sonstigen Rechten, Know-how, Erfahrungen und Verfahren, herrühren, § 50 a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 50 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG. Betriebsausgaben können nicht abgezogen werden, weil wegen des Steuerabzugs hier keine Veranlagung stattfindet. Die Körperschaftsteuer gilt im Falle des Steuerabzugs als abgegolten. Eine Durchbrechung der Abgeltungswirkung greift vorliegend nicht ein.

Den **Steuerabzug** hat der Franchisenehmer als Vergütungsschuldner i.H.v. 15% der Lizenzgebühren vorzunehmen, § 50 a Abs. 2 S. 1, Abs. 5 EStG. Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung von dem Franchisenehmer an den Franchisegeber als Vergütungsgläubiger gezahlt wird. Der Franchisenehmer hat den Steuerbetrag für Rechnung des Franchisegebers einzubehalten, die einbehaltene Steuer bis zum zehnten Tag des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anzumelden und die einbehaltene Steuer an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Der Franchisegeber ist als Vergütungsgläubiger gleichzeitig Steuerschuldner. Meldet der Franchisenehmer die Steuer nicht an oder zahlt er die Steuer nicht, so haftet der (Franchisenehmer oder Franchisegeber?) für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Der Franchisegeber kann in Anspruch genommen werden, wenn der Franchisenehmer den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat.

Der Franchisenehmer als Schuldner der Lizenzgebühren (Vergütung) muß dem Franchisegeber als Gläubiger (und Steuerschuldner) auf Verlangen folgende Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster bescheinigen:

- Namen und Anschrift des Franchisegebers (Gläubiger)
- die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro
- den Zahlungstag
- den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer.

Somit muß der Franchisenehmer als Vergütungsschuldner den Steuerabzug in folgenden Schritten berechnen:

1. Ermittlung der – monatlichen – Bemessungsgrundlage für die Lizenzgebühren: Berechnung der gesamten Bruttoeinnahmen pro Monat, Abzug der Umsatzsteuer
2. Berechnung der Lizenzgebühren gemäß Franchisevertrag auf Basis des monatlichen Nettoeinkommens des Franchisenehmers
3. Berechnung des Steuerabzugs (Körperschaftsteuer):
15 % der monatlichen Lizenzgebühren
1. Berechnung des Solidaritätszuschlages:
5,5% der festgesetzten Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG), d.h. 5,5% des Steuerabzugs (siehe vorstehende Ziffer 3: Betrag in Höhe von 15% der monatlichen Lizenzgebühren).

D. Besteuerung anderer Gebühren ohne DBA VAE

In einem Franchisevertrag können außer Lizenz- oder Franchisegebühren auch weitere Gebühren und Kosten vereinbart

werden. Diese können bspw. Verwaltungsgebühren, Management-Service-Gebühren, Managementgebühren oder Kostenersatzung sein. Hierzu ergibt sich die Frage, ob diese steuerrechtlich wie die Lizenzgebühren zu behandeln sind.

I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Leistungen wie Managementtätigkeiten, Verwaltungstätigkeiten oder Serviceleistungen sind (gemäß § 49 EStG, § 8 KStG) als gewerbliche Tätigkeiten körperschaft- oder einkommensteuerpflichtig, wenn diese in Deutschland von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen erbracht und dort von dem Leistungsempfänger vergütet werden. Wenn diese Leistungen von Steuerpflichtigen wie dem Franchisegeber mit Sitz im Ausland, hier VAE, aus dem Ausland für inländische Unternehmen, wie dem Franchisenehmer, erbracht werden, besteht beschränkte Körperschaftsteuerpflicht für die für diese Leistungen erzielten Vergütungen. Die Vergütungen sind für den Franchisegeber Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Diese Vergütungen sind inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht nur dann, wenn sie Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb sind, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Sofern der Franchisegeber in Deutschland keine Betriebsstätte unterhält und auch keinen ständigen Vertreter in Deutschland bestellt hat, ist der Geschäftsbetrieb des Franchisenehmers nicht als Betriebsstätte des Franchisegebers anzusehen. Das gilt auch, wenn der Franchisenehmer nicht als ständiger Vertreter bestellt ist (redundant?). Somit sind die Vergütungen für Management-, Verwaltungs- oder Servicetätigkeiten des Franchisegebers gegenüber dem Franchisenehmer nicht beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und unterliegen folglich auch nicht der Abzugssteuer nach § 50 a EStG.

II. Management-, Verwaltungs- oder Servicetätigkeiten

Die in der vorstehenden Ziffer I. dargestellte Rechtslage gilt jedoch nur dann, wenn die Vergütungen oder Gebühren für tatsächlich erbrachte Management-, Verwaltungs- oder Servicetätigkeiten gezahlt werden. Die Finanzverwaltung wird prüfen, ob die Verwaltungs- und Managementtätigkeiten tatsächlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeiten sind, die für den Betrieb des Franchisenehmers notwendig sind.

Ferner wird das Verhältnis der Lizenzgebühr zur Verwaltungs- oder Managementgebühr überprüft. Das Verhältnis könnte zu Beanstandungen führen. Durch die Aufnahme von zusätzlichen Gebührentatbeständen in den Franchisevertrag wird der Charakter des Franchisevertrages nicht in einen Managementvertrag, Dienstleistungsvertrag oder eine andere Vertragsart geändert. Somit unterliegt der Franchisegeber mit den Lizenzgebühren der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, weil die Lizenzgebühren aufgrund des Franchisevertrages als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 f, Nr. 6 und Nr. 9 EStG i.V.m. § 8 KStG).

1. Steueroasenabwehrgesetz – StAbwG

Die für die Anwendung der §§ 7 bis 12 StAbwG als nicht kooperativ eingestuften Steuerhoheitsgebiete werden in der Verordnung zur Durchführung des § 3 des Steueroasen-Abwehrgesetzes (Steueroasen-Abwehrverordnung; StAbwV) veröffentlicht.⁶

Die Abwehrmaßnahmen sind auf Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet anzuwenden, ebenso auf anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen nach dem Außensteuergesetz (i.S.d. § 1 Abs 4 Satz 1 Nr. 2 AStG) und auf Vorgänge, die auf einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung beruhen (§ 7 StAbwG).

Abwehrmaßnahmen (§§ 8 – 11 StAbwG) sind das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs, verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, Quellensteuermaßnahmen und Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen.

Zu den Abwehrmaßnahmen gehören auch erhöhte Mitwirkungspflichten in Form von z.B. umfangreicheren Auskunft-, Aufzeichnungs- und Nachweispflichten, § 12 StAbwG. Über die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit dem Einkommensteuergesetz (§§ 49, 50 a EStG, §§ 2, 8 KStG) hinaus werden steuerpflichtige Einkünfte der Körperschaften, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, angenommen, wenn sie Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen erzielen.

Nutzungsüberlassungen gelten nicht als Erbringung von Dienstleistungen. Der Steuerabzug beträgt 15 Prozent der gesamten Einnahmen, § 10 „Quellensteuermaßnahmen“ StAbwG. Die Bestimmungen des StAbwG und der StAbwV sind zurzeit nicht auf die VAE anzuwenden, weil die VAE jetzt nicht auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete im Steuerbereich stehen. Nach diesen Bestimmungen sind die Vergütungen für Managementtätigkeiten als Dienstleistungen dem Quellensteuerabzug in Höhe von 15% zu unterwerfen, sobald die VAE wieder auf diese Liste gesetzt werden. Auch die anderen Geschäftsvorgänge wären dann auf die Anwendbarkeit der Abwehrmaßnahmen zu prüfen.

Es ist demnach erforderlich, daß künftig die Änderungen der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete im Steuerbereich beobachtet werden, um rechtzeitig auf eine mögliche Wiedereintragung der VAE in diese Liste reagieren zu können.

2. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

Sowohl für Lizenzgebühren als auch für Vergütungen für Managementtätigkeiten kann eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung erfolgen.

⁶ BMF-Schreiben vom 14.06.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004 „Grundsätze zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes“, BStBl. I 2024, 1086 Rn. 2.

Lizenzgebühren und Vergütungen für Managementtätigkeiten werden möglicherweise nicht vollständig als Betriebsausgaben anerkannt und dem Gewinn teilweise wieder hinzugerechnet (§ 8 Nr. 1 f GewStG).

3. Risiko der Begründung einer Betriebsstätte

Je nach vertraglicher Gestaltung und tatsächlicher Ausführung der Managementtätigkeiten kann eine Betriebsstätte in Deutschland begründet werden.

Hierzu sind die Einzelheiten der Managementtätigkeiten zu klären, insbesondere an welchem Ort diese ausgeübt werden sollen.

4. Verrechnungspreise

Sind die Vertragspartner des Franchisevertrages aufgrund ihrer Beteiligungsverhältnisse, bspw. wegen einer wesentlichen Beteiligung von mindestens 25%, als nahestehende Personen anzusehen, sind die Bestimmungen des Außensteuergesetzes für die Verrechnungspreise anzuwenden. Die Vergütung für die Managementtätigkeiten und die Lizenzgebühren müssen dem sogenannten Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dies ist im Hinblick auf die Höhe der Vergütung zu prüfen und die Fremdüblichkeit (Marktüblichkeit) der Verrechnungspreise zu dokumentieren.

5. Warenverkauf

Enthält der Franchisevertrag Regelungen zum Wareneinkauf und den Lieferanten, sollten diese im Hinblick auf die

vorstehenden Ausführungen ebenfalls genauer ausgestaltet werden.

6. Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO)

Es besteht die Gefahr, daß die Finanzverwaltung die Gestaltungen, insbesondere die „Gebühren“ im Franchisevertrag, als mißbräuchlich beurteilt und eine einheitliche Lizenzgebühr annimmt. Die mögliche Steuerfreiheit der „Verwaltungsgebühr“ oder „Managementgebühr“ würde versagt. Zumindest die auf die „Verwaltungsgebühr“ oder „Managementgebühr“ entfallende Körperschaftsteuer wäre nachzuzahlen. Zu befürchten sind außerdem strafrechtliche Konsequenzen.

E. Fazit

Der Franchisenehmer muß nach dem Außerkrafttreten des DBA VAE für den Zeitraum ab dem 01.01.2022 die Quellensteuer im Wege des Steuerabzugs berechnen, beim Bundeszentralamt für Steuern anmelden und an dieses abführen. Den Steuerabzug kann er als Betriebsausgaben geltend machen.

Welche Leistungen aufgrund des Franchisevertrages durch den Franchisenehmer und -geber zu erbringen sind und welche Gebühren oder Vergütungen dafür zu zahlen sind, sollte detailliert geregelt werden.



Outsourcing

Ökonomische Hintergründe, Einsatzfelder, Rechtsfragen und Gestaltungshinweise

von Dr. Jürgen Niebling, Rechtsanwalt, und Dipl.-Jurist Univ. Julius Rübartsch, Wiss. Mitarbeiter

2025, 5. Auflage, 106 Seiten, € 19,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07709-6

Der Praxisratgeber widmet sich dem Themenfeld »Outsourcing«, also der Auslagerung von unternehmerischen Prozessen bzw. Funktionen. Dabei werden insbesondere die ökonomischen Hintergründe, die in der Praxis denkbaren Einsatzfelder und die zentralen rechtlichen Fragen zu Outsourcing-Projekten beleuchtet.

Besonderes Gewicht liegt dabei auf dem »Outsourcing-Vertragswerk«, d.h. auf den Verträgen, die üblicherweise im Rahmen eines Outsourcing-Projekts abzuschließen sind.

BOORBERG

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

SC0126

Einschränkung des Antragsrechts

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

1. Allgemeines

1.1. Vorbemerkung

Das **Antragsrecht**¹ in der Mitgliederversammlung folgt **direkt aus der Mitgliedschaft**.² 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. Hier wollen wir den Fragen der **Zulässigkeit dieser Einschränkungen** nachgehen.

1.2. Anträge als Einflußmöglichkeit

Das **Antragsrecht ist ein Teil der sog. Teilhaberechte**³, 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 Beschluß ist schließlich für den Vorstand bindend.⁴

1.3. Das Überraschungs-Verbot

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.

2. Einschränkungsmöglichkeiten: Details

Entscheidend sind also 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 **inge-**

schränkt werden. In der **vereinsrechtlichen Kompetenzordnung**⁵ kommen der Mitgliederversammlung die Grundlagengeschäfte zu, z.B. Satzungsänderung (§ 33 Abs. 1 BGB), Auflösung (§ 41 BGB), Bestellung und Abberufung des Vorstandes (§ 27 BGB). Der Vorstand ist für die Geschäftsführung zuständig (§ 27 BGB). Die Zuständigkeitsbereiche reichen von einer Alleinzuständigkeit der Mitgliederversammlung (eben für Grundlagengeschäfte, was die Zuständigkeit des Vorstandes auf die Vorbereitung solcher Beschlüsse reduziert) bis zu einer konkurrierenden Zuständigkeit (der Vorstand ist zuständig, sofern diese nicht der Mitgliederversammlung zusteht).

Die Holz Müller-Entscheidung des BGH ist auf die aufgezeigte Kompetenzordnung nicht ganz bzw. nur mit gewissen Abstrichen zu übertragen. Die Rspr. hat die sog. Holz Müller-Grundsätze weiterentwickelt, aber nun eine neue Entscheidung zur Beschränkung des Antragsrechts auf Nicht-Grundsätzliches getroffen:⁶

Ungeschriebene Hauptversammlungskompetenzen bei Börsengang einer ausländischen Tochtergesellschaft (Deutsche Balaton/Biofrontera – Weiterführung von „Holz Müller“)

Ls. 1. Bei strukturändernden Maßnahmen, die so tief in die Mitgliedsrechte der Aktionäre und deren im Anteilseigentum verkörpertes Vermögensinteresse eingreifen, daß der Vorstand vernünftigerweise nicht annehmen kann, er dürfe sie in ausschließlich eigener Verantwortung treffen, ohne die Hauptversammlung zu beteiligen, kann – ausnahmsweise und in engen Grenzen – eine ungeschriebene Hauptversammlungszuständigkeit bestehen.⁷

Eine **vorstandszentrierte Kompetenzverschiebung** geht davon aus, daß die Tagesordnungspunkte vom Einberufenden festgelegt werden und einzelne Mitglieder Anträge zur

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

1 Der thematisch erste Teil „Anträge und ihr Schicksal“ ist erschienen in **steueranwaltsmagazin** 2025, 80.

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

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

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

5 *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 14 ff.

6 OLG Köln 26.06.2025 – 18 U 7/23, NZG 2025, 1375.

7 OLG Köln 26.06.2025 – 18 U 7/23, NZG 2025, 1375 mit Verweis auf Holz Müller BGH 26.04.2004 – II ZR 155/02, AG 2004, 384; Gelatine I, BGH 26.04.2004 – II ZR 154/02, ZIP 2004, 1001; Gelatine II.

Tagesordnung einreichen können. Der Vorstand muß dem dann (nur) nachkommen, wenn es von der Minderheit gem. § 37 BGB gestellt ist.⁸

Verschiebt die Satzung hingegen weitgehende Rechte zu Gunsten der **Mitgliederversammlung**, so bestehen diese Rechte zunächst in einer großen Bandbreite und die Einschränkung der Mitgliederrechte ist das zentrale rechtliche Thema.

2.1 Einschränkung durch Satzung und Nebenordnung

Da die grundlegenden Entscheidungen des Vereins in der Satzung enthalten sein müssen, muß es eine entsprechende Satzungsregelung geben. Einschränkungen durch **Nebenordnungen**⁹ wie bspw. Geschäftsordnung, Wahlordnung o.ä. sind nur dann möglich, wenn die Satzung dies grundsätzlich vorsieht und hinsichtlich der Details auf die entsprechende Nebenordnung verweist. Grundsätzlich wird dies also als Einheit gesehen. Man spricht letztlich von Einschränkungen durch die Satzung des Vereins.

2.2 Mindestrechte

Da bspw. Fördermitgliedern das Stimmrecht verweigert werden kann, wenn der entsprechende Beschluß ordnungsgemäß und satzungskonform zustandegekommen ist, gilt dies auch für das Antragsrecht. Das Antragsrecht gehört also **nicht zu den Mindestrechten**.

Das Recht, einen bestimmten Punkt auf die Tagesordnung zu setzen, kann ggf. durch ein **Minderheitsverlangen** durchgesetzt werden. Neben der Einberufung einer Versammlung (Minderheitsverlangen gem. § 37 BGB) 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.¹⁰ Ähnliche Regelungen finden sich in §§ 50 Abs. 2 GmbHG und 45 Abs. 2 S. 1 GenG.

2.3 Rederecht/reduzierte Zeit für die Begründung

Auch die Aktionsrechte können begrenzt werden: Die Redezeit, die für die mündliche Begründung eines Antrags zur Verfügung steht, kann eingeschränkt werden. Das hat jedoch seine Grenzen: Die Anordnung einer Redezeit von lediglich **einer Minute** ist unzulässig. In einer Minute eine Auffassung zu einer bestimmten Frage darzulegen, stellt selbst für einen geübten Redner eine Herausforderung dar, so das KG Berlin.¹¹

2.4 Antragstellung schriftlich (ohne Textform), nicht per E-mail

Dennoch kann die Satzung vorsehen, daß Anträge schriftlich (oder neu im Trend „in Textform“) vorgelegt werden müssen,

teilweise wird dies durch das Unterschriftserfordernis verschärft. Man kann Antragstellern erlauben, durch schriftliche Anträge per E-mail Anträge einzureichen, man kann dies auch verbieten. Vereine sollten dies unter zweckdienlichen Gesichtspunkten entscheiden.

2.5 Verlängerte Antragsfristen

Der Verein sollte angemessene Antragsfristen vorsehen. Problematisch sind sehr kurze Antragsfristen, aber auch sehr lange.

2.6 Unterstützer-Vorschriften

Der Verein kann sich auch dafür entscheiden, daß Antragsteller nicht alleine agieren können. Sie müssen sich eine bestimmte Anzahl von Unterstützern suchen. Ein Beispiel aus der Praxis:¹²

„Anträge von Mitgliedern sind auf die Tagesordnung zu setzen, wenn sie spätestens <Anzahl> Tage vor der Mitgliederversammlung dem <Bezeichnung des Gremiums> in *Textform* vorliegen und von mindestens <Anzahl> Mitgliedern unterstützt werden. Bitte richten Sie die Anträge an <Adresse>“.

Dabei können Einschränkungen kombiniert werden, also die Fristsetzung und die Anzahl der notwendigen Unterstützer. Hier muß jede einzelne Einschränkung geprüft werden (können), die Kombination sowieso.

2.7 Antragskommissionen

Der übliche Ansprechpartner ist der Vorstand. Dieser nimmt die Anträge entgegen, wertet sie aus und setzt sie auf die Tagesordnung der Mitgliederversammlung, die er dann auch leitet. Jedoch kann jede einzelne Funktion und Tätigkeit delegiert werden. Anträge werden gerade in größeren Organisationen an spezielle Antragskommissionen delegiert.

Beispiel: Für einen SPD-Bundesparteitag (hier SPD-Bundesparteitag 27.–29.06.2025) wird ein Antragseschluß festgelegt. Dies wird im sog. Organisationsstatut festgelegt. Danach besteht die Antragskommission aus je einer/m Delegierten der

8 Stöber/Otto, Rn. 875 f. (926 ff.) u.a. mit Verweis auf BGH 03.11.2014 – AnwZ (Brfg.) 68/13, NJW-RR 2015, 755, wonach dem Vorsitzenden bei Anträgen zur Tagesordnung, die von dem in der Satzung festgesetzten Mindestquorum von Mitgliedern unterstützt wurden, kein materielles Prüfungsrecht zusteht.

9 BGH 20.09.2016 – II ZR 25/15 (SV Wilhelmshaven); NJW 2017, 402 m. Anm. Wagner; zuvor OLG Bremen 30.12.2014 – 2 U 67/14, SchiedsVZ 2015, 149. Der betroffene Verein hat gegen den Zwangsabstieg geklagt, aber verloren, s. OLG Bremen 30.11.2018 – 2 U 44/18 (vorgehend LG Bremen 25.04.2018 – 9 O 694/17; BGH 10.12.2019 und 24.04.2020 – II ZR 417/18, NJW-spezial 2020, 431; hierzu auch Wagner, steueranwaltsmagazin 2018, 215.

10 MüKo/Leuschner, BGB, § 32 Rn. 40 m. Verweis auf § 37 Rn. 13.

11 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.

12 Beispiel Deutscher Anwaltverein, Berlin.

Bezirke bzw. Landesverbände (20) und acht vom Parteivorstand zu benennenden Mitgliedern. Die Antragskommission tagt und berichtet, sie legt ihre Stellungnahme nach dem im Organisationsstatut festgelegten Verfahren fristgemäß den Delegierten und antragstellenden Organisationsgliederungen vor. Über die zurückgestellten Anträge und Initiativanträge des Parteivorstandes berät die Antragskommission ebenfalls. Sie betont in ihrem abschließenden Bericht: „Für den Inhalt der Anträge sind die jeweiligen Antragstellenden verantwortlich.“

2.8. 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. Die Berechtigung, Anträge zu stellen, kann jedoch weiter beschränkt werden: Sie kann bspw. von einer Mindestdauer der Vereinszugehörigkeit oder anderen Qualifikationen abhängig gemacht werden.

3. Besonderheiten

3.1 Persönliche Wahrnehmung des Antragsrechts vs. Bevollmächtigung

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.¹³ Deswegen enthalten viele moderne Satzungen die höchstpersönliche Wahrnehmung der Rechte und schließen Bevollmächtigungen aller Art aus.

3.2 Zielrichtung eines Antrages

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

3.3. 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 Geschäftsordnungsbestimmung heranzuziehen, letztlich ist das Geschick des Versammlungsleiters gefragt.

4. Schlußbemerkungen

4.1. Negative Vermutung des Protokollinhalts

Entscheidend ist, was schlußendlich im Protokoll steht. Diese Binsenwahrheit aus der Vereinspraxis unterstreicht die Bedeutung des Protokolls: Ein Urteil des BAG¹⁵ hat u.a. festgehalten, in einem entschiedenen Praxisfall (hätten) „weder der Inhalt des Beschlusses noch das Protokoll der Sitzung (erkennen lassen), daß sich der Aufsichtsrat konkret mit den (im Urteil entscheidenden 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**.

4.2. Entlastung/Bedeutung

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

¹³ Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 662 ff.; OLG Hamm 03.06.2015 – 27 W 72/15, juris.

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

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

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. Bereits zum 1.1.2026 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind ebenfalls online abrufbar. Auf sie wird in der Printausgabe bereits in einer tabellarischen Übersicht und in Fußnoten hingewiesen.

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

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

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

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 07 11/73 85-343 FAX 07 11/73 85-100 WWW.BOORBERG.DE

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

FZulG

GewStG

GewStDV

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvStG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

StAbwG

SvEV

UmwStG

UStG

UStDV



Klare Orientierung für die Praxis.



WWW.BOORBERG.DE

Die E-Rechnung

Praxisleitfaden für Selbstständige, kleine und
mittlere Unternehmen

von Gregor Danielmeyer und Dirk J. Lamprecht

2025, 96 Seiten, € 18,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07848-2

Seit dem 1. Januar 2025 ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen regelmäßig eine elektronische Rechnung (E-Rechnung) zu verwenden.

Dieser Leitfaden widmet sich den zentralen Aspekten der E-Rechnungspflicht und bietet eine praxisnahe Orientierung insbesondere für Selbstständige sowie kleine und mittlere Unternehmen. Dabei stehen drei wesentliche Themen im Fokus: Prozesse, Datenverarbeitungssysteme und die praktische Umsetzung im Unternehmen. Die Autoren sind zwei renommierte Experten auf dem Gebiet der Rechnungserstellung und Digitalisierung.

Die Umstellung auf die E-Rechnung ist weit mehr als eine gesetzliche Verpflichtung – sie ist eine Chance, die Effizienz und Transparenz in Unternehmen nachhaltig zu steigern. Dieses Buch hilft Ihnen, den Wandel aktiv und erfolgreich zu gestalten.

 BOORBERG

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

SC1225