

Mandantenbrief

Juli 2023

Für alle Steuerpflichtigen: Abzugsfähigkeit von Spenden ins Drittland

Für Immobilieneigentümer: Zur steuerlichen Behandlung der Erhaltungsrücklage/Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen

Für GmbH-Gesellschafter: Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen zur Verlustrealisierung

Für Gewerbetreibende: Kein Abzug vorweggenommener Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer

Dieser Mandantenbrief ist ein Service von

BADER & KOLLEGEN

Steuerberater . Rechtsanwälte

Schießgrabenstr. 32
86150 Augsburg

Karwendelstr. 11
86343 Königsbrunn

Merseburger Str. 26a
06667 Weißenfels

www.bader-kollegen.de

Layout:

dplusneuemedien GmbH
www.dplusc.de

Themenübersicht

1.	Für alle Steuerpflichtigen: Abzugsfähigkeit von Spenden ins Drittland	4
2.	Für Immobilieneigentümer: Zur steuerlichen Behandlung der Erhaltungsrücklage/ Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen	4 / 5
3.	Für Eltern und Kinder: Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Vereinbarung eines Quotennießbrauchs an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	5 / 6
4.	Für GmbH-Gesellschafter: Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen zur Verlustrealisierung	7
5.	Für Gewerbetreibende: Kein Abzug vorweggenommener Betriebsausgaben bei der Gewerbsteuer	7 / 8
6.	Für Gesellschaften: Voraussetzung für die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags	8 / 9
7.	Für GmbH Gesellschafter: Steuerliche Behandlung von inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüssen	9 / 10
8.	(Nicht nur) für Steuerberater: Sinnlose Erklärungen können umgedeutet werden	10

Steuertermine Juli 2023

10.07.
Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **13.07.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.
Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr.

Vorschau auf die Steuertermine August 2023

10.08.
Umsatzsteuer
Lohnsteuer
Kirchensteuer zur Lohnsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **14.08.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.

15.08.
Gewerbsteuer
Grundsteuer

Die **dreitägige** Zahlungsschonfrist endet am **18.08.** für den Eingang der Zahlung. Diese Frist gilt nicht für die Barzahlung und die Zahlung per Scheck.
In Bundesländern, in denen der 15.8. (Mariä Himmelfahrt) ein Feiertag ist, verschiebt sich die Abgabefrist auf den 16.8.2023. Die Zahlungs-Schonfrist verschiebt sich entsprechend auf den 21.8.2023.
Zahlungen per Scheck gelten erst drei Tage nach Eingang des Schecks bei der Finanzbehörde (Gewerbsteuer und Grundsteuer: bei der Gemeinde- oder Stadtkasse) als rechtzeitig geleistet. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, muss der Scheck spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen.

Alle Angaben ohne Gewähr.

Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge Juli 2023

Die Beiträge sind in voraussichtlicher Höhe der Beitragsschuld spätestens am drittletzten Bankarbeitstag eines Monats fällig. Für Juli ergibt sich demnach als Fälligkeitstermin der 27.07.2023.

Für alle Steuerpflichtigen: Abzugsfähigkeit von Spenden ins Drittland

Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können entsprechend den Regelungen im Einkommensteuergesetz insgesamt bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder bis zu vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug ist entsprechend den im Einkommensteuergesetz niedergeschriebenen Regelungen, dass die Zuwendungen geleistet werden an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraum belegen ist, an eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des europäischen Wirtschaftsraum belegen ist und steuerbefreit wäre, wenn es sich um eine inländische handeln würde.

Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger ist zudem weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet wird. Amtshilfe ist danach der Auskunftsanspruch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie des EU-Amtshilfegesetzes. Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung. Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers nur im Ausland verwirklicht, ist für den Sonderausgabenabzug Voraussetzung, dass natürliche Personen gefördert werden, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.

Der Steuerpflichtige darf dabei auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlaute Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellen lässt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer.

Der Abzug von Auslandsspenden ist demnach von einem doppelten Inlandsbezug abhängig: Zum einen fordern die Regelung in § 51 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) allgemein und die Regelung in § 10 b Abs. 1 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Besonderen einen sachlichen Inlandsbezug der mit der Spende verwirklichten Zwecke eines öffentlichen Zuwendungsempfängers in der Weise, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes haben, gefördert werden. Alternativ

muss die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen können. Zum anderen fordert die Regelung im Einkommensteuergesetz aus Gründen der Europarechtskonformität auch einen persönlichen Inlandsbezug in der Weise, dass der Zuwendungsempfänger seinen Sitz entweder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraumes hat. Hintergrund der Erstreckung des Kreises der Zuwendungsempfänger auch auf solche mit Sitz im EU-Ausland bzw. in Staaten des europäischen Wirtschaftsraums war die Entscheidung des europäischen Gerichtshofs, wonach der früher geltende generelle Ausschluss ausländischer Spendenempfänger wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig ist. So das Urteil des europäischen Gerichtshofs vom 27.1.2009 unter dem Aktenzeichen Rs. C-318/07.

Nach dem gesetzlichen Wortlaut in § 10 b Abs. 1 Satz 2 EStG sind Spenden an Zuwendungsempfänger mit Sitz in Drittstaaten, d. h. weder in einem Mitgliedstaat noch in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraums, vom Abzug ausgeschlossen, obwohl die europarechtlich garantierte Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten gilt. Der Ausschluss von Zuwendungsempfängern in Drittstaaten trotz der auf diese Staaten erstreckten Kapitalverkehrsfreiheit wird jedoch vor dem Hintergrund einer auf Seiten des jeweiligen Drittstaats nicht bestehenden Amtshilfe- oder Beitreibungsverpflichtung von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung für gerechtfertigt und damit europarechtskonform gehalten. Dieser Meinung ist beispielsweise das Finanzgericht Köln in seiner Entscheidung vom 15.1.2014 unter dem Aktenzeichen 13 K 3735/10. Ebenso auch das Finanzgericht Baden-Württemberg in seiner Entscheidung vom 23.4.2015 unter dem Aktenzeichen 3 K 1766/13.

Eine Ausnahme soll nach einer Ansicht im Schrifttum allenfalls in Betracht kommen, wenn entweder eine Verpflichtung des betroffenen Staates zur Amtshilfe oder Beitreibungshilfe besteht oder der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht sämtliche Nachweise erbringt, die die deutschen Finanzbehörden auch ohne Amtshilfe des Drittstaats in die Lage versetzen, die tatbestandlichen Voraussetzungen für den Spendenabzug zu prüfen, und der Steuerpflichtige auch Nachweise zur tatsächlichen zweckentsprechenden Verwendung der Spende vorlegen kann, die es als ausgeschlossen erscheinen lassen, dass ein Haftungsfall und damit einhergehend die Notwendigkeit einer Beitreibungshilfe des Drittstaates entstehen kann.

Vor diesem Hintergrund kommt das erstinstanzliche Finanzgericht München in einer Entscheidung vom 31.3.2022 unter dem Aktenzeichen 10 K 1766/20 zu dem Schluss, dass eine Spende an eine gemeinnützige Stiftung mit Sitz in der Schweiz einkommensteuerrechtlich keine Anerkennung finden kann und somit ein Recht auf Sonderausgabenabzug nicht besteht.

Hinweis

Aktuell beschäftigt sich der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 20/22 mit der Frage, ob es mit Hinblick auf die geltende Kapitalverkehrsfreiheit tatsächlich mit Unionsrecht vereinbar ist, dass entsprechende Spenden nicht abgezogen werden können. Betroffene sollten sich daher an das Musterverfahren anhängen.

Für Immobilieneigentümer: Zur steuerlichen Behandlung der Erhaltungsrücklage/ Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen

Früher galt es als allgemeiner Steuerspar-Tipp, dass die anteilige Instandhaltungsrücklage vom Kaufpreis abgezogen wird, da insoweit die Grunderwerbsteuer gespart werden kann. Mit Blick auf Grunderwerbsteuersätze von bis zu 6,5% in der Republik, konnte bei einer anteiligen Instandhaltungsrücklage von beispielsweise 10.000 Euro also schon 650 Euro Grunderwerbsteuer gespart werden. Dies ist leider vorbei. Nach der Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes ist dies nicht mehr möglich, wie der Bundesfinanzhof bereits in einer Entscheidung vom 16.9.2020 unter dem Aktenzeichen II R 49/17 klargestellt hat. Danach darf bei einem rechtsgeschäftlichen Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrücklage gemindert werden.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung hat sich nun die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main mit Erlass vom 9.11.2022 zu Wort gemeldet. Zunächst geht es um die zivilrechtlichen Grundlagen: Die Erhaltungsrücklage (oder wie sie früher hieß: Instandhaltungsrücklage), zu deren Ansammlung die Wohnungseigentümer aufgrund des Wohnungseigentümergegesetzes verpflichtet sind, dient der Instandhaltung und der Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums. Die Beiträge zu Erhaltungsrücklage sind Teil der Vorschüsse auf das Wohngeld bzw. Hausgeld, die der einzelne Wohnungseigentümer entsprechend dem beschlossenen Wirtschaftsplan an den Verwalter zu leisten hat. Die Erhaltungsrücklage ist gemeinschaftliches Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft. Der einzelne Wohnungseigentümer ist in Höhe seiner Zahlungen als Eigentümer am Verwaltungsvermögen beteiligt.

Fortsetzung: Für Immobilieneigentümer: Zur steuerlichen Behandlung der Erhaltungsrücklage/Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen

Zinsen, die der Beteiligte aus der verzinslichen Anlage der Erhaltungsrücklage erzielt, gehören bei ihm zu den persönlichen Einkünften aus Kapitalvermögen.

Die geleisteten Beiträge zur Erhaltungsrücklage können allerdings beim einzelnen Wohnungseigentümer erst dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Verwalter sie für die Wohnungseigentümergeinschaft tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder für andere Maßnahmen, die die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung bezwecken oder durch sie veranlasst sind, verausgabt hat. Daher sind Wohngeld-Zahlungen bei vermieteten Eigentumswohnungen um die Zuführungsbeiträge zur Erhaltungsrücklage zu kürzen. Wird die Erhaltungsrücklage für Maßnahmen verwendet, die zu Herstellungskosten führen, so sind nur die entsprechenden Absetzungen für Abnutzung als Werbungskosten abziehbar.

Allein aus der zivilrechtlichen Verknüpfung des jeweiligen Anteils an der Erhaltungsrücklage mit dem Wohnungseigentumsrecht kann nicht der Schluss gezogen werden, der Aufwand des Erwerbes für die anteilige Erhaltungsrücklage sei für den Erwerb der Eigentumswohnung getätigt worden. Folglich gehört der bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung.

Wie schon gesagt, hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 16.9.2020 entschieden, dass beim rechtsgeschäftlichen Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist. Dieses Urteil ändert allerdings nicht die

Behandlung der erworbenen anteiligen Erhaltungsrücklage im ertragsteuerlichen Sinn. Der im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben gehört nach wie vor nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung, da mit der Übertragung der Erhaltungsrücklage nur eine vom Grundstückseigentümer losgelöste Rechtsposition übertragen wird, die vergleichbar mit einer Geldforderung ist. Der Erwerber wird durch den Kauf der Eigentumswohnung Mitglied der Wohnungseigentümergeinschaft. Des Weiteren bestätigt der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 9.12.2008 unter dem Aktenzeichen IX B 124/08, dass sich durch die Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes nichts an der ertragsteuerlichen Sicht ändert. Unerheblich ist, wie die Rechtsbeziehungen der Wohnungseigentümer zur Eigentümergeinschaft zivilrechtlich einzustufen sind. Maßgebend für die Behandlung der erworbenen anteiligen Erhaltungsrücklage bleibt die wirtschaftliche Betrachtungsweise, so der Erlass der Oberfinanzdirektion. Wird daher im Kaufvertrag nur ein einheitlicher Kaufpreis ausgewiesen, ist dieser für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend aufzuteilen. Beim Erwerber ist sodann der um die erworbene anteilige Erhaltungsrücklage für die Eigentumswohnung gekürzte Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung einzubeziehen.

Beim Veräußerer ist der auf den Erwerber übertragene Anteil an der Erhaltungsrücklage im Zeitpunkt der Veräußerung nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen, da er insoweit seine Rechtsposition entgeltlich auf den Erwerber übertragen hat. Denn der Veräußerer erhält die zugeführten und noch nicht verbrauchten Rücklagenbeträge über den Kaufpreis vom Erwerber zurück.

Für Eltern und Kinder: Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Vereinbarung eines Quotennießbrauchs an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

Vorab muss zunächst dabei geklärt werden, warum der Beitrag sich an Eltern und Kinder, und nicht pauschal an Immobilieneigentümer richtet. Immerhin geht es um die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die mittels eines Quotennießbrauchs an den Nießbrauchsberechtigten weitergeleitet werden sollen. Tatsächlich trifft man in der Praxis dieses Gestaltungsmodell jedoch häufig bei Eltern und Kindern. Hintergrund ist hier regelmäßig, dass es ein in Ausbildung befindliches volljähriges Kind gibt. Dieses kann theoretisch während der Erstausbildung den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von bis zu 6.000 Euro für Ausbildungskosten in Anspruch nehmen. Damit jedoch tatsächlich eine Steuerminderung erfolgt, müssen dafür steuerbare Einkünfte erzielt werden. Vor diesem Hintergrund wird häufig versucht, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mittels einer Verlagerung der Einkünfte auf das Kind durch Zuhilfenahme eines Quotennießbrauchs zu verschieben. Die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs macht nun klar, dass dies nur gelingen kann, wenn dem Nießbraucher die Möglichkeit eingeräumt wird, zumindest an Grundlagengeschäften der Gesellschaft mitzuwirken. Insoweit im Folgenden zu den Hintergründen der Entscheidung und zu den zu beachtenden Details:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG sind demjenigen persönlich zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftsart erfüllt hat. Im Regelfall ist dies, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der im Einkommensteuergesetz genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen. Er muss grundsätzlich Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag oder einen ähnlichen Vertrag über eine entgeltliche Nutzungsüberlassung sein. Auch ein Nutzungsrecht an den Vermietungsobjekten kann zu einer persönlichen Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Nutzungsberechtigten führen, wie bereits den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 24.10.2012 unter dem Aktenzeichen IX R 24/11 und vom 29.9.2021 unter dem Aktenzeichen IX R 2/21 zu entnehmen ist.

Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen dem Quotennießbraucher Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks zugerechnet werden können, hat der Bundesfinanzhof insoweit noch nicht Stellung bezogen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat sich indes bereits zu verschiedenen Nutzungsrechten geäußert, bei denen die rechtlichen Voraussetzungen zum Teil anders gelagert sind. Diese Rechtsprechung ist bei der im Streitfall zu entscheidenden Frage der Einkünfterzielung

durch ein Quotennießbraucher am Anteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in den Blick zu nehmen:

So erzielt beim Sachnießbrauch an einem zur Nutzung überlassenen Grundstück der Nießbraucher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn er die nach Bestellung des Nießbrauchs an dem Vermietungsgegenstand zustande gekommenen Mietverträge im eigenen Namen abschließt. So der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 13.5.1980 unter dem Aktenzeichen VIII R 128/78. Eine vergleichbare Handhabung muss nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch für den Quotennießbrauch gelten. Danach erzielt beim Quoten-Sachnießbrauch der Nießbraucher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anteilig entsprechend seiner Quote, wenn er die nach Bestellung des Nießbrauchs an dem Vermietungsgegenstand zustande gekommenen Mietverträge zusammen mit dem Eigentümer abschließt.

Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis erzielt der Treugeber ausnahmsweise die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks, obwohl er (anders als beim Sachnießbrauch) im Außenverhältnis gerade nicht als Vermieter in Erscheinung tritt. Voraussetzung dafür ist aber, dass der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und der Treugeber das Treuhandverhältnis derart beherrscht, dass er die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis wirtschaftlich trägt. Er muss das Marktgeschehen beherrschen. Das ist nur der Fall, wenn der Treugeber wesentlichen Einfluss auf die vertragliche Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses hat, dem Treuhänder Weisungen für die Begründung und Ausgestaltung des Mietverhältnisses geben kann und tatsächlich gibt, und wenn das Treugut, das Gegenstand des Mietverhältnisses ist, entweder dem Treuhänder überträgt oder die Auswahl des Treuguts bestimmt und das Treugut jederzeit und ohne wesentliche wirtschaftliche Einbußen herausverlangen kann. Insoweit ist der Fall des steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses bei der Vermietung von Grundstücken nur eingeschränkt mit dem Quotennießbrauch vergleichbar, da der Nießbraucher, wie soeben ausgeführt, gerade als Vermieter in Erscheinung treten muss, um eine Zurechnung der Einkünfte zu erreichen und es ihm mithin nicht darauf ankommen darf, nicht in Erscheinung zu treten.

Schließen sich hingegen mehrere Personen zu einer Personengesellschaft zusammen, um gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind die Einkünfte den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen, wenn sie den Tatbestand der Einkunftsart in gesamthänderischer Verbundenheit verwirklichen. Ist die Gesellschaft Eigentümerin des Vermietungsobjektes und schließt sie auch den Vertrag über

Fortsetzung: Für Eltern und Kinder: Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Vereinbarung eines Quotennießbrauchs an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

die Nutzungsüberlassung im eigenen Namen ab, sind die Gesellschafter zwar zivilrechtlich nicht unmittelbar aus dem Vertrag verpflichtet oder berechtigt. Dies hindert die anteilige persönliche Zurechnung der von der Gesellschaft erzielten Einkünfte jedoch nicht. Die Gesellschafter verwirklichen den Tatbestand auch in diesem Fall in gemeinschaftlicher Verbundenheit, da sie den Willen der Gesellschaft bilden. Grundsätzlich können gemeinschaftlich, in gesamthänderischer Verbundenheit erzielte Einkünfte nur Gesellschaftern zugerechnet werden. Voraussetzung wird in der Regel die zivilrechtliche Gesellschafterstellung sein, wie beispielsweise der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 22.6.2017 unter dem Aktenzeichen IV R 42/13 herausgearbeitet hat. Etwas anderes gilt ausnahmsweise im Fall einer steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhand, bei der der Treugeber den Gesellschafter-Treuhand beherrscht und unter Umständen auch beim Nießbrauch, nicht jedoch im Falle der Unterbeteiligung.

Zunächst zum Treuhänder-Gesellschafter: Hält der Treuhänder-Gesellschafter die Beteiligung im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung, erzielt der Treugeber, weil er zivilrechtlich nicht Gesellschafter ist, die auf den Gesellschafter entfallenden Einkünfte, wenn der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt (also frei ist) und wenn dieser das Treuhandverhältnis derart beherrscht, dass er im Innenverhältnis wirtschaftlich als Gesellschafter anzusehen ist. So die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs beispielsweise mit Urteil vom 16.5.1995 unter dem Aktenzeichen VIII R 18/93.

Beim Nießbraucher sieht die Situation ausweislich der höchstrichterlichen Rechtsprechung wie folgt aus: Auch dem Nießbraucher an einem Gesellschaftersanteil können die auf den Gesellschafter entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ganz oder zum Teil persönlich zuzurechnen sein, obwohl er zivilrechtlich kein Gesellschafter wird. Die Zurechnung setzt nach der Rechtsprechung jedoch voraus, dass ihm Kraft seines Nießbrauchs eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen entspricht. Erforderlich ist insoweit, dass dem Nießbraucher zusätzlich weitere Rechte (insbesondere Stimmrechte) eingeräumt werden, die seine Rechtsstellung der eines Gesellschafters hinreichend annähern. So der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 9.4.1991 unter dem Aktenzeichen IX R 78/88. Welche Voraussetzungen dafür beim Quotennießbrauch am Anteil eines Gesellschafters einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erfüllt sein müssen, war bisher noch nicht höchstrichterlich entschieden. Auch die Finanzverwaltung hat die Anforderungen bisher nicht näher konkretisiert.

Für die Unterbeteiligung gilt das Folgende: Der Unterbeteiligte entzieht keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn der Hauptbeteiligte ihn nur auf schuldrechtlicher Grundlage am Einnahmehüberschuss und am Auseinandersetzungsguthaben beteiligt und ihm nur in bestimmten Gesellschaftsangelegenheiten Mitwirkungsrechte einräumt. Seine Beteiligung steht dann aus wirtschaftlicher Sicht der Vorausabtretung eines Überschussanteils gleich. Auf die für die gewerbliche Mitunternehmerhaft geltenden Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative kann bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht abgestellt werden.

Kurzer Exkurs: Bestellt der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (also der Mitunternehmer) einem Dritten an seinem Gesellschaftersanteil einen Nießbrauch, erzielt der Gesellschafter als Mitunternehmer im Regelfall auch weiterhin die Einkünfte. Ihm verbleibt, soweit der Nießbrauch dem gesetzlichen Leitbild entspricht, ein hinreichender Bestand an vermögensrechtlicher Substanz und gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten, selbst wenn man davon ausgeht, dass der Nießbraucher ein das Mitwirkungsrecht des Gesellschafters ausschließendes eigenes Stimmrecht bei Beschlüssen der Gesellschafter über die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft und die zur Sicherung seines Fruchtgenussrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte hat. So der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 1.3.1994 unter dem Aktenzeichen VIII R 35/92.

Die vorstehenden Ausführungen sind dabei im Fall für die Beantwortung der Frage, wer beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftersanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte erzielt, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass eine Zurechnung der Einkünfte beim Nießbraucher voraussetzt, dass diesem (Kraft der vertraglichen Vereinbarungen über die Nießbrauchsbestellung) eine Position eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen entspricht.

Die Rechtsprechung zum Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil kann für die Beantwortung der Frage, wer beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftersanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte erzielt, nicht herangezogen werden. Gleiches gilt für die Rechtsprechung zur Einkünfteerzielung aus einer Unterbeteiligung und für die Grundsätze der Treuhandenschaft. Maßgeblich ist insoweit, dass derjenige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, der

im Außenverhältnis als Vermieter aufgetreten ist oder wer die Leistungsbeziehung beherrscht.

Ob der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt oder an seiner Stelle der Quotennießbraucher des Gesellschaftersanteils hängt mithin grundsätzlich davon ab, ob nur der Gesellschafter nach außen auftritt oder ob beide die Leistungsbeziehung (das Nutzungsüberlassungsverhältnis) im Außenverhältnis beherrschen. Kann auf das Außenverhältnis nicht abgestellt werden, weil der einzelne Gesellschafter das Nutzungsüberlassungsverhältnis nicht allein (sondern nur gemeinschaftlich mit anderen Gesellschaftern) beherrscht, kommt es darauf an, ob und inwieweit der Nießbraucher insgesamt (oder, im Fall des Quotennießbrauchs, teilweise) anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben kann. Effektiv ausüben bedeutet dabei, dass er den Gesellschafter bei der Mitwirkung an der Willensbildung in der Gesellschaft wirksam beschränken kann und deshalb auch unter Berücksichtigung des ihm zustehenden Fruchtziehungsrechtes bei wirtschaftlicher Betrachtung selbst als Gesellschafter anzusehen ist. Seine Rechtsstellung muss mithin der des Gesellschafters vor allem im Hinblick auf die Ausübung der wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte so angenähert sein, dass der Gesellschafter insoweit jedenfalls nicht ohne den Nießbrauch handeln kann.

Dieser Maßstab ergibt sich zum einen daraus, dass bei mehreren in Betracht kommenden Personen eindeutig klar sein muss, wer die Einkünfte erzielt. Eine geteilte persönliche Zurechnung der dem Anteil entsprechenden Einkünfte kommt beim Quotennießbrauch danach nur in Betracht, wenn der Quotennießbraucher verhindern kann, dass der Gesellschafter die maßgeblichen Entscheidungen allein trifft. Das insoweit entscheidende Kriterium ist die Verteilung der Stimmrechte. Nur anhand der internen Stimmrechtsgewichtung kann beurteilt werden, ob die Stellung des Nießbrauchers der eines Gesellschafters im Wesentlichen entspricht. Da Stimmrechte nicht teilbar sind, sondern einheitlich ausgeübt werden müssen, wird dem Quotennießbraucher eine an die Stellung des Gesellschafters angenäherte Position nur eingeräumt, wenn er die wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte des Gesellschafters nicht nur diesem gegenüber (intern) ausüben, sondern auch durchsetzen kann. Dies erfordert es, dass der Nießbraucher den Gesellschafter zumindest blockieren und mithin verhindern kann, dass der Gesellschafter Entscheidungen mit beschließen kann, die dem Willen des Nießbrauchers entgegenstehen.

Maßgeblich ist in erster Linie die Vertragslage! Da zivilrechtlich nicht abschließend geklärt ist, welche Stimmrechte der Nießbraucher an einem Personengesellschaftersanteil nach dem gesetzlichen Regelstatut ausüben darf, bedarf es insoweit vertraglicher Regelungen. In zweiter Linie kommt es darauf an, ob das Vereinbarte dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und auch tatsächlich umgesetzt worden ist.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kommt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 15.11.2022 unter dem Aktenzeichen IX R 4/20 zu dem Schluss, dass beim Nießbrauch an einem Gesellschaftersanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der Nießbraucher die auf den Gesellschaftersanteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wenn und soweit er aufgrund der ihm zur Ausübung überlassenen Stimm- und Verwaltungsrechte grundsätzlich in der Lage ist, auch an sogenannten Grundlagengeschäften der Gesellschaft mitzuwirken.

Zwar wird einem Personengesellschafters die Kompetenz, bei Beschlüssen, welche die Grundlage der Gesellschaft betreffen, selbst abzustimmen, durch die Einräumung eines Nießbrauchs an seinem Gesellschaftersanteil nicht genommen. Einkommensteuerrechtlich erfordert eine Zurechnung der Einkünfte gleichwohl zumindest eine gleichberechtigte Teilhabe des Nießbrauchers an der Willensbildung der Gesellschaft.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den Besonderheiten eines Quotennießbrauchs. Auch in diesem Fall ist es erforderlich, dass der Nießbraucher in gleicher Weise wie der Gesellschafter an der Willensbildung der Gesellschaft mitwirken kann. Daran ändert der Umstand nichts, dass der Nießbraucher nur einen Teil der laufenden Einkünfte für sich beanspruchen kann. Das nicht teilbare Stimmrecht muss einheitlich ausgeübt werden, auch wenn die interne Zuständigkeit zur Willensbildungskraft des Quotennießbrauchs auf zwei Personen entfällt. Eine im Wesentlichen gleichberechtigte Stellung durch den Nießbraucher kann in einem solchen Fall nur eingeräumt werden, wenn die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen nicht allein und/oder gegen den Willen des Quoten-Nießbrauchers treffen kann.

Für entsprechende Gestaltungsfälle in der Praxis ist daher grundlegend darauf abzustellen, dass die vertraglichen Voraussetzungen gegeben sind, dem Fremdüblichen entsprechen und auch tatsächlich durchgeführt werden. Dem Vertrag kommt dabei eine gehobene Bedeutung zu.

Für GmbH-Gesellschafter: Wechselseitige Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen zur Verlustrealisierung

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt gewesen ist. Veräußerungsgewinn im Sinne dieser Vorschrift ist dabei der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. So geregelt in § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, die mit der entgeltlichen Übertragung des (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentums an den Kapitalgesellschaftsanteilen durch den Veräußerer auf den Erwerber verwirklicht wird.

Wirtschaftliches Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil erlangt, wer nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte, insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrecht) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Nach § 39 Abs. 2 Nummer 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ist die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers dadurch gekennzeichnet, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Ihm muss etwa auch der wirtschaftliche Erfolg aus der Veräußerung gehören. So auch bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 25.5.2011 unter dem Aktenzeichen IX R 23/10.

Das wirtschaftliche Eigentum an einer Kapitalgesellschaft geht daher auf einen Erwerber über, wenn der Käufer des Anteils (1.) aufgrund eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und (2.) die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-) Rechte insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht sowie (3.) Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind.

Danach erlangt wirtschaftliches Eigentum, wer nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte, insbesondere Gewinnbezugsrecht- und Stimmrecht) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Auf Basis dieser Voraussetzung hatte der Bundesfinanzhof in München schon am 7.12.2010 unter dem Aktenzeichen IX R 40/09 im Fall von ringweisen Anteilsveräußerungen und Anteilserwerben zur Verlustnutzung im Gesellschafterkreis grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch gesehen. Ganz klar äußerten sich die obersten Finanzrichter seinerzeit dahingehend, dass eine sogenannte Anteilsrotation, die zu einer verlustbringenden

Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils führt, nicht deshalb rechtsmissbräuchlich im Sinne der Vorschrift des § 42 AO ist, weil der Veräußerer in einem engen zeitlichen Zusammenhang von einem anderen Mitgesellschafter dessen in gleicher Höhe bestehenden Gesellschaftsanteil an derselben Gesellschaft erwirbt. Insoweit hat der Bundesfinanzhof seinerzeit eine Gestaltung eröffnet, die es ermöglicht, bei einem gesunkenen Wert der Gesellschaft entsprechende Verluste zu realisieren und diese mit anderen Einkunftsarten steuermindernd zu verrechnen.

Zwar gilt, dass nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuerrecht nicht umgangen werden kann. Ist der Tatbestand der Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehung dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt nach der gesetzlichen Vorschrift vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Einem Steuerpflichtigen steht es insoweit frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Denn die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes steht nicht nur im Einklang mit § 17 EStG, sondern entspricht auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Sie ist damit nicht von vornherein rechtsmissbräuchlich.

Aber: Etwas anderes kann dann gelten, wenn ein Verlust nur dadurch entsteht, dass die Beteiligten einen unzutreffenden, die Wertverhältnisse des zur Veräußerung bestimmten Kapitalgesellschaftsanteils in krasser Weise verfehlenden Kaufpreis vereinbaren. Denn in diesem Fall ist der Verlust nicht durch eine den Kapitalgesellschaftsanteilen innewohnende Wertminderung, sondern durch einen Verkauf von Anteilen weit unter Wert zustande gekommen.

Vor diesem Hintergrund kommt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 20.9.2022 unter dem Aktenzeichen IX R 18/21 zu dem Schluss, dass ein Verlust im Sinne des § 17 EStG, der im Zuge einer Anteilsrotation lediglich wegen der Vereinbarung eines den Wert des veräußerten Anteils krass verfehlenden Kaufpreises entsteht, zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt und daher ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gegeben ist.

Hinweis

Insoweit ist die Steuergestaltung der Anteilsrotation nicht tot. Es muss jedoch hervorgehoben werden, dass ein entsprechend steuermindernd einsetzbarer Verlust nur dann entsteht, wenn die Anteile tatsächlich im Wert gesunken sind und dementsprechend der vereinbarte Kaufpreis auch tatsächlich der Realität entspricht. Ist hingegen der Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht gesunken (oder gegebenenfalls gleichgeblieben), sodass bei einem realen Verkehrswert ein Verlust nicht entstehen würde, kann auch im Wege der Anteilsrotation mit einem verminderten Kaufpreis kein verrechenbarer Verlust entstehen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn der verminderte Kaufpreis aus anderen wirtschaftlichen Erwägungen erklärt werden kann.

Für Gewerbetreibende: Kein Abzug vorweggenommener Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Dies ergibt sich aus § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG). Unter dem Begriff Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den gewerbesteuerlichen Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraums zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die gewerbesteuerlichen Hinzurechnung und Kürzungen. Aus diesen Regelungen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung seit jeher den Schluss

gezogen, dass die Annahme eines Gewerbebetriebes im gewerbesteuerrechtlichen Sinn das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) voraussetzt. So auch bereits der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 24.4.1980 unter dem Aktenzeichen IV R 68/77.

Soweit sich in jüngeren Entscheidungen zusätzlich die Formulierung findet, dass der Gewerbebetrieb „in Gang gesetzt worden“ sein muss, ist darin lediglich eine Umschreibung dafür zu sehen, dass nur aktive Betriebe der Gewerbesteuer unterliegen. Vergleiche insoweit auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 26.3.1985 unter dem Aktenzeichen VIII R 260/81, in der die Begriffe „in Gang gesetzt“ und „eröffnet“ gleichgesetzt werden.

Fortsetzung: Für Gewerbetreibende: Kein Abzug vorweggenommener Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer

Zu den Tatbestandsmerkmalen des § 15 Abs. 2 EStG gehört auch die aktuelle Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Einnahmen und Ausgaben bzw. Aufwendungen und Erträge, die vor dem Zeitpunkt anfallen, zu dem erstmals sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt werden (insbesondere vor Beginn der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr), sind daher gewerbesteuerrechtlich bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht zu berücksichtigen, weil es insoweit noch an einem tauglichen Steuergegenstand fehlt. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, sodass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann.

Damit wirken sich vorweggenommene (vorab entstandene) Betriebsausgaben gewerbesteuerlich nicht aus. Umgekehrt sind am Ende des Lebenszyklus eines von einem Einzelunternehmer oder einer Personengesellschaft getragenen Gewerbebetriebs Veräußerungs- und Aufgabegewinne vom Gewerbeertrag auszunehmen.

Dieses Ergebnis folgt aus dem eigentlichen Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Realsteuer, wie bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 5.11.1957 unter dem Aktenzeichen I 328/56 Q herausgearbeitet hat. Es kommt für die Gewerbesteuer nicht auf die persönliche Steuerpflicht eines Unternehmers, sondern auf die sachliche Steuerpflicht des Steuerobjekts an. Diese beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb in Gang gesetzt worden ist. Gegenstand der Gewerbesteuer ist nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistung entstandene Gewinn.

Damit weisen die Begriffe des gewerblichen Unternehmens im Einkommensteuerrecht und des Gewerbebetriebes im Gewerbesteuergesetz in zeitlicher Hinsicht Unterschiede dergestalt auf, dass das einkommensteuerrechtlich relevante Unternehmen früher beginnen und später enden kann als der Gewerbebetrieb. Dies ist auch bereits einem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.6.1984 unter dem Aktenzeichen GrS 4/82 zu entnehmen.

Für die im Vergleich zu Einkommensteuer unterschiedliche Handhabung ist entscheidend, dass die persönliche Einkommensteuerpflicht sich nach § 1 EStG richtet und damit

allein von der Existenz der natürlichen Person, nicht aber von der Existenz eines Gewerbebetriebes abhängig ist. Die Einkommensteuer als vom Leistungsfähigkeitsprinzip beherrschte Personensteuer muss sämtliche betriebliche Handlungen des Steuerpflichtigen von der ersten Vorbereitungshandlung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten betrieblichen Wirtschaftsguts erfassen. Die Gewerbesteuer ist als Sachsteuer hingegen auf den täglichen Betrieb bezogen und wird durch das Äquivalenzprinzip geprägt, sodass ihr Gegenstand nur der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn ist.

Auf dieser Grundlage hat der Bundesfinanzhof beispielsweise entschieden, dass bei einem Handelsunternehmen der Gewerbebetrieb erst mit der Öffnung des Ladenlokals beginnt. Der Zeitpunkt der Eröffnung ist auch maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige zunächst ein Hotelgebäude errichtet. Bei einem Herstellungsunternehmen kommt es auf den Beginn der Produktion an, beim Betreiber eines Windparks auf die Fertigstellung und Inbetriebnahme der Anlagen. Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof einen gewerbesteuerlichen Abzug abgelehnt für Rechtsanwaltskosten, die die Betriebsgründung vorbereiten sollen, vor Betriebsöffnung geleistete Aufwendungen für Maklerprovisionen, Beratungskosten, Inserate, Büromaterial, Gebühren, Aufwendungen für die Anmietung eines Geschäftslokals und die Einstellung eines leitenden Mitarbeiters vor Betriebsöffnung sowie allgemein für jegliche Art von Anlaufkosten.

Auf Basis dieser Grundlage kommt daher der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 30.8.2022 unter dem Aktenzeichen X R 17/21 unmissverständlich und ohne Mitleid für den betroffenen Fall auch zu dem Schluss, dass die Annahme eines Gewerbebetriebs im gewerbesteuerrechtlichen Sinne das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG voraussetzt. Insbesondere die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr muss gegeben sein. Vorab, also vor der eigentlichen Betriebsöffnung, entstandene Betriebsausgaben sind daher gewerbesteuerrechtlich vollkommen unbeachtlich.

In der Praxis muss daher dringend darauf geachtet werden, dass durch vorab entstandene Betriebsausgaben nicht ein zu großer Schaden entsteht, da diese gewerbesteuermindernd keine Berücksichtigung finden dürfen.

Hinweis

Mit vorstehender Entscheidung des Bundesfinanzhofs haben die obersten Richter auch klargestellt, dass die allgemeinen Grundsätze im Fall eines von § 2 Abs. 5 GewStG erfassten Betriebsübergangs im Ganzen ebenfalls gelten.

Für Gesellschaften: Voraussetzung für die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

Verpflichtet sich beispielsweise eine Aktiengesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (im Folgenden: die Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (dem sogenannten Organträger) zuzurechnen. Zu diesen Voraussetzungen gehört unter anderem, dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre geschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer auch tatsächlich durchgeführt wird.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs setzt die tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrages voraus, dass er entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird. Dies bedeutet unter anderem, dass die nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ermittelten Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung an den Organträger abgeführt werden. So bereits ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.4.1995 unter dem Aktenzeichen I R 156/93.

„Verrechnung“ ist in diesem Zusammenhang dahingehend zu verstehen, dass es sich um eine einer tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung handeln muss. Die reine Buchung der Forderung ohne Erfüllungswirkung ist dagegen nicht ausreichend,

wie der Bundesfinanzhof auch bereits in einem Beschluss vom 26.4.2016 unter dem Aktenzeichen I B 77/15 herausgearbeitet hat.

Nicht ausdrücklich entschieden ist bisher, zu welchem Zeitpunkt die tatsächliche Zahlung/Verrechnung erfolgen muss. Während ein Teil der Literatur der Auffassung ist, dass dies innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Schluss des entsprechenden Wirtschaftsjahres geschehen muss, lässt ein anderer Teil der Literatur eine tatsächliche Zahlung/Verrechnung innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Ende der Organshaft ausreichen. Wie gesagt, eine abschließende Klärung dieser Frage ist bisher noch nicht gegeben, weshalb die weiteren Voraussetzungen des Ergebnisabführungsvertrages hier weiter ins Zentrum rücken sollen.

Die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung des Ergebnisabführungsvertrages bezieht sich nämlich nicht allein auf den Schlusspunkt des tatsächlichen Ausgleichs aller aus dem Ergebnisabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten. Vielmehr wird der Ergebnisabführungsvertrag nur dann durchgeführt, wenn er während der gesamten Geltungsdauer tatsächlich gelebt wird. Schon vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung/Verrechnung muss also objektiv erkennbar sein, dass sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft

Fortsetzung: Für Gesellschaften: Voraussetzung für die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

ihre zivilrechtlichen Vertragspflichten aus dem Ergebnisabführungsvertrag erfüllen werden. So auch zu entnehmen einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 10.5.2017 unter dem Aktenzeichen I R 51/15.

Daraus folgt, dass die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten auch in den Jahresabschlüssen gebucht werden müssen. Dem kann insoweit nicht entgegengehalten werden, dass das Körperschaftsteuergesetz auf den nach handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen zutreffenden Gewinn abstellt, aber nicht auf die Handelsbilanzformalien und damit auch nicht auf die Ausweisvorschrift des Handelsgesetzbuches. Dies beruht zum einen auf dem vom Gesetzgeber verfolgten Ziel, Manipulationen zu verhindern: Die Organschaft soll nicht zum Zweck der willkürlichen Beeinflussung der Besteuerung und zur Einkommensverlagerung von Fall zu Fall abgeschlossen bzw. beendet werden können. Dieser Gesichtspunkt hat dabei nicht erst im Rahmen der tatsächlichen Erfüllung der zivilrechtlichen Pflichten aus dem Ergebnisabführungsvertrag Bedeutung, sondern erfordert auch, dass die Pflichten schon vor ihrer Erfüllung durch eine entsprechende Bilanzierung objektiv erkennbar anerkannt werden. Zum anderen handelt es sich bei den Regelungen über die Organschaft um eine Ausnahme vom steuerrechtlichen Grundprinzip der

getrennten Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte, sodass eine strenge Auslegung der vom Gesetzgeber hierfür vorgegebenen Anforderungen geboten ist.

Nach Maßgabe dieser Voraussetzungen kommt der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 2.11.2022 unter dem Aktenzeichen I R 37/19 zu dem Schluss, dass die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrages sich nicht nur auf den Schlusspunkt des Ausgleichs aller aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten bezieht. Die entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten müssen auch in den Jahresabschlüssen tatsächlich gebucht werden.

Kommt es hingegen während der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (auch rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. Der tatsächlichen Buchung entsprechender Forderungen und Verbindlichkeiten kommt daher eine erhöhte Bedeutung zu. Für die Praxis sollte daher unbedingt auf die Buchung geachtet werden.

Für GmbH Gesellschafter: Steuerliche Behandlung von inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüssen

Der Bundesfinanzhof hat bereits in einer Entscheidung vom 19.8.1999 unter dem Aktenzeichen I R 77/96 entschieden, dass von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnausschüttungen steuerrechtlich anzuerkennen sind und grundsätzlich auch dann keinen Gestaltungsmissbrauch darstellen, wenn andere als steuerliche Gründe für solche Maßnahmen nicht erkennbar sind. Diese Auffassung entspricht mittlerweile der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte. Dennoch hat die Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.12.2013 bestimmte Einschränkungen getroffen.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur steuerlichen Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung danach, also wohlgeachtet nur nach Verwaltungsmeinung, das Folgende:

Die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung setzt zunächst voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Dies ist nach Meinung der Finanzverwaltung jedoch nur der Fall, wenn bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss schon im Gesellschaftsvertrag der GmbH ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile des Gesellschaftsvertrags festgesetzt sein. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung der ungleichen Gewinnverteilung ist insoweit gemäß § 53 Abs. 3 des GmbH-Gesetzes die Zustimmung aller Beteiligten erforderlich. Als Alternative zu dieser Voraussetzung kommt noch in Betracht, dass die Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs bereits eine Klausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung geschlossen werden kann, und der Beschluss mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden ist.

Auf Basis dieser Verwaltungsanweisung erkannte die Finanzverwaltung in der Vergangenheit inkongruente Gewinnausschüttungen nicht an, wenn es an einer entsprechenden Klausel in der Satzung der GmbH fehlte. Dem hat sich jedoch bereits das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 6.5.2020 unter dem Aktenzeichen 9 K 3359/18 E, AO entgegengesetzt und klar und deutlich festgestellt, dass ein von der Satzung abweichender, punktuell einen Einzelfall regelnder Gewinnverteilungsbeschluss auch ohne eine Änderung der Satzung zivilrechtlich wirksam ist. Zur Begründung ist auszuführen:

Gesellschaftsrechtlich sind inkongruente Gewinnausschüttungen zulässig. Die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft können sich auf eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnbeteiligung verständigen. Grundsätzlich und für sich genommen bestehen keine Bedenken, dem auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu folgen. Nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolgt, stellt zugleich eine inkongruente dar. So auch bereits zu entnehmen einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29.9.1981 unter dem Aktenzeichen VIII R 8/77. Es gibt daher keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen,

die mit dem Gesellschaftsrecht in Einklang stehen, steuerlich hiervon abweichend zu behandeln. So auch bereits der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 19.8.1999 unter dem Aktenzeichen I R 77/96. Dem folgend ebenso der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 4.5.2012 unter dem Aktenzeichen VIII B 174/11 sowie eine Entscheidung vom 4.12.2014 unter dem Aktenzeichen IV R 28/11.

Insoweit können inkongruente Gewinnausschüttungen entgegen der Auffassung des Finanzamtes und des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 17.12.2013 zivilrechtlich nicht nur dann anzuerkennen sein, wenn im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt ist oder eine Öffnungsklausel besteht. Der Umstand, dass der Gesellschaftsvertrag der GmbH einen abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel oder eine Öffnungsklausel nicht vorsieht, lässt die zivilrechtliche Wirksamkeit eines unter Zustimmung aller Gesellschafter zustande gekommenen Beschlusses über die abweichende Gewinnverteilung nicht entfallen. So auch bereits das Finanzgericht Köln in einer Entscheidung vom 14.9.2016 unter dem Aktenzeichen 9 K 1560/14.

Dies bedeutet nichts anderes, als dass die Gesellschafter gesellschaftsrechtlich frei sind, einander Gewinnanteile zu überlassen.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes stellt ein solcher von der Satzung abweichender Gewinnverteilungsbeschluss auch keine Satzungsänderung dar, die zu ihrer Wirksamkeit notariell beurkundet und in das Handelsregister eingetragen werden müsste. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs geht davon aus, dass Gesellschafterbeschlüsse, die Satzungsrecht durchbrechen, aber nur einen Einzelfall regeln, keine Satzungsänderung beinhalten und deshalb auch ohne Einhaltung der für Satzungsänderungen geltenden formellen Vorgaben jedenfalls nicht nichtig, sondern wirksam sind. Die Zulässigkeit bzw. Wirksamkeit von Satzungsdurchbrechungen, die nicht den formellen Voraussetzungen unterliegen, wie sie für Satzungsänderung gelten, ist dabei auf punktuelle Regelungen beschränkt, bei denen sich die Wirkung des Beschlusses in der jeweiligen Maßnahme erschöpft.

In bestätigender Weise der ersten Instanz kommt auch der Bundesfinanzhof in seiner aktuellen Entscheidung vom 28.9.2022 unter dem Aktenzeichen VIII R 20/20 zu demselben Ergebnis. Auch nach Auffassung der obersten Finanzrichter der Republik ist ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabauschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Damit richtet sich der Bundesfinanzhof klar gegen die Auffassung der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.12.2013.

In der Folge bedeutet dies, dass ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, den Tatbestand der Einkünfteerzielung auch nicht verwirklicht und ihm dementsprechend keine Einkünfte aus Kapitalvermögen (also auch keine aus einer verdeckten Gewinnausschüttung) zufließen.

Fortsetzung: Für GmbH Gesellschafter: Steuerliche Behandlung von inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüssen

Ob eine inkongruente Vorabgewinnausschüttung ausweislich der Regelung in § 42 der Abgabenordnung (AO) ein Gestaltungsmissbrauch ist, ist bei zivilrechtlich wirksamen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen nach denselben Maßstäben zu beurteilen, die für satzungsgemäße inkongruente Ausschüttungen

gelten. Sofern daher eine zivilrechtliche Wirksamkeit gegeben ist, wie sie bei punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen in Betracht kommt, ist nach der aktuellen Entscheidung kein Missbrauch von rechtlichen und steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten gegeben.

(Nicht nur) für Steuerberater: Sinnlose Erklärungen können umgedeutet werden

Zugegeben, der Sachverhalt des vorliegenden Streitfalls ist ein wenig spezieller, dennoch kann der Tenor der erstinstanzlichen Entscheidung durchaus auch in anderen Sachverhalten sehr hilfreich sein.

Zunächst zu den Details des Streitfalls: In Urteilsfall richtete das Finanzamt schriftliche Anfragen wegen einer beabsichtigten Haftungsanspruchnahme an die Kläger. Darauf antworteten die Kläger bzw. ihr Prozessbevollmächtigter (Steuerberater oder Rechtsanwalt) zunächst nicht. Aus diesem Grund erließ das Finanzamt die Haftungsbescheide. Innerhalb der Einspruchsfrist nahm schließlich der Steuerberater oder Rechtsanwalt für die Kläger Stellung zu den zuvor gestellten Anfragen. Tatsächlich waren ihm zu diesem Zeitpunkt jedoch die Haftungsbescheide nicht bekannt. Nachdem der Prozessbevollmächtigte von den Haftungsbescheiden erfahren hatte, bat er darum, sein Schreiben hinsichtlich der Anfragen als Einsprüche zu werten. Nicht zuletzt weil die Einspruchsfrist mittlerweile abgelaufen war, folgte das Finanzamt dieser Bitte nicht und verwarf die Einsprüche wegen Fristablauf als unzulässig.

Nun ist es durchaus bekannt, dass es unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, Schreiben (auch solche von Prozessbevollmächtigten) als Einsprüche auszulegen. Fehlt es nämlich an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des wirklich Gewollten, hat die Finanzverwaltung den wirklichen Willen durch Auslegung zu ermitteln. Dies gilt grundsätzlich auch für die Erklärung rechtskundiger Personen, wie etwa Steuerberatern oder Rechtsanwälten. Die Auslegung darf jedoch nicht zur Annahme eines Erklärungsinhaltes führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen. Eine derartige Korrektur kann auch mit dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht gerechtfertigt werden, wie bereits der Bundesfinanzhof in einer früheren Entscheidung vom 29.10.2019 unter dem Aktenzeichen IX R 4/10 klargestellt hat.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann daher das Beantwortungsschreiben des Steuerberaters oder Rechtsanwalts auf die Anfragen zur Haftungsanspruchnahme nicht als Einspruch ausgelegt werden. Der wirkliche Wille des Prozessbevollmächtigten kann nicht auf die Anfechtung der Haftungsbescheide und somit auf eine Einspruchseinlegung gerichtet gewesen sein, da ihm nachweislich zu diesem Zeitpunkt, also im Zeitpunkt des Verfassens der Schriftstücke, die

Haftungsbescheide noch unbekannt gewesen sind. Eine entsprechende Auslegung ist auch schon ausweislich der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 24.8.2004 unter dem Aktenzeichen VIII R 7/04 nicht möglich.

Diesem Auslegungsergebnis steht auch nicht entgegen, dass der Prozessbevollmächtigte erst im Anschluss an die Schriftsätze zur Beantwortung der Fragen gegenüber dem Finanzamt erklärte, dass er keine Kenntnis von den Haftungsbescheiden hat. Denn im Rahmen der Auslegung dürfen auch außerhalb der Erklärung liegende Umstände berücksichtigt werden, selbst wenn diese erst nach Ablauf der Einspruchsfrist konkretisiert werden.

Das erstinstanzlich erkennende Finanzgericht Münster kommt jedoch in seiner Entscheidung vom 12.1.2023 unter dem Aktenzeichen 8 K 1080/21 zu dem Schluss, dass die streitgegenständlichen Schreiben des Prozessbevollmächtigten in Anlehnung an den Rechtsgedanken des § 140 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) in Einsprüche umzudeuten sind.

§ 140 BGB regelt, dass, wenn ein wichtiges Rechtsgeschäft den Erfordernissen eines anderen Rechtsgeschäfts entspricht, das Letztere gilt, wenn anzunehmen ist, dass dessen Geltung bei Kenntnis der Nichtigkeit gewollt sein würde. Zivilrechtlich bestehen Sinn und Zweck der Umdeutung darin, den von Parteien erstrebten wirtschaftlichen Erfolg auch dann zu verwirklichen, wenn das rechtliche Mittel, das sie dafür gewählt haben, unzulässig ist, jedoch ein anderer, rechtlich gangbarer Weg zur Verfügung steht, der annähernd zu gleichen wirtschaftlichen Ergebnissen führt. So schon der Bundesgerichtshof in einer Entscheidung vom 21.3.1977 unter dem Aktenzeichen II ZR 96/75. Das gewählte untaugliche Mittel wird durch ein anderes, taugliches Mittel ersetzt. Während sich die Auslegung am tatsächlichen Willen orientiert, richtet sich die Umdeutung nach dem mutmaßlichen Willen bei unterstellter Kenntnis der Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes.

Vor diesem Hintergrund vertritt das Finanzgericht Münster mit oben genannter Entscheidung die Meinung, dass nach dem Rechtsgedanken des § 140 BGB ein Schreiben, das eine nichtige oder wegen Anfechtung unwirksame Verfahrenserklärung beinhaltet, nicht als Einspruch ausgelegt werden kann, dennoch in einen Einspruch umgedeutet werden kann. Für die Praxis könnte das in vielen Fällen zum Rettungsanker werden.

Hinweis

Mit Hinblick auf die positive Entscheidung des erstinstanzlichen Gerichtes ist es nicht schwer vorstellbar, dass sich die Finanzverwaltung mit einem entsprechenden Urteil sehr schwertut. Daher muss abschließend noch unter dem Aktenzeichen VII R 7/23 der Bundesfinanzhof klären, wie weit der Anwendungsbereich des § 140 BGB bei Erklärungen eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe oder eines Rechtsanwaltes ausgeweitet werden kann.

Betroffene in einer ähnlichen Problematik sollten sich dennoch auch jetzt schon auf die positive Rechtsprechung des erstinstanzlichen Finanzgericht Münsters berufen, um gegebenenfalls aus verfahrensrechtlicher Sicht eine aussichtslose Lage nochmals zu reparieren.

Sie finden uns auch im Internet unter
www.bader-kollegen.de

Impressum

Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH | Sitz der Gesellschaft: Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Geschäftsführer: Christoph Schmidt, Stefan Wahle | Telefon: 0621/ 8 62 62 62, Fax: 0621/8 62 62 63, E-Mail: akademische.info@wolterskluwer.com | Handelsregister beim Amtsgericht Mannheim: 729500 | Umsatzsteuer-ID-Nummer: DE318 945 162

Verantwortlich für den Inhalt (nach § 55 Abs.2 RStV): Dr. Torsten Hahn, Akademische Arbeitsgemeinschaft Verlagsgesellschaft mbH, Havellandstraße 6-14, 68309 Mannheim | Internet: www.akademische.de

Alternative Streitbeilegung (Online-Streitbeilegung und Verbraucherschlichtungsstelle)

Die Europäische Kommission hat eine Plattform zur Online-Streitbeilegung eingerichtet, die unter folgendem Link abgerufen werden kann: www.ec.europa.eu/consumers/odr. Wolters Kluwer ist nicht bereit und nicht verpflichtet, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle teilzunehmen.

BADER & KOLLEGEN

STEUERBERATER . RECHTSANWÄLTE

Schießgrabenstr. 32
86150 Augsburg

Karwendelstr. 11
86343 Königsbrunn

Merseburger Str. 26a
06667 Weißenfels

www.bader-kollegen.de