



06.10.2021  
Kontakt: Thomas Zimmermann

---

## **BPZ AKTUELL**    **Oktober 2021**

---

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Wahlschlacht ist geschlagen für die nächste Legislaturperiode. Wie es aussieht, werden Grün und Gelb dabei sein, entweder unter Rot oder unter Schwarz. Für viele Unternehmen und Selbstständige ist das Wahlergebnis gleichwohl kein Grund, rot oder schwarz zu sehen.

Für die Mehrheit der Bevölkerung dürfte es beruhigend sein, dass die Parteien am rechten und am linken Rand Einbußen haben hinnehmen müssen und bei allem Streit ein Bekenntnis zur Mitte festgestellt werden kann. Die Furcht vieler Unternehmer vor massiven Steuererhöhungen sollte auch deutlich nachlassen.

Das Misstrauen einiger Unternehmer gegenüber der Steuergesetzgebung ist ohnehin schon recht groß und muss nicht erst durch Angst vor Sozialismus entfacht werden. Die große Koalition unter Führung der CDU hat es mit der Änderung des Außensteuergesetzes ab 01.01.2022 geschafft, dass viele Unternehmer noch in diesem Jahr einen Wohnsitzwechsel vornehmen wollen; bevorzugte Exportnationen sind die Schweiz und EU-Länder mit viel Sonnenschein.

Worum geht es? Besitzt ein in Deutschland wohnansässiger Unternehmer Anteile an einer Kapitalgesellschaft, zum Beispiel an einer ihm gehörenden GmbH, liegt das Besteuerungsrecht für einen etwaigen Veräußerungsgewinn in Deutschland. Wandert dieser Steuerpflichtige nach Südfrankreich aus, wechselt das Besteuerungsrecht nach Frankreich. Es ist sicher legitim, dass der deutsche Staat Anspruch auf die bis zur Auswanderung erreichte Wertsteigerung der

GmbH-Anteile erhebt. Problematisch ist, dass der Auswanderungswillige eine erhebliche Steuerbelastung tragen muss, obwohl ihm mangels Verkauf keinerlei Liquidität zufließt.

Diese grundsätzliche Regelung steht in Konflikt mit der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU/EWR und CH assoziiert. Der deutsche Gesetzgeber hat hierfür eine pfiffige und gerechte Lösung finden können. Der Steuerpflichtige bekommt einen Steuerbescheid mit der entsprechenden Steuerbelastung auf den fiktiven Verkauf der Anteile, muss dieses Ticket aber erst dann bezahlen, wenn er im Ausland befindlich die Anteile tatsächlich veräußert. Ist der Verkaufspreis niedriger, vermindert sich die Zahllast auf den tatsächlichen Wert. Somit war auch die Gefahr gebannt, einen hohen Veräußerungsgewinn besteuert zu haben, obwohl die Anteile später wertlos geworden sind. Passt alles, denn als Inländer hätte der Unternehmer auch immer nur den tatsächlichen Veräußerungsgewinn versteuern müssen.

Diese Praxis hat gut funktioniert. Der Staat hat in Abhängigkeit von der tatsächlichen Veräußerung seine berechtigten Steuereinnahmen gesichert und der Steuerpflichtige muss erst bezahlen, wenn er tatsächlich einen Veräußerungsgewinn erzielt und ihm Liquidität zufließt. Auch die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU ist nicht ernsthaft durch hohe Steuerbelastungen beeinträchtigt.

Von dieser Regelung verabschiedet sich Deutschland ab dem 01.01.2022. Nunmehr greift der Staat mit dem Wegzug ins Ausland erbarmungslos zu und gewährt lediglich eine Stundung über sieben Jahre, allerdings dies auch nur gegen Sicherheitsleistung. Damit wird ein weiterer Baustein der vom deutschen Gesetzgeber so beliebten Strategie, Scheingewinne zu besteuern, manifestiert.

Stellt das für den Staat eine nennenswerte zusätzliche Einnahme dar? Wohl kaum. Was für den Einzelnen eine beträchtliche Summe darstellt, ist für den Staatshaushalt kaum spürbar. Etliche steuerrechtliche Autoren vertreten nachvollziehbar die Auffassung, dass die Gesetzesänderung unionsrechtswidrig sei. War die Autobahn-Mautgebühr nur für Ausländer Vorbild für diese Regelung? Wer seinen Lebensmittelpunkt innerhalb der EU verlegt, soll bestraft werden?

So wundert es nicht, dass derzeit viele, vor allem ältere Unternehmer noch dieses Jahr ihren Lebensmittelpunkt in das Ausland verlegen wollen. Womit sich die erwarteten Steuermehreinnahmen selbst kannibalisieren. Weitere negative Folgen sind der Verlust von

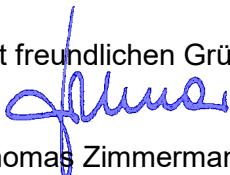
Einkommensteuereinnahmen und auch Umsatzsteuer, weil diese „Reichen“ ihr Geld bevorzugt in ihrer neuen Heimat ausgeben werden.

Möglicherweise ist die Gefahr ungerechter Steuerbelastungen durch Rot und/oder Grün geringer als die durch die Ministerialbürokratie.

Über Einzelheiten der Wegzugsbesteuerung informieren wir Sie in der November-Ausgabe. Dort zeigen wir auch Möglichkeiten auf, wie die Steuerbelastungen nach neuem Recht vermieden werden können, wenn man dieses Jahr kein Steuerasyl innerhalb der EU verwirklichen kann.

Bleiben Sie zuversichtlich für die spannende Phase der neuen Regierungsbildung.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann  
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

## Inhaltsverzeichnis

Termine Steuern/Sozialversicherung Oktober/November 2021	2	Arbeitslohn durch Übertragung einer Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds	5
Gewinne aus der Veräußerung von Gold ETF- Fondsanteilen	3	Private Nutzung des Diensttelefons lohnsteuerpflichtig?	6
Bei berufsbedingtem Umzug erkennt Finanzamt höhere Pauschalen an	3	Zur Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach "GDPdU" zur Betriebsprüfung	6
Bareinzahlungen als steuerpflichtige Einnahmen im Wege der Schätzung	4		
Neue Regeln durch das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes	5		

## Termine Steuern/Sozialversicherung Oktober/November 2021

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	11.10.2021 <sup>1</sup>	10.11.2021 <sup>2</sup>
Umsatzsteuer	11.10.2021 <sup>3</sup>	10.11.2021 <sup>4</sup>
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung <sup>5</sup>	14.10.2021
	Scheck <sup>6</sup>	11.10.2021
Gewerbesteuer	entfällt	15.11.2021
Grundsteuer	entfällt	15.11.2021
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung <sup>5</sup>	entfällt
	Scheck <sup>6</sup>	entfällt
Sozialversicherung <sup>7</sup>	27.10.2021	26.11.2021
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.	

- 1 Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das vorangegangene Kalendervierteljahr.
- 2 Für den abgelaufenen Monat.
- 3 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 4 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 5 Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- 6 Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- 7 Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 25.10.2021/24.11.2021, jeweils 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

## **Gewinne aus der Veräußerung von Gold ETF-Fondsanteilen**

Der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einem Fonds nach schweizerischem Recht, der sein Kapital allein in physischem Gold anlegt, unterliegt der Besteuerung nach dem Investmentsteuer- und Einkommensteuergesetz. Dies entschied der Bundesfinanzhof.

Im Streitfall erwarb die Klägerin im Jahr 2009 Anteile an einem in der Schweiz von der X Bank aufgelegten Gold Exchange Traded Funds (Gold ETF), welche sie im Streitjahr 2015 mit einem Gewinn i. H. von 26.519 Euro verkaufte. Bei dem Gold ETF handelte es sich um einen Anlagefonds schweizerischen Rechts. Anlageziel des Fonds war, die Wertentwicklung des Edelmetalls Gold abzubilden, daher investierte der Fonds ausschließlich in physisches Gold. Anlagen in andere Werte waren nicht vorgesehen. Das beklagte Finanzamt legte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr den von der Klägerin erzielten Gewinn aus dem Verkauf der Gold ETF erklärungsgemäß als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem für Kapitaleinkünfte geltenden Steuertarif der Besteuerung zugrunde. Die Klägerin machte mit ihrem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid geltend, dass der Verkauf der Fondsanteile wie der Verkauf von physischem Gold zu behandeln und der Gewinn

wegen des Ablaufs der einjährigen Spekulationsfrist nach dem Einkommensteuergesetz steuerfrei sei. Die Klage hatte vor dem Bundesfinanzhof keinen Erfolg. Dieser bestätigte, dass der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einem Fonds nach schweizerischem Recht, der sein Kapital allein in physischem Gold anlegt, der Besteuerung unterliegt.

## **Bei berufsbedingtem Umzug erkennt Finanzamt höhere Pauschalen an**

Wer berufsbedingt umzieht, kann die Ausgaben dafür steuermindernd geltend machen. Neben größeren Posten wie z. B. Maklerkosten, Fahrtkosten oder Kosten für die Spedition, die einzeln belegt werden müssen, ist auch ein Pauschbetrag für sonstige Umzugskosten absetzbar. Dazu hat das Bundesfinanzministerium neue Umzugspauschalen veröffentlicht, die bereits für Umzüge ab 01. April 2021 gelten.

Arbeitnehmer, die berufsbedingt umziehen, können zunächst eine Pauschale von 870 Euro ansetzen. Für jedes weitere Haushaltsmitglied, z. B. Ehepartner, Kinder, Stief- oder Pflegekinder, kann ein Betrag von jeweils 580 Euro hinzugerechnet werden. Wer umzieht, aber bislang keine eigene Wohnung hatte oder nicht in eine eigene Wohnung zieht, kann bei einem Wohnortwechsel zumindest eine Pauschale von 174 Euro geltend machen. Voraussetzung ist, dass der Umzug aus beruflichen

Gründen erfolgte. Dabei kommt es nicht auf die Wegstrecke an, die durch den Umzug zum Arbeitsplatz eingespart wird, sondern auf die geringere Fahrtzeit: Wer durch den Umzug täglich rund eine Stunde weniger für den Weg zur Arbeit benötigt, kann die Pauschalen geltend machen.

## **Bareinzahlungen als steuerpflichtige Einnahmen im Wege der Schätzung**

Das Finanzgericht Münster hat zur Erfassung von Bareinzahlungen als steuerpflichtige Einnahmen im Wege der Schätzung wegen der Verletzung von Mitwirkungspflichten Stellung genommen.

Die Voraussetzungen für eine Schätzung hätten vorgelegen. Die Klägerin habe über ihre Angaben keine ausreichenden Aufklärungen gegeben und im Übrigen ihre Mitwirkungspflicht verletzt. Die Klägerin habe in Bezug auf die Bareinzahlung des Betrags von insgesamt 70.000 Euro auf ihr Konto diesen Verpflichtungen nicht entsprochen. Die Klägerin behauptete, es habe sich bei dem genannten Betrag um ein Darlehen gehandelt. Sie habe aber den Darlehensgeber nicht benannt. Damit habe sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen nicht vollständig offengelegt. Für die steuerliche Behandlung eines Darlehens sei es von entscheidender Bedeutung, wer der Darlehensgeber sei. Denn sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht müssten durch namentliche

Benennung des Darlehensgebers in die Lage versetzt werden, den Sachverhalt aufzuklären, etwa indem sie den Darlehensgeber befragen.

Die Pflicht zur Benennung des Darlehensgebers habe die Klägerin während des gesamten Verwaltungs- und Klageverfahrens nicht erfüllt. Weitere Ermittlungen zur Person des Darlehensgebers waren nicht möglich, denn die Klägerin habe es ausdrücklich abgelehnt, weitere Angaben zur Identität des Darlehensgebers zu machen, und der Darlehensgeber habe mitgeteilt, für weitere Auskünfte nicht zur Verfügung zu stehen.

Die steuerpflichtigen Einkünfte seien der Höhe nach mit 70.000 Euro zu schätzen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige bei der Einzahlung von Mitteln auf ein betriebliches oder auf ein sowohl betrieblich wie privat genutztes Konto bei der Prüfung der Frage, ob steuerpflichtige Einnahmen oder nicht steuerpflichtige Vermögenszugänge (insbesondere Darlehen oder Einlagen) vorliegen, wegen der von ihm selbst hergestellten Verbindung zwischen Privat- und Betriebsvermögen verstärkt zur Mitwirkung verpflichtet sei. Das Finanzamt bzw. das Finanzgericht könne bei Verletzung dieser Pflicht den Sachverhalt ohne weitere Sachaufklärung dahin würdigen, dass in Höhe der unaufgeklärten Kapitalzuführungen nicht versteuerte Einnahmen vorliegen.

## **Neue Regeln durch das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes**

Mit Anteilskäufen ("Share Deals") konnten Immobilieninvestoren, aber auch Familienunternehmen mit Grundbesitz oder private Immobilienbesitzer bislang die Grunderwerbsteuer sparen. Share Deals sind in allen Rechtsformen mit Liegenschaften im Privat- und Betriebsvermögen anzutreffen. Am 7. Mai 2021 hat der Bundesrat einem Gesetz zugestimmt, das diese Praxis nicht verbietet, aber erschwert. Am 01. Juli 2021 trat es in Kraft.

Die Praxis habe laut Bundesfinanzministerium gezeigt, dass es besonders im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen immer wieder gelingt, durch gestalterische Maßnahmen die Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Es sei nicht weiter hinnehmbar, dass die durch Gestaltungen herbeigeführten Steuerausfälle von denjenigen finanziert werden, denen solche Gestaltungen nicht möglich sind. Ziel des Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes ist deshalb die Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen mittels Share Deals in der Grunderwerbsteuer.

Wesentliches Element der Reform ist, dass die steuerauslösende Grenze von 95 auf 90 % gesenkt wurde. Weitere Neuerungen sind:

- neuer Ergänzungstatbestand.

- Haltefristen sind von fünf auf zehn Jahre verlängert: Die Steuer fällt also künftig an, wenn innerhalb von zehn Jahren mehr als 90 % der Anteile an einer Immobilien-Gesellschaft den Eigentümer wechseln.
- Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage auf Grundstücksverkäufe auch im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen.
- Verlängerung der Vorbehaltensfrist auf 15 Jahre.
- Verlängerung der Sperrfristen bei immobilienhaltenden Personengesellschaften.

### **Hinweis**

Die Rechtsmaterie ist komplex. Neben den Grundtatbeständen sind Ergänzungen, Ausnahmen und Rückausnahmen zu beachten. Die Grunderwerbsteuer ist dadurch sehr anfällig für unzutreffende Ergebnisse mit einhergehenden streitigen Steuerfestsetzungen.

## **Arbeitslohn durch Übertragung einer Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds**

Im Streitfall hatte eine GmbH einem Gesellschafter und Geschäftsführer (Kläger) eine Pensionszusage erteilt. Bei Veräußerung der GmbH wurde die Tätigkeit als Geschäftsführer beendet und die eingegan-



gene Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds übertragen. Das beklagte Finanzamt rechnete dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers einen Betrag i. H. der bei der GmbH gebildeten Pensionsrückstellung von 233.680 Euro zu. Der Kläger vertrat die Ansicht, es liege kein Arbeitslohn vor und falls Arbeitslohn anzunehmen sei, sei dieser steuerfrei. Die Klage vor dem Finanzgericht Köln und die Revision vor dem Bundesfinanzhof blieben erfolglos. Das Finanzgericht Köln habe nach Auffassung des Bundesfinanzhofs zu Recht entschieden, dass die GmbH dem Kläger durch die Übertragung der Pensionszusage gegen Zahlung der Ablöseleistung auf den Pensionsfonds steuerbaren Arbeitslohn zugewandt hat. Des Weiteren sei der dem Kläger durch die Übertragung der Pensionszusage von der GmbH auf den Pensionsfonds zugeflossene Arbeitslohn im Streitfall nicht steuerfrei, da die GmbH den für die Steuerfreiheit erforderlichen Antrag nach dem Einkommensteuergesetz unstreitig nicht gestellt habe.

## **Private Nutzung des Diensttelefons lohnsteuerpflichtig?**

Ein Arbeitnehmer hatte sein privates Telefon zunächst an den Arbeitgeber verkauft und dann dienstlich genutzt. Beide Parteien schlossen dazu einen Kaufvertrag über das Gerät zum Preis von einem Euro. Der Arbeitgeber übernahm die gesamten Kosten des Mobilfunkvertrags und führte darauf,

wie üblich bei Diensttelefonen, keine Lohnsteuer ab. Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung kam es allerdings zum Streit mit dem Finanzamt, denn die Prüfer sahen in dem Handyverkauf an den Arbeitgeber einen sog. Gestaltungsmissbrauch. Der symbolische Preis von einem Euro sei nicht üblich. Aus diesem Grund verlangten die Prüfer rückwirkend Lohnsteuer auf die vom Arbeitgeber getragenen Kosten des Mobilfunkvertrags.

Die dagegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht München hatte Erfolg. Für die Steuerfreiheit des Telefons sei die Kaufpreishöhe unerheblich. Das gelte selbst dann, wenn ein Beschäftigter ein zuvor privates Handy für nur einen Euro an seinen Arbeitgeber verkauft und dann als Diensthandy zurückbekommen hat. Das Urteil ist allerdings noch nicht rechtskräftig.

## **Zur Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach "GDPdU" zur Betriebsprüfung**

Die Aufforderung der Finanzverwaltung an einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung ermittle, zu Beginn einer Außenprüfung einen Datenträger "nach GDPdU" (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) zur Verfügung zu stellen, sei als unbegrenzter Zugriff auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen unabhängig von den gemäß der

Abgabenordnung bestehenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen zu verstehen und damit rechtswidrig.

Eine solche Aufforderung sei nach Auffassung des Bundesfinanzhofs zudem unverhältnismäßig, wenn bei einem Berufs-

geheimnisträger nicht sichergestellt sei, dass der Datenzugriff und die Auswertung der Daten nur in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfänden.

## **Steuerpotentiale bei Veräußerungsgeschäften: Anhängige Verfahren zur Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Immobilien**

### **I. Einleitung**

In Zeiten des Niedrigzinsumfelds stecken immer mehr Bürger ihr Ersparnis in Immobilien, das sogenannte Betongold. Hier können nicht nur durch Mietzahlungen Renditen erwirtschaftet werden, sondern auch durch Veräußerungen, wenn die Immobilie nach der Anschaffung an Wert hinzugewonnen hat. Auch nutzen in den vergangenen Jahren immer mehr Steuerpflichtige die Möglichkeit, über Internetportale ihre Wohnungen gelegentlich, etwa zu bestimmten Großevents oder an Messetagen, an Gäste zu vermieten. Für den Fall der Veräußerung einer Immobilie hat der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne vorgesehen, sodass sich Kauf und Verkauf von „Betongold“ auch in steuerlicher Hinsicht lohnen können. Hierfür muss aber für jede einzelne Immobilie geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit auch wirklich bestehen.

### **II. Ausgangslage**

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn von Immobilien dann steuerfrei, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als zehn Jahre liegen. Hier ist für den Immobilieninvestor daher Ausdauer gefragt. Anders verhält es sich aber bei solchen Immobilien, die vom Verkäufer zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden: Hier gilt keine Zehn-Jahres-Frist, d.h. unter diesen genannten Voraussetzungen wird die Steuerfreiheit gewährt.

Für die Zehn-Jahres-Frist werfen die genaue Definition des Anschaffungsbegriffs und der genaue Zeitpunkt der Anschaffung bzw. der Veräußerung regelmäßig Fragen auf. Auch können sich hier Schwierigkeiten bei der genauen Ermittlung der Anschaffungskosten ergeben, etwa bei der

Schenkung einer Immobilie unter Übernahme der dinglichen Lasten. Für eigens bewohnte Immobilien ist die Haltedauer hingegen nachrangig. Entscheidend ist hier regelmäßig die Frage, was „ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken“ genau bedeutet. Die Konkretisierung der beiden Voraussetzungen „ausschließlich“ und zu „eigenen Wohnzwecken“ ist derzeit Gegenstand zweier Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH).

### III. Eigene Wohnzwecke bei „Gartenhaus“?

In einem dieser Verfahren geht es um die Frage, welche Anforderungen an die Wohnnutzung zu stellen sind. Streitig war und ist, ob ein Miteigentumsanteil an Kleingartenparzellen, die – laut Baugenehmigung – mit einem Gartenhäuschen bebaut worden waren, für das die Nutzung als Wohnstätte ausdrücklich untersagt worden ist, überhaupt für Wohnzwecke geeignet ist. Der Steuerpflichtige hatte die Immobilie in 2009 für € 60.000 erstanden und veräußerte diese nach fünf Jahren in 2014 für € 152.000. Da er vorträgt, er habe das Grundstück ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt, betrachtete er den Veräußerungserlös nach Abzug von Transaktionskosten in Höhe von € 82.000 nach Maßgabe des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als steuerfrei. Das Finanzamt sah dies anders und setzte auf den Gewinn Einkommensteuer in Hö-

he von über € 36.000 fest, da es schon an der Wohnnutzung der Immobilie fehle. Laut dem Steuerpflichtigen hingegen handele es sich um einen Bungalow von 60 qm Wohnfläche, der über sanitäre Anlagen verfüge, beheizbar und für Telefon und Strom vollständig erschlossen sei; entsprechend habe er diese Anlage zu Wohnzwecken nutzen können.

Das Finanzgericht München vertrat die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer unterliege und nicht steuerbefreit sei, insbesondere, weil die damalige Baugenehmigung mit der Auflage versehen war, dass das Gebäude zum dauerhaften Aufenthalt von Personen nicht genutzt werden dürfe. Es fehle schon an der „rechtlichen Geeignetheit“ für die Wohnzwecknutzung. Gegen diese Entscheidung legte der Steuerpflichtige das Rechtsmittel der Revision ein. Eine Entscheidung des BFH sollte hier Klarheit schaffen.

### IV. Ausschließliche Wohnzwecke bei gelegentlicher Vermietung?

In dem anderen Verfahren geht es um die Anforderungen an die „Ausschließlichkeit“ der Wohnnutzung. Der Steuerpflichtige hatte vor Ablauf der Zehn-Jahres-Frist seine von ihm selbst bewohnte Immobilie mit Gewinn veräußert. Da sich die Wohnung in einer Messestadt befand, vermietete der Steuerpflichtige wiederkehrend

einzelne Räume seiner Wohnung an einzelnen Tagen an Messebesucher. Der Umfang der Vermietung beschränkte sich dabei auf maximal 25 Vermietungstage pro Jahr. Das Finanzamt betrachtete den Veräußerungserlös als einkommensteuerpflichtig und versagte eine etwaige Befreiung für ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien, da diese wegen der Vermietung gerade nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei. Die – wenn auch nur im geringen Umfang erfolgte – Vermietung stehe der Ausschließlichkeit und somit der Steuerbefreiung entgegen.

Dem widersprach das Finanzgericht Niedersachsen und stützte die Auffassung des Steuerpflichtigen. Die Steuerbefreiung des Veräußerungserlöses könne aufgrund der Geringfügigkeit der Vermietungstätigkeit nicht vollumfänglich versagt werden. Die Finanzverwaltung legte diese Entscheidung dem BFH zur Revision vor: Die Entscheidung steht noch aus.

## **V. Unser Tipp: Ein genauer Blick lohnt sich**

Die anstehenden BFH-Urteile werden das weite Feld der Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne wieder etwas mehr konkretisieren. Diesmal wird darüber entschieden werden, was „ausschließlich“ und „zu eigenen Wohnzwecken“ genau bedeuten. Je mehr Rechtsprechung in diesem Bereich besteht, desto mehr Rechtssicherheit herrscht und umso weniger lauern dem Veräußerer „böse Überraschungen“ auf. Wegen der rasanten Preisentwicklung am Immobilienmarkt kann es zu hohen Veräußerungsgewinnen kommen. Sind diese wider Erwarten doch steuerpflichtig, ist dies nicht nur ärgerlich, sondern unter Umständen auch sehr teuer. Sollten Sie für Ihr Veräußerungsvorhaben Beratung brauchen, helfen wir Ihnen gerne.

## Persönliche Außenhaftung von Kommanditisten bei doppelstöckigen Kommanditgesellschaften für die Untergesellschaft

### I. Ausgangslage

Einer der wesentlichen Beweggründe eine GmbH & Co. KG zu gründen, ist das Konzept der Haftungsbeschränkung durch die Kombination der haftungsbeschränkten Kapitalgesellschaft mit einer Personengesellschaft. Die Rechtsform der Kommanditgesellschaft gewährleistet, dass sich die Haftung der Kommanditisten beschränken lässt, während die Komplementärin zwingend persönlich haftet. Wählt man als Komplementärin jedoch eine ihrerseits haftungsbeschränkte GmbH, so ergibt sich ein Konzept der umfassenden Haftungsbeschränkung. Davon ausgenommen ist nur die Komplementär-GmbH die zwingend persönlich haftet. Das stellt in der Praxis jedoch regelmäßig kein Problem dar, da diese Komplementär-GmbH nicht mit relevantem Kapital ausgestattet wird.

Ein Haftungsdurchgriff auf Kommanditisten ist grundsätzlich ausgeschlossen. Soweit der Kommanditist seine Einlage geleistet hat, kann er nicht in Anspruch genommen werden. Das ändert sich allerdings dann, wenn und soweit der Kommanditist seine Einlage (teilweise) zurückerhält.

Mit diesem Beitrag möchten wir auf das Risiko eines Durchgriffs von Gläubigern auf Kommanditisten bei mehrstöckigen Kommanditgesellschaften hinweisen.

### II. BGH Urteil vom 03.08.2021

#### 1. Haftung in der Kette

Mit jüngster Rechtsprechung hat der Bundesgerichtshof einen solchen Haftungsdurchgriff angenommen. Der BGH entschied, dass ein Kommanditist einer Obergesellschaft in einer besonderen Konstellation direkt gegenüber den Gläubigern der Untergesellschaft haften kann.

In dem entschiedenen Fall war der Beklagte natürliche Person und Kommanditist („**Kommanditist**“) einer UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG („**Obergesellschaft**“) welche wiederum Kommanditistin von weiteren Kommanditgesellschaften („**Untergesellschaften**“) war. Kläger war der Insolvenzverwalter der Untergesellschaften. Die Obergesellschaft erhielt zu Unrecht Gewinnausschüttungen von der Untergesellschaft, die nicht durch Gewinne gedeckt waren und der Beklagte er-

hielt - in einem zweiten Schritt - zu Unrecht Gewinnausschüttungen von der Obergesellschaft, die nicht durch Gewinne der Obergesellschaft gedeckt waren.

In der Folgezeit meldete die Untergesellschaft Insolvenz an. In der Insolvenz verurteilte der BGH den Kommanditisten zur Rückzahlung der von der Obergesellschaft zu Unrecht erhaltenen Summen an den Insolvenzverwalter der Untergesellschaften.

Die besondere Konstellation des Falles liegt darin, dass der Beklagte kein unmittelbarer Gesellschafter der Untergesellschaften war, die Außenhaftung mithin „durch die Beteiligungskette“ greift. Nur die Obergesellschaft erhielt unmittelbar Gewinnausschüttungen von der Untergesellschaft. Der BGH urteilte jedoch, dass der Kommanditist einer Kommanditgesellschaft, die als Obergesellschaft an einer anderen Kommanditgesellschaft als Untergesellschaft beteiligt ist, auch direkt gegenüber den Gläubigern der Untergesellschaft haftet. Diese Haftung wird in der Insolvenz der Untergesellschaft von deren Insolvenzverwalter geltend gemacht, solange nicht über das Vermögen der Obergesellschaft ihrerseits das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

Diese durchgreifende Außenhaftung basiert auf folgendem Gedankengang: Dadurch, dass die Obergesellschaft eine Rückgewähr der Kommanditeinlage erhalten hatte, haftete die Obergesellschaft im

Wege der Außenhaftung, auch gegenüber der Untergesellschaft. Die Untergesellschaft wurde durch die rechtswidrige Rückgewähr der Kommanditeinlage (im unteren Rechtsverhältnis) zur Gläubigerin der Obergesellschaft. Der Kommanditist wiederum haftet im Gesellschafterverhältnis gegenüber den Gläubigern der Obergesellschaft aufgrund einer weiteren Rückgewähr der Kommanditeinlage auch in diesem oberen Gesellschafterverhältnis. Da auch die Untergesellschaft Gläubigerin der Obergesellschaft ist, haftet der Kommanditist mithin direkt.

Der BGH führte wie folgt aus: *„Eine solche Verbindlichkeit, für die der Kommanditist der Obergesellschaft haftet, ist auch die Außenhaftung der Obergesellschaft gegenüber den Gläubigern der Untergesellschaft. Dementsprechend können außerhalb der Insolvenz die Gläubiger der Untergesellschaft unmittelbar auf die Kommanditisten der Obergesellschaft zugreifen, soweit die Voraussetzungen ihrer Haftung im Übrigen vorliegen.“*

Da der BGH den Kommanditisten der Obergesellschaft zur Zahlung verurteilte, bejaht er damit eine Durchgriffshaftung auf Gesellschafter im mehrstöckigen Konzern von Personengesellschaften.

Einhellige und geltende Rechtslage ist, dass ein (direkter) Kommanditist solche Summen zurückzahlen muss, die er von der Gesellschaft erhält, wenn sie unter



dem Gesichtspunkt der teilweisen Rückgewähr der geleisteten Kommanditeinlage zu Unrecht ausgezahlt wurden. Eine solche Rückzahlung begründet eine Außenhaftung des Kommanditisten. Der Kommanditist haftet mithin direkt gegenüber den Gläubigern *seiner* Gesellschaft. Dies gilt grundsätzlich für alle Forderungen, unabhängig von Höhe und Art und es gilt außerdem gegenüber sämtlichen Gläubigern.

Die Tatsache, dass die Obergesellschaft die Rückzahlung zulasten der Untergesellschaft erhalten hat, bedeutet daher nicht, dass allein die Untergesellschaft einen Anspruch auf Rückzahlung (oder Wiedereinlage) der Kommanditeinlage hätte. Vielmehr begründet eine solche Rückzahlung der Kommanditeinlage eine Außenhaftung des Kommanditisten gegenüber **sämtlichen** Gläubigern. Daher haftet der Kommanditist der Obergesellschaft gegenüber sämtlichen Gläubigern der Untergesellschaft.

## **2. Haftung nur bei Rückzahlung der Kommanditeinlage auf allen Ebenen**

Das Urteil des BGH dürfte aber so zu verstehen sein, dass für eine solche Außenhaftung in der Beteiligungskette ein grundsätzlicher Anspruch zwischen der Obergesellschaft und dem Kommanditisten und mithin auch in diesem oberen Verhältnis eine Außenhaftung bestehen muss.

Auf Basis dieser komplexen Rechtsverhältnisse dürfte der BGH die Durchgriffshaftung mithin an zwei Voraussetzungen knüpfen:

1. Es ist eine Rückgewähr der Kommanditeinlage der Untergesellschaft an die Obergesellschaft erfolgt, welche zu einer Außenhaftung der Obergesellschaft führt

und

2. es ist außerdem eine Rückgewähr der Kommanditeinlage der Obergesellschaft an ihren Kommanditisten erfolgt, welche zu einer Außenhaftung des Kommanditisten führt.

Nur wenn mithin Rückzahlungen der Kommanditeinlage auf beiden Ebenen erfolgt sind, kann es zur Außenhaftung des Kommanditisten im Verhältnis zu Untergesellschaften kommen.

Führt man den Gedankengang der Rechtsprechung zur Außenhaftung fort, wäre wohl damit zu rechnen, dass eine Außenhaftung von Kommanditisten auch in längeren Beteiligungsketten begründet sein könnte, aber wohl nur wenn „*die Voraussetzungen ihrer Haftung im Übrigen vorliegen*“.

Aus dem vorstehenden letzten Halbsatz der Rechtsprechung dürfte folgendes zu schließen sein: Sofern sich umgekehrt die jeweilige Gewinnausschüttung im Verhältnis zwischen dem Kommanditisten und der Obergesellschaft als rechtmäßig



darstellen würde, dürfte der Kommanditist keinen Grund haben, die erhaltene Summe zurückzuzahlen. Die Rechtswidrigkeit einer Zahlung der Untergesellschaft an die Obergesellschaft dürfte von diesem Rechtsverhältnis zwischen Obergesellschaft und Kommanditisten losgelöst sein.

Nur so wird die gesetzlich zwingende Haftungsbeschränkung des Kommanditisten bei vollständiger Leistung der Einlage nicht aufgeweicht.

Der BGH nimmt mithin nicht in jedem Fall an, dass eine Rückgewähr der geleisteten Kommanditeinlage im unteren Verhältnis auf jegliche Auszahlung im oberen Verhältnis durchschlägt, wenn kein Anspruch im Verhältnis der Obergesellschaft zu *ihrem* Kommanditisten besteht.

Insbesondere stellt sich bei einem solchen Sachverhalt die Frage nach der Rechtslage, wenn sich eine Auszahlung im Gesellschafterverhältnis der Untergesellschaft als Rückgewähr der Kommanditeinlage darstellt, im Gesellschafterverhältnis der Obergesellschaft Auszahlungen jedoch nur in einer Höhe vorgenommen werden, dass sie im oberen Verhältnis rechtlich nicht zu beanstanden sind.

Daran knüpft sich die Folgefrage, ob und inwieweit eine Ausschüttung der Obergesellschaft an ihren Kommanditisten noch als rechtmäßig angesehen werden kann, wenn

die Obergesellschaft eine Rückgewähr ihrer Einlage von der Untergesellschaft erhalten hat.

Reicht die Obergesellschaft also den Teil der durch Rückgewähr der Einlage erhaltenen „Gewinne“ nicht an ihren Kommanditisten weiter, sondern nur die auf der oberen Ebene erwirtschafteten Gewinne, so dürfte zulasten des Kommanditisten wohl keine Außenhaftung entstehen. Kurz gesagt: Zulasten des Kommanditisten dürfte eine Außenhaftung nur begründet werden, wenn er Gelder erhält, an denen sich die Rechtswidrigkeit der Auszahlung im unteren Verhältnis fortsetzt. Nicht klar ist dabei, ob und inwieweit die Rückgewähr im Unterverhältnis Ausschüttungen im Oberverhältnis „infizieren“ kann. Diese Fallkonstellationen wurden nicht ausdrücklich mitentschieden; aus dem Urteil dürften daher keine eindeutigen Rückschlüsse für andere Konstellationen zu ziehen sein. Dies zeigt, dass es zu komplexen Rechtsverhältnissen kommen kann, die wohl nur anhand des konkreten Einzelfalls beurteilt werden können.

### III. Unser Tipp

Kommanditisten im mehrstöckigen Personengesellschaftskonzern dürften von einer Außenhaftung wohl verschont bleiben, wenn sie im Verhältnis zu ihrer Gesellschaft (der Obergesellschaft) keine

Gelder annehmen, die sich als Rückgewähr der Kommanditeinlage im oberen Verhältnis darstellen. Um beurteilen zu können, ob sich an einer Gewinnausschüttung der Obergesellschaft eine rechtswidrige Rückgewähr einer Kommanditeinlage durch die Untergesellschaft fortsetzt, müssen Kommanditisten auf Basis der Rechtsprechung des BGH aber wohl auch die Rechtsverhältnisse im Hinblick auf die Kommanditein-

lage der Untergesellschaft prüfen. Des Weiteren kann auch die Abgrenzung weitere zu beurteilende Rechtsfragen aufwerfen.

Sollten Sie Fragen im Hinblick auf Auszahlungen im mehrstöckigen Konzern haben, unterstützen wir Sie gerne.

## Umstellung des Transparenzregisters von einem Auffangregister auf ein Vollregister – neue Handlungspflichten

### I. Einleitung

Die Themen Geldwäsche und Transparenzregister sind seit langem ein sich nachhaltig ausweitendes Thema des Schreckgespenstes „Compliance“. Seit dem Jahr 2017 ist das Transparenzregister nicht nur geltendes Recht, sondern auch ein praktisch geführtes Register, welches Korrespondenz, Kosten und viele Fragen auslöst. Dem Transparenzregister kann sich heute – und erst recht nicht nach der hier besprochenen Reform – niemand mehr entziehen.

Wer das Transparenzregister immer noch ignoriert, bekommt mittlerweile kurzfristig unerfreuliche Post vom Bundesverwaltungsamt („BVA“), der Behörde, die die Eintragungen in das Transparenzregister nach dem Geldwäschegesetz („GwG“) zu überwachen hat, in Form eines Anhörungsbogens für ein Bußgeldverfahren. Unanfechtbare Bußgeldentscheidungen über *mindestens* 200,00 Euro werden im Internet auf der Website des BVA veröffentlicht, grundsätzlich unter Nennung der Namen der Sünder. In unserem Special Nr. 319 aus dem Jahr 2019 haben wir Grundlagen und Handlungspflichten dar-

gestellt. In unserem Special Nr. 345 (→ zum Thema Vergleich Handelsregister, Transparenzregister und neues Unternehmensbasisregister) hatten wir verkündet, dass bei Redaktionsschluss die bis dahin veröffentlichte Liste der Registersünder Stand Mitte Mai 2021 bei Nummer 314 stand. Bis zu diesem Special für Oktober 2021 wurde die Liste fortgeführt bis Nummer 429. Mittlerweile hat es weitere 115 unanfechtbare Bußgeldentscheidungen gegeben. Da es außerdem durch das am 1. August 2021 in Kraft getretene neue Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) eine praktisch sehr weitreichende Gesetzesänderung gegeben hat, greifen wir das Thema erneut auf.

Ab sofort sei jedem Unternehmer oder Teilhaber an einer Personenvereinigung jeglicher Art (mit kaum nennenswerten Ausnahmen) die Lektüre und Umsetzung der Informationen dieses Specials dringend ans Herz gelegt. Nicht erfasst werden lediglich Einzelunternehmer sowie nicht in einem öffentlichen Register eingetragene Personengesellschaften, insbesondere also die GbR. Wer nicht früher oder später den Namen seines Unternehmens auf der zuvor genannten Liste des

BVA im Internet wiederfinden und damit ein empfindliches Bußgeld vermeiden möchte, sollte die neuen Pflichten tunlichst beachten und die geforderte Meldung an das Transparenzregister veranlassen.

In der Praxis ist bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen schnell mit fünfstelligen Bußgeldern zu rechnen. In dem Zusammenhang gibt es ein treffendes Sprichwort: „Wer Compliance teuer findet, kann es ja mal mit Non-Compliance versuchen.“ (*If you think compliance is expensive, try non-compliance*).

## II. Bisherige zentrale Grundlagen

Der bisherige Pflichtenstand zum Transparenzregister ist zusammengefasst folgender:

Jede Personenvereinigung und Gesellschaft muss aktiv eine Eintragung ihrer sogenannten „**Wirtschaftlich Berechtigten**“ im Transparenzregister veranlassen.

Wirtschaftlich Berechtigte im Sinne des GwG können immer nur **natürliche** Personen sein. Als wirtschaftlich Berechtigter qualifiziert sich, wem entweder ein erheblicher Teil des Kapitals (mehr als 25 %) oder die Kontrolle über die entsprechende Personenvereinigung (mehr als 25 % Stimmrechte) zuzurechnen sind.

Ausnahmen von der aktiven Meldepflicht galten nach § 20 Absatz 2 GwG a.F. jedoch dann, wenn und soweit sich die rele-

vanten Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten bereits aus Dokumenten und Eintragungen ergaben, die elektronisch in einem öffentlichen Register abrufbar sind, insbesondere aus dem Handelsregister, dem Partnerschaftsregister, dem Genossenschaftsregister, dem Vereinsregister oder dem Unternehmensregister.

Eine praktische Auswirkung dieser Regelung war, dass etwa für Gesellschafter einer GmbH deren Meldepflicht zum Transparenzregister in der Regel dadurch als erfüllt galt, dass für die betreffende GmbH eine aktuelle Gesellschafterliste elektronisch beim Handelsregister hinterlegt ist. Das galt jedoch nur, sofern aus dieser Liste die natürlichen Personen als wirtschaftlich Berechtigte zu erkennen waren. Allerdings konnten sich die relevanten Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten auch aus einer Zusammenschau aus mehreren Registern bzw. bei diesen hinterlegten Dokumenten ergeben. Gerade im mehrstöckigen GmbH-Konzern wurde eine Meldepflicht an das Transparenzregister dann als erfüllt angesehen, wenn sich aus einer Zusammenschau sämtlicher im Handelsregister digital abrufbar zur Verfügung stehender Gesellschafterlisten ergab, wer die wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen waren. In dem Beispiel eines fünfstöckigen GmbH-Konzerns genügte es also für die Meldepflicht der untersten Gesellschaft, dass die Gesellschafterliste der obersten

Gesellschaft alle relevanten natürlichen Personen nannte, wenn alle Gesellschafterlisten der zwischengeschalteten GmbHs ebenfalls digital eingereicht waren.

### III. Die zentrale Änderung

#### 1. Ursprünglich Auffangregister – jetzt Vollregister

Die Regelung von § 20 Absatz 2 GwG a.F. wurde durch das TraFinG ersatzlos gestrichen! Die Fiktion, dass die Meldung an das Transparenzregister durch einen Rückgriff auf andere (elektronische) Register als erfüllt galt, gibt es daher nicht mehr.

**Jeder** Unternehmer und Teilhaber einer Personenvereinigung, teilweise auch deren gesetzlicher Vertreter, muss nun, ohne die Möglichkeit sich auf andere Register berufen zu können, eine aktive Meldung an das Transparenzregister vornehmen.

Das Transparenzregister in seiner bisher bestehenden Konzeption war ein Auffangregister, d.h. primär wurde Transparenz bei Unternehmungen durch die jeweiligen individuellen öffentlichen Register geschaffen. Die Gesellschafter einer GmbH ergeben sich aus der Gesellschafterliste, die Kommanditisten und persönlichen haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft sind im Handelsregister eingetragen. Die Aktionäre einer Aktiengesellschaft sind zwar in der Regel im Aktienregister eingetragen, dieses ist

jedoch nicht öffentlich, vielmehr wird es nur intern durch die Aktiengesellschaft geführt.

Während die Gesellschafterliste und Eintragungen im Handelsregister digital abrufbar sind, ist dies für das Aktienregister nicht der Fall. In solchen nicht öffentlichen bzw. (digital-)transparenten Fällen half das Transparenzregister: Da das Aktienregister nicht veröffentlicht wird, bestand und besteht eine Pflicht *jeder* Aktiengesellschaft ihre wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister zu melden. Das beinhaltet jedoch keineswegs die Pflicht, das Aktienregister einzureichen! Vielmehr muss der Anwender die wirtschaftlich Berechtigten identifizieren und nur diese, nicht jedoch alle Aktionäre, anmelden.

Dieses Auffangregister wird durch die Gesetzesänderung zum Vollregister, welches einen vollständigen Datensatz aller Personenvereinigungen und Gesellschaften enthalten soll. Der Bundesanzeiger Verlag als registerführende Stelle in der Rechtsform der GmbH, der das Transparenzregister führt, greift mithin nicht mehr auf andere Register zurück, sondern arbeitet mit einem in sich vollständigen Register, deren Richtigkeit und Vollständigkeit dem Rechtsanwender obliegt. Einzige Ausnahme hierbei sind eingetragene Vereine nach § 21 BGB, für die grundsätzlich auf die Daten des Vereinsregisters zurückgegriffen wird, ohne dass es einer Meldung

durch den Verein bedarf (vgl. § 20a GwG sowie unten zu IV.).

## 2. Ermittlung des Wirtschaftlich Berechtigten und Bewertungsfehler

Die rechtliche Bewertung, wer von den Gesellschaftern und/oder Vertretern wirtschaftlich Berechtigter i.S.d. GwG ist, obliegt dem Rechtsanwender selbst. Fehler in der rechtlichen Bewertung gehen zulasten des Anwenders.

Zwar ist es ein allgemeines Rechtsprinzip, dass der Rechtsanwender Gesetz und Recht immer in eigener Verantwortung anzuwenden hat. Eine besondere Brisanz erfährt diese Bewertung indessen dadurch, dass das zugrundeliegende Gesetz, das GwG, im Hinblick auf das Transparenzregister wiederholt geändert wurde, einschlägige Rechtsprechung weitgehend fehlt und die Orientierungshilfen in Gestalt der sog. „FAQ“ des Bundesverwaltungsamts (als PDF zum Download auf der Homepage des BVA [www.bva.bund.de](http://www.bva.bund.de)) ebenfalls nur eingeschränkt hilfreich sind, zumal auch diese mit jeder Rechts- und Gesetzesänderung angepasst werden (müssen). Aufgrund der vergleichsweise kurzen Zeit seit Begründung des Transparenzregisters sieht sich der Rechtsanwender mithin einem sich ständig ändernden und fortentwickelnden Rechtssystem gegenüber, das schwer einzuschätzen ist und dessen Aktualisierung nachhaltigen Aufwand erfordert, den

der Rechtsanwender selbst und ohne professionelle Hilfe kaum bewältigen kann.

Wer einen (nicht) vermeidbaren Fehler begangen hat, muss dies womöglich im Rahmen eines Bußgeldverfahrens erklären oder rechtfertigen. Empfehlenswerter dürfte es daher sein, auf die schriftlich geäußerte Rechtsansicht der Bußgeldstelle zu verzichten und stattdessen die Compliance-Anforderungen des Transparenzregisters von vornherein so gründlich und rechtssicher wie möglich zu erfüllen, dass es zu einem Bußgeldverfahren erst gar nicht kommt.

## IV. Ausnahmen

Es gibt nur noch einen sehr kleinen Teilbereich, der von der Meldepflicht zum Transparenzregister ausgenommen ist, den der eingetragenen Vereine nach § 21 BGB, die ordnungsgemäß registriert sind.

*„Für eingetragene Vereine nach § 21 des Bürgerlichen Gesetzbuchs erstellt die registerführende Stelle anhand der im Vereinsregister eingetragenen Daten eine Eintragung in das Transparenzregister, ohne dass es hierfür einer Mitteilung nach § 20 Absatz 1 Satz 1 bedarf.“* (so der Wortlaut von § 20a Abs. 1 Satz 1 GwG).

Eingetragene Vereine werden mithin im Transparenzregister von Amts wegen eingetragen. Dies impliziert allerdings, dass die Vereine ihre im Vereinsregister registrierten Daten jeweils im Hinblick auf

die aktuellsten Veränderungen pflegen und ihre Daten rechtzeitig und richtig hinterlegen, widrigenfalls auch sie ggf. eine Meldepflicht trifft (vgl. § 20 a Abs. 2 GwG).

Ausnahmen bestehen außerdem – jedenfalls noch – für Gesellschaften bürgerlichen Rechts und weiterhin für börsennotierte Aktiengesellschaften. Die Letzteren dürften staatlich hinreichend reguliert sein.

Weitere Ausnahmen, insbesondere für die häufigsten Rechtsformen, gibt es leider keine! Sie sind meldepflichtig!

## V. Einzelne neue Details

Der direkte Erwerb von Immobilien durch ausländische Rechtseinheiten war bereits bisher zum Transparenzregister meldepflichtig und bleibt dies auch. Ähnliche Regelungen galten und gelten für Trusts.

Die Gesetzesänderung durch das TraFinG erfasst bei gewissen Rechtsgestaltungen jetzt auch den mittelbaren Erwerb von Immobilien in der Form, dass ausländische Rechtseinheiten Anteile unmittelbar oder mittelbar an inländischen Tochtergesellschaften mit Immobilien in einem Ausmaß erwerben oder halten, dass die Grenzen von § 1 Abs. 3 bzw. Abs. 3a GrEStG überschritten werden.

Das GWG verweist in der neuen Fassung von § 20 und § 21 ausdrücklich auf diese Bestimmungen des Grunderwerbssteuergesetzes. Werden z.B. mindestens 90 %

der Anteile an einer ausländischen Muttergesellschaft an eine andere ausländische Gesellschaft veräußert und die mitveräußerte deutsche Tochtergesellschaft hält Immobilienvermögen, so sollte sich der ausländische Erwerber mit dem deutschen GWG und dem Grunderwerbssteuergesetz auskennen, da dies unter Umständen zu einer Meldepflicht nach dem GwG in Deutschland führt, obwohl sich die unmittelbaren Gesellschafter der deutschen Gesellschaft nicht verändert haben und sich der Gesellschafterwechsel ausschließlich im Ausland vollzieht. Details zu diesen Konstellationen würden den Rahmen dieser Darstellung sprengen.

Während Abrufe aus dem Transparenzregister bisher noch händisch bearbeitet werden, soll es zukünftig für Behörden und bestimmte Verpflichtete die Möglichkeit eines automatisierten Zugangs zu den Eintragungen in Transparenzregister geben „mittels eines durch die registerführende Stelle geschaffenen und nach ihren Vorgaben ausgestalteten automatisierten Einsichtnahmeverfahrens“. Wie dieses Verfahren ausgestaltet sein wird, bleibt nach derzeitigem Stand abzuwarten.

Aufgrund parallel beschlossener Gesetzesänderungen im Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts durch das sog. MoPeG (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz) ist ein GbR-Register ähnlich dem Handelsregister vorgesehen,



mit der Folge, dass bestimmte Gesellschaften bürgerlichen Rechts zukünftig von der Meldepflicht erfasst werden sollen. Die Harmonisierung des erst zum 01.01.2024 in Kraft tretenden MoPeG mit dem TraFinG durch den Gesetzgeber ist indessen augenscheinlich „verunglückt“, weshalb es hierzu noch weiterer gesetzgeberischer Schritte bedarf, um diese erwartbare Folge auch im GwG belastbar zu verankern und die gesetzgeberische Abstimmung der beiden Gesetze nachzubessern.

Während die Staatsangehörigkeit des wirtschaftlich Berechtigten zunächst überhaupt nicht angegeben werden musste, diese Pflicht nach einer zwischenzeitlichen Gesetzesänderung dann aber eingeführt wurde, müssen wirtschaftlich Berechtigte nunmehr sämtliche Staatsangehörigkeiten angeben, sofern sie mehrere haben.

Die infolge des Wegfalls der Meldefiktion durch Eintragungen und Dokumente in anderen öffentlichen Registern ausgelösten Meldepflichten gelten nicht ab sofort, sondern erst nach Ablauf unterschiedlich lange bemessener Übergangsfristen, die je nach Gesellschaftsrechtsform variieren. Die Meldungen müssen aber sukzessive und spätestens zum Ablauf des Jahres 2022 erfolgen. Vor Ablauf dieser Fristen können Bußgeldverfahren zwar nicht eröffnet werden, vom tatenlosen verstreichen lassen solcher Übergangsfristen ist

jedoch dringend abzuraten, weil es absehbar zu Kapazitätsengpässen kommen wird und deren Eignung zur Rechtfertigung unterbliebener rechtzeitiger Meldungen zumindest zweifelhaft erscheint.

## VI. Konsequenzen bei Unterlassen

Die Konsequenz einer unterlassenen Eintragung ist ein Bußgeldverfahren. Da (bis auf die genannten wenigen Ausnahmen) jede Personenvereinigung meldepflichtig ist, ist eine fehlende Eintragung für die Behörden eindeutig zu identifizieren. Die Frage ist daher nicht, ob den Behörden eine Unterlassung auffällt, sondern lediglich wann dies der Fall sein wird und welche Konsequenzen sich dann daran knüpfen.

Die Compliance-Anforderungen haben sich insbesondere auch in den deutschen Notariaten massiv erhöht. Das Konzept des „Know Your Customer“ ist zwingend geworden, auch und gerade für Notare, Rechtsanwälte oder Steuerberater.

Die Identifikationsanforderungen umfassen oft, je nach individueller Konstellation, auch die Prüfung der Eintragungen im Transparenzregister. Unter Umständen bestehen bei nicht ausreichender Identifikation Beurkundungsverbote für den Notar. Ein Notar muss eine Beurkundung dann verweigern und die Beteiligten unverrichteter Dinge wegschicken. In Verdachtsfällen bestehen für Rechtsanwälte,



Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare ggf. sogar Meldepflichten in Form von sogenannten Unstimmigkeitsmeldungen an die Behörden.

## VII. Handlungsbedarf?

Die Gesetzesänderung modifiziert die Pflichten der Unternehmen bzgl. Eintragungen im Transparenzregister, das Register ist allerdings als solches nicht neu. Viele Unternehmer haben bereits Eintragungen getätigt. Sind Sie damit nun entlastet? Nicht unbedingt!

Zunächst gilt der Grundsatz, dass die Pflichten gegenüber dem Transparenzregister nicht unbegrenzt für die Zukunft erfüllt sind, sondern alle Daten aktuell zu halten sind! Wechsel in der Gesellschafterstruktur, Verschmelzungen, Unternehmensverkäufe, Erbfälle, die Aufnahme von Investoren, Änderung oder Begründung von Rechtsgestaltungen im Hinblick auf Trusts, Treugeber und vergleichbare Rechtsgestaltungen, Stiftungen, die Einräumung von Stimmrechten, die in ihrem Umfang von der prozentualen Höhe der Kapitalbeteiligung abweichen, Sonderregelungen in Gesellschaftervereinbarungen oder bloße Namensänderungen bei einem wirtschaftlich Berechtigten sowie viele andere Sachverhalte lösen erneute Melde- und Korrekturpflichten aus. Und zwar jedes Mal aufs Neue.

Da Aktiengesellschaften aufgrund der fehlenden Öffentlichkeit des Aktienregisters schon immer meldepflichtig waren, dürfte deren Meldepflicht im Regelfall erfüllt sein, wenn sie in der Vergangenheit ordnungsgemäß vorgenommen wurde und es keine relevanten Änderungen gegeben hat.

Im Hinblick auf Kommanditgesellschaften, insbesondere in Form einer GmbH & Co. KG war bereits bisher von der Rechtsprechung für Recht erkannt worden, dass eine aktive Meldepflicht regelmäßig auch bestand, obwohl die Haftsumme der Kommanditisten im Handelsregister eingetragen ist und diese häufig, aber eben nicht notwendiger Weise immer, die Beteiligungsverhältnisse widerspiegelt. Da die im Handelsregister eingetragene Haftsumme von der gesellschaftsvertraglichen Pflicht eines Kommanditisten, möglicherweise eine viel höhere Pflichteinlage leisten zu müssen, die für die Beteiligung an der Gesellschaft maßgeblich ist, abweichen kann, vermag der Rechtsanwender die prozentuale wirtschaftliche Beteiligung an der Gesellschaft nicht zuverlässig aus dem Handelsregister abzulesen.

In der Praxis wird das Konzept der Erbringung einer deutlich erhöhten Pflichteinlage im Vergleich zu den anderen Kommanditisten regelmäßig von Finanzinvestoren aufgegriffen, die zwar womöglich nur eine prozentuale Minderheitsbeteiligung an der GmbH & Co. KG bekommen, durch eine

hohe zusätzliche Pflichteinlage wirtschaftlich jedoch oft das überwiegende Risiko der Gesellschaft tragen (regelmäßig gegen Gewährung von besonderen Gesellschafterrechten) und dadurch entgegen dem aus dem Handelsregister gewonnenen Eindruck doch wirtschaftlich Berechtigte i.S.d. GwG/Transparenzregisters sind.

Gesellschafter von Kommanditgesellschaften und Geschäftsführer deren Komplementär-GmbHs müssen mithin prüfen, ob sie bisher eine Meldung vorgenommen haben und ob diese aktuell ist. In einigen speziellen Konstellationen bestand auch bisher für Kommanditgesellschaften keine Meldepflicht, so z.B. bei der Ein-Personen-GmbH & Co. KG, bei der der einzige Kommanditist auch die Anteile an der Komplementär-GmbH alleine hält und diese Daten aus öffentlichen Registern abrufbar sind, ebenso bei der Ein-Personen-Einheits-GmbH & Co. KG. Auch solche Spezialfälle sind jetzt indessen meldepflichtig.

Komplizierter wird es bei der GmbH, da ganz überwiegend die Meldepflicht durch die beim Handelsregister elektronisch hinterlegten und abrufbaren Gesellschafterlisten entfiel.

Familienunternehmen in der Rechtsform GmbH mit der simpelsten aller Gesellschafterstrukturen, bei der die Geschäftsanteile ausschließlich natürlichen Perso-

nen gehören, haben das Transparenzregister bisher, in der Regel zurecht, ignoriert.

Alteingesessenen GmbHs, die möglicherweise eine ordnungsgemäße Gesellschafterliste seinerzeit noch in Papierform eingereicht hatten, mithin zu einer Zeit, bevor es das digitale Handelsregister gab, war schon nach bisherigem Recht zu empfehlen, eine aktuelle Gesellschafterliste zum Handelsregister in digital abrufbarer Form einzureichen, da nur dann den Anforderungen an die jetzt ohnehin entfallende Meldefiktion nach § 20 Abs. 2 GwG a.F. genügt wurde. Die Meldepflichten zum Transparenzregister bestehen nun allerdings ungeachtet dessen zusätzlich.

Zu bedenken ist ferner: Im mehrstöckigen Konzern ist eine Meldung *für jede einzelne* Gesellschaft vorzunehmen! Bei GmbH & Co. KGs sind zum Beispiel die wirtschaftlich Berechtigten sowohl der Kommanditgesellschaft als auch der Komplementär-GmbH separat zu melden, auch wenn die wirtschaftlich Berechtigten identisch sind.

## VIII. Fazit

Sämtliche Aspekte des Geldwäschegesetzes im Hinblick auf das Transparenzregister zu behandeln, würde den Umfang dieses Beitrags bei weitem sprengen. Viele Fragen sind noch ungeklärt, Diskussionen

unvermeidlich und die Praxis durchaus uneinheitlich.

Als Faustformel für eine erste Hilfe gilt jedoch: Prüfen Sie, ob Sie für sämtliche ihrer Unternehmungen eine Meldung an das Transparenzregister vorgenommen haben. Wenn Sie bisher (ob berechtigt oder unberechtigt unter Berufung auf die jetzt entfallene Meldefiktion) nichts gemeldet haben, dann ist der Zeitpunkt dafür nun gekommen.

Bei der Vielzahl der Gesellschaftsrechtsformen und der unüberschaubaren Komplexität von nationalen wie internationalen Konzernstrukturen sowie anderer komplexer Gestaltungen von Gesellschafterstrukturen, etwa im Hinblick auf Treuhandverhältnisse oder atypisch stille Beteiligung-

en, gibt es leider keinen allgemeingültigen Tipp, mit dem man sämtliche Sachverhalte sicher beurteilen könnte. Die Konzeption des Transparenzregisters ist noch relativ neu, unterliegt stetigem Wandel und wird derzeit von den Behörden selbst noch mit heißer Nadel behandelt. Wer sichergehen will, kommt um eine Einzelfallprüfung nicht herum.

Sollten Sie Fragen zu den Themenbereichen haben, unterstützen wir Sie gerne. Sprechen Sie uns an!