

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2017

96. Ausgabe | 19. Jahrgang

Redaktion: **Jürgen Wagner, LL.M.**  
**WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE**  
Konstanz (verantwortlich)

**Dr. Jörg Stalleiken,**  
**Flick Gocke Schaumburg,**  
Bonn

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## 81 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 83 Jabrayilov **Die europarechtliche Würdigung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG: Ist in naher Zukunft mit der Verschärfung des § 6 AStG zu rechnen?**
- 93 Wulf **Neuere Rechtsprechung des BGH zur Umsatzsteuerhinterziehung**
- 98 Zacher **Rückabwicklung bei Immobilien-Beteiligungen – der Bundesfinanzhof bleibt konsequent**
- 102 von Brocke **Die EU Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie zur Bekämpfung steuerlicher hybrider Inkongruenzen zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten – Ein Überblick**
- 107 Dinkgraeve **Effektive Abwehr von Zuschätzungen bei Gastronomiebetrieben (Teil 1)**
- 116 Wagner **Idealverein vs. wirtschaftlicher Verein (§ 21 BGB) – Klarstellung des BGH (16.05.2017 – II ZB 7/16)**

## 118 Söffing **Rechtsprechung**

## I.

Es ist selten, daß ein Gericht ausdrücklich sagt, die Steuerverwaltung sei besser organisiert als die Vereinsregister. Genau das hat der II. Senat des BGH in seinem Urteil vom 16.05.2017 – II ZB 7/16 getan, das hier separat besprochen wird (s. Seite 116f. in diesem Heft). Wobei man ihm beipflichten muß: Die Steuerverwaltung kann dies angesichts der bejahten Indizwirkung der festgestellten Gemeinnützigkeit eines Vereins auf die Frage der wirtschaftlichen Tätigkeit des Vereins gem. § 21 BGB besser beurteilen als ein Vereinsregister.

## II.

Bei der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung zeigt das BMF auf, daß „nahezu alle, insbesondere lohnintensive Wirtschaftszweige von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung betroffen sind. Die Schwerpunkte liegen dabei unter anderem in den im Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz und im Vierten Sozialgesetzbuch genannten Branchen, wie beispielsweise das Bau-, das Gaststätten- und Beherbergungs-, das Personenbeförderungs-, das Speditions-, Transport- und Logistik-, das Gebäudereinigungsgewerbe sowie die Fleischwirtschaft.“ Das Wort „betroffen“ suggeriert so einiges...  
[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

## III.

Immer mehr Arbeitnehmer in Deutschland werden mit dem Spitzensteuersatz veranlagt. Nach aktuellen Schätzungen des Bundesfinanzministeriums fallen in diesem Jahr etwa 2,69 Millionen Steuerpflichtige unter den Spitzensteuersatz von 42 Prozent. Unter Berücksichtigung der Zusammenveranlagung von Eheleuten betrifft dies damit 3,73 Millionen einkommensteuerpflichtige Personen. Damit unterliegen 6,4 Prozent aller Steuerpflichtigen dem Spitzensteuersatz von 42 Prozent, wie es in einer am Mittwoch bekanntgewordenen Antwort des Bundesregierung auf eine Anfrage der Linken im Bundestag heißt. Im Jahr 2004 fielen noch gut 1,2 Millionen Steuerpflichtige in diese Kategorie.  
[www.faz.net](http://www.faz.net)

*Einen schönen Sommer wünscht*

Ihr  
Jürgen Wagner, LL.M.  
Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

## Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)  
[joerg.stalleiken@fsg.de](mailto:joerg.stalleiken@fsg.de)

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
[wagner@wagner-joos.de](mailto:wagner@wagner-joos.de)

Die 97. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. August 2017.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Elvin Jabrayilov*, Wirtschaftsjurist in Köln; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Daniel Dinkgraeve*, Rechtsanwalt in München; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf; *Maximilian Krämer*, Rechtsreferendar in München.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FA HuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S&P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

**Prof. Dr. Wolfgang Joecks** †, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, EY AG München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 139,80 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Die Erbschaftsteuerreform.

WWW.BOORBERG.DE

### Erbrecht und neues Erbschaftsteuerrecht

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. und den Referenten Dr. Norbert Bolz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hannover, und Dr. Michael Messner, Notar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Erbrecht, Hannover

2017, 388 Seiten, DIN A4, € 68,-

– Berichtigungsblatt zum Downloaden –  
Aktuelles Steuerrecht Special, Band 15  
ISBN 978-3-415-05911-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1692882](http://www.boorberg.de/alias/1692882)

Das Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRefG) ist in Kraft getreten. Ungeachtet der Bezeichnung betreffen die Neuregelungen ausschließlich die Begünstigungen von Betriebsvermögen und damit nur einen kleinen Ausschnitt des Erbschaftsteuerrechts. Die qualifizierte Beratung in der Vermögens- und Unternehmensnachfolge setzt weitaus umfassendere Kenntnisse sowohl im Zivil- als auch im Steuerrecht voraus.

Das Praxiswerk vermittelt dem Leser deshalb nicht nur die gesetzlichen Neuregelungen für Betriebsvermögen, sondern gibt einen umfassenden Überblick über die zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen. Die Autoren stellen die vielfältigen Möglichkeiten sowohl für den Erbfall als auch für Übertragungen zu Lebzeiten mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen dar und geben zahlreiche Gestaltungshinweise.

Der Inhalt im Überblick:

- I. Der Erbfall – Zivilrechtliche Grundlagen und Besteuerungsfolgen
- II. Übertragungen zu Lebzeiten
- III. Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- IV. Aktuelle Brennpunkte des ErbStG

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0617

# Die europarechtliche Würdigung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG: Ist in naher Zukunft mit der Verschärfung des § 6 AStG zu rechnen?

Bestandsaufnahme *de lege lata* und Ausblick *de lege ferenda*

Wirt. Jurist (FH) *Elvin Jabrayilov*, LL.M. Eur.\*

Nach langen Diskussionen im Schrifttum und nach jüngsten Entscheidungen des EuGH ist es immer noch nicht geklärt, ob die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG trotz der Stundungsregelung des Abs. 5 mit Europarecht vereinbar ist. Zudem ist laut einer Stimme<sup>1</sup> im Schrifttum mit der Verschärfung der Wegzugsbesteuerung in naher Zukunft zu rechnen. Anlaß dafür ist, daß der EuGH in seinen Urteilen in Rs. „National Grid Indus“<sup>2</sup>, „DMC“<sup>3</sup> und „Verder LabTec“<sup>4</sup> die Gewährung der Steuerstundung in Wegzugsfällen verschärft und dies in seinem jüngst ergangenen Urteil<sup>5</sup> erneut bestätigt hat. Fraglich ist jedoch, ob diese verschärften Grundsätze auf § 6 AStG, also auf Privatvermögen natürlicher Personen, übertragbar sind und ob tatsächlich bald die Steuerstundungsregelung nach § 6 Abs. 5 AStG verschärft werden wird. Der Beitrag greift nach kurzer Darstellung der Tatbestandsmerkmale sowie ausführlicher Behandlung der Europarechtskonformität des § 6 AStG *de lege lata* und *de lege ferenda* diese Frage auf und behandelt die streitigen Punkte.

## I. Allgemeines

§ 6 AStG ist eine der im deutschen Steuerrecht vorhandenen Entstrickungsnormen zur Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts im Wegzugsfall ins Ausland.<sup>6</sup> Anders als die anderen Entstrickungsnormen<sup>7</sup> (mit Ausnahme des § 17 Abs. 5 EStG) betrifft § 6 AStG die im Privatvermögen gehaltenen Anteile an Kapitalgesellschaften natürlicher Personen. Ihren Niederschlag im AStG hat die Norm erst im Jahr 1972 gefunden.<sup>8</sup>

Die Regelung des § 6 Abs. 1 AStG findet auf natürliche Personen Anwendung, unabhängig von deren Staatsangehörigkeit.<sup>9</sup> Die Vorschrift ordnet die Besteuerung der stillen Reserven<sup>10</sup> in Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG an. Diese stille Reserven sind damit die Bezugsobjekte dieser Entstrickungsnorm.

## II. Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 1 AStG

### 1. Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht

§ 6 Abs. 1 AStG setzt voraus, daß die natürliche Person, die im Inland mindestens zehn Jahre<sup>11</sup> nach § 1 Abs. 1 EStG un-

beschränkt steuerpflichtig war, ihren Wohnsitz<sup>12</sup> oder gewöhnlichen Aufenthalt<sup>13</sup> aufgibt und dadurch beschränkt steuerpflichtig wird. Der Steuerpflichtige muß also seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt haben und im Inland über keinen Wohnsitz bzw. keinen gewöhnlichen Aufenthaltsort mehr verfügen. Da § 6 Abs. 1 S. 1 AStG ausdrücklich auf § 1 Abs. 1 EStG Bezug nimmt, fallen natürliche Personen mit einer erweitert beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 2 EStG oder einer fiktiven Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 3 EStG nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 AStG.<sup>14</sup> Auf

\* *Wirt. Jurist (FH) Elvin Jabrayilov, LL.M. Eur.* ist neben seinem Studium der Rechtswissenschaften an der Universität zu Köln in einer Steueranwaltskanzlei in Köln als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig. Der Beitrag basiert teilweise auf seiner im Rahmen des Schwerpunkts Steuerrecht verfaßten Seminararbeit.

1 Mitschke IStR 2017, 69 (75 ff.).

2 EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, IStR 2012, 27.

3 EuGH v. 23.01.2014 – C-164/12, IStR 2014, 106.

4 EuGH v. 21.05.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166.

5 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, Europäische Kommission/Portugiesische Republik, IStR 2017 m. Anm. Mitschke.

6 Zur Geschichte der Bezeichnung als „Lex Horten“ s. Libbach, Die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG, 2010, S. 5.

7 Vgl. stellvertretend Kahle/Beinert, FR 2015, 585; Prinz, GmbHR 2012, 195.

8 Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen v. 08.09.1972, BGBl. I 1972, 1713 (1715).

9 Diese spielt wohl bei Abs. 4 und 5 hinsichtlich der Stundungsmöglichkeiten eine Rolle. Dazu s. Teil V. 1. ff.

10 Die stillen Reserven bestimmen sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und den Anschaffungskosten der Anteile, § 6 Abs. 1 S. 4 AStG.

11 Unterbrechungen der unbeschränkten Steuerpflicht und die doppelte unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund der Ansässigkeit auch in einem anderen Staat sind für die Berechnung der 10-Jahres-Frist unschädlich. Vgl. dazu Kraft, AStG, 1. Aufl., 2009, Rn. 241.

12 Gem. § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

13 Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand nach § 9 AO dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer ist fürs Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthalts ausreichend.

14 Elicker in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG, Rn. 34 (Okt. 2015).

die Gründe für den Wegzug kommt es nicht an. Darüber hinaus ist § 6 Abs. 1 AStG auch unabhängig von der Steuerbelastung im Ausland anwendbar.<sup>15</sup> Die Wegzugsbesteuerung greift ungeachtet des Fortbestehens einer beschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG, denn § 6 AStG stellt quasi den finalen Akt der unbeschränkten Steuerpflicht dar.<sup>16</sup>

## 2. Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG

Der wegziehende Steuerpflichtige muß darüber hinaus Inhaber von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG sein. § 17 Abs. 1 EStG erfaßt alle Anteile an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden. Zudem setzt § 17 Abs. 1 S. 1 EStG voraus, daß zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre eine Beteiligung von mehr als 1% vorlag. Zu den Anteilen gehören die in § 17 Abs. 1 S. 3 EStG genannten Anteile, nämlich Aktien, Anteile an einer GmbH, Genußscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Die Qualifikationsprobleme ausländischer Gesellschaften werden nach dem vom Reichsfinanzhof<sup>17</sup> entwickelten sog. Typenvergleich gelöst.<sup>18</sup>

## 3. Ersatztatbestände: § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 bis 4 AStG

Bei Ersatztatbeständen handelt es sich um alternative Besteuerungsmöglichkeit der o.g. Anteile, wenn ihre Verstrickung in Deutschland nicht durch den physischen Wegzug der natürlichen Person ins Ausland, sondern durch andere Handlungen endet. In diesen Fällen sollen die Ersatztatbestände das Besteuerungsrecht Deutschlands weiterhin sicherstellen. Die dem Wegzug ins Ausland gleichgestellten Ersatztatbestände des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 bis 4 AStG sind:<sup>19</sup>

- Schenkung oder Vererbung (auch teilentgeltlich) auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen;
- Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland an den Anteilen (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) aufgrund einer Verschiebung der DBA-rechtlichen Ansässigkeit von Deutschland (z.B. durch Verlegung des Lebensmittelpunktes) in einen anderen DBA-Staat, in dem bislang nur ein Nebenwohnsitz unterhalten wurde (vgl. bspw. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA);
- die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat und
- der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund anderer Ereignisse, z. B. durch Abschluß oder Revision eines (neuen) DBA.<sup>20</sup>

## III. Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 AStG

### 1. Sofortbesteuerung fiktiver Veräußerungsgewinne

Rechtsfolge des § 6 Abs. 1 AStG ist die Veräußerungsfiktion der Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG und die sofortige Besteuerung des Vermögenzuwachses, also der stillen Reserven in diesen Anteilen.<sup>21</sup> Der fiktive Veräußerungsgewinn bemißt sich nach dem Vermögenszuwachs i.H.d. Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert gem. § 9 BewG zum Zeitpunkt des Wegzugs, § 6 Abs. 1 S. 4 AStG.

### 2. Problem: Fiktive Veräußerungsverluste

Stark umstritten war und ist weiterhin die Frage, ob ein fiktiver Veräußerungsverlust in Anspruch genommen werden kann, wenn der gemeine Wert der Beteiligung den Buchwert der Anteile im Wegzugszeitpunkt unterstreitet. Nach der Rspr.,<sup>22</sup> der Finanzverwaltung<sup>23</sup> und einem Teil des Schrifttums<sup>24</sup> können die fiktiven Veräußerungsverluste nicht geltend gemacht werden; dagegen spreche insb. die Bezeichnung der Vorschrift „Besteuerung des Vermögenszuwachses“. Das FG München<sup>25</sup> schließt zudem die Verrechnung der fiktiven Veräußerungsverluste des Steuerpflichtigen mit den fiktiven Veräußerungsgewinnen aus anderen Beteiligungen aus. Mit der Gegenmeinung<sup>26</sup> ist jedoch davon auszugehen, daß § 6 Abs. 1 auch die Berücksichtigung fiktiver Veräußerungsverluste anordnet. Denn § 6 Abs. 1 AStG beinhaltet eine Rechtsgrund- und Rechtsfolgenverweisung auf die ge-

15 Seine Anwendung ist also nicht auf den Wegzug in niedrig besteuerte Länder beschränkt. Vgl. *Kaminski/Strunk*, Stbg. 2014, 449; *Schiffers/Froitzheim*, GmbH-StB 2014, 357 (358).

16 *T. Schmidt*, AStG, 1. Aufl., 2012, § 6 Rn. 3.

17 Urteil v. 12.02.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73; dem folgend BFH v. 23.06.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972.

18 Zu Qualifikationskonflikten der Personengesellschaften in Deutschland s. ausf. *Jabrayilov*, Intransparente Personengesellschaften: Besteuerung nach deutschem Steuerrecht, 1. Aufl., 2014; *Henrichs*, FR 2010, 721.

19 *T. Schmidt*, AStG, 1. Aufl., § 6 Rn. 6.

20 Dazu ausf. s. *Bron*, IStR 2014, 918; *Reiter*, IStR 2012, 357; *Herbort/Sendke*, IStR 2014, 499.

21 Zur Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitender Vererbung und Schenkung von Gesellschaftsanteilen s. *Häck*, steueranwaltsmagazin 2016, 112 f.

22 BFH v. 28.02.90 – I R 43/86; BStBl. II 90, 615; FG München v. 25.03.2015 – 1 K 495/13, EFG 2015, 486, Rev. eing. unter Az. I R 27/15 anhängig.

23 BMF v. 14.05.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3, Rn. 6.1.3.3. und 6.1.4.2.

24 Vgl. stellvertretend *Kraft* in *Kraft*, AStG, 2009, § 6 Rn. 291; *Kramer* in *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, AStG § 6 Rn. 15 (Mai 2015); *Schaumburg*, IStR, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.379.

25 FG München v. 25.03.2015 – 1 K 495/13, EFG 2015, 486, Rev. eing. unter Az. BFH I R 27/15 anhängig.

26 Vgl. *Strunk* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 137 (März 2015); *Elicker* in *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 63 (Okt. 2015); *Riedel*, ISR 2016, 193 (194 ff.).

samte Vorschrift des § 17 EStG.<sup>27</sup> Da § 17 Abs. 2 EStG eben die Berücksichtigung der Verluste vorsieht, muß das gleiche auch hinsichtlich des § 6 Abs. 1 AStG gelten.<sup>28</sup> Wie der BFH im jetzt anhängigen Verfahren nach rund 25 Jahren entscheiden wird, wird mit Spannung erwartet.

### 3. Steuerfolgen bei tatsächlicher Veräußerung

Werden nach dem Wegzug die Anteile tatsächlich veräußert, die im Inland im Rahmen der beschränkten bzw. erweitert beschränkten Steuerpflicht zu besteuern sind, läßt sich die Doppelbesteuerung (teilweise) dadurch vermeiden, daß ein sich im Zuzugsstaat ergebender Veräußerungsgewinn gem. § 6 Abs. 1 S. 5 AStG um den im Inland besteuerten Vermögenszuwachs gekürzt wird.<sup>29</sup> Es bedarf einer Kürzung nicht mehr, wenn der Steuerpflichtige in einem DBA-Staat ansässig ist und das DBA für diese Veräußerungsgewinne die deutsche Besteuerung ausschließt.<sup>30</sup> Zu trotzdem fortbestehender europarechtlicher Doppelbesteuerungsproblematik siehe oben.

### 4. Keine Besteuerung bei vorübergehender Abwesenheit

Keht der Stpfl. nach vorübergehender Abwesenheit (innerhalb von fünf Jahren) wieder zurück ins Inland und wird unbeschränkt steuerpflichtig, so entfällt der Steueranspruch nach Abs. 1, soweit die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Ersatztatbestände des Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 oder 3 nicht erfüllt worden sind und der Stpfl. im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem DBA als in einem ausländischen Staat ansässig gilt.<sup>31</sup> Aus glaubhaft zu machenden beruflichen Gründen kann diese Frist um höchstens fünf Jahre verlängert werden, § 6 Abs. 3 S. 2 AStG. Somit wird dem Wegzug aus privaten oder beruflichen Gründen Rechnung getragen.

Ob das Merkmal der vorübergehenden Abwesenheit erfüllt ist, ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen.<sup>32</sup> Mit der herrschenden Subjektivtheorie<sup>33</sup> ist darauf abzustellen, daß die Absicht des Steuerpflichtigen zur Rückkehr ins Inland dabei das entscheidende Kriterium darstellt.<sup>34</sup> Die „vorübergehende Abwesenheit“ muß jedoch bei Rückkehr innerhalb des Fünfjahreszeitraums ohne weiteres gegeben sein.<sup>35</sup>

### 5. Stundung der festgesetzten Steuerschuld in Härtefällen, § 6 Abs. 4

Zieht der Stpfl. in einen Nicht-EU- bzw. Nicht-EWR-Staat weg, hat er die Möglichkeit, die Stundung der gem. § 6 Abs. 1 festgesetzten Steuer für einen Zeitraum von max. fünf Jahren zu beantragen. Voraussetzung ist, daß die sofortige Einziehung des Steueranspruchs für den Stpfl. eine erhebliche Härte darstellt und er eine Sicherheit gem. § 241 AO

leistet. Erhebliche Härte kann nicht damit begründet werden, daß die Steuerzahlung zu einem erheblichen Liquiditätsabfluß führt. Denn jede Steuer führt zu einer gewissen Härte für den Stpfl.<sup>36</sup> Von einer erheblichen Härte ist hingegen auszugehen, wenn der Stpfl. durch die Zahlung in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten würde,<sup>37</sup> wenn er etwa zur Zahlung der Steuer seine Anteile veräußern müßte.<sup>38</sup> Sind die Voraussetzungen erfüllt, ist die Stundung zu gewähren<sup>39</sup> und die geschuldete Steuer in regelmäßigen fünf Raten zu entrichten. Ggf. gewährte Sicherheitsleistungen sind entsprechend der Tilgung durch die Ratenzahlung freizugeben, da insoweit das Bedürfnis einer Sicherheitsstellung fehlt.<sup>40</sup>

Ist der Steuerpflichtige vorübergehend abwesend i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 und 2 AStG, kann die Stundung ohne Sicherheitsleistung erfolgen, es sei denn, der Steueranspruch erscheint gefährdet, § 6 Abs. 4 S. 3 Hs. 2 AStG. Veräußert der Stpfl. seinen Anteil während dieser Fünfjahresfrist, ist die Stundung nach § 6 Abs. 4 S. 2 AStG zu widerrufen.

27 So auch frühere Rspr. (vgl. FG Rh.-Pf. v. 06.02.1986 – 3 K 80/58, EFG 1986, 272) und Teile der Literatur (etwa *Hellwig*, DStZ A 1976, 7).

28 Vgl. *Riedel*, ISR 2016, 193 (194 ff.); *Häck*, IStR 2015, 484 (487) m.w.N.; *Keller*, Die Fortentwicklung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, Diss., 2006, S. 15.

29 Zu Steuerfolgen bei späterer Liquidation der Kapitalgesellschaft vgl. *Haase/Geils*, IStR 2016, 662.

30 Vgl. *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 69 (Okt. 2015); BMF v. 14.05.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, BStBl. I 2004, 3 Rn. 6.1.5.2.

31 Die ggf. entrichteten Steuern sind zu erstatten, vgl. *T. Schmidt*, AStG, 1. Aufl., 2012, § 6 Rn. 10.

32 *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 63 (Okt. 2015).

33 Nach der objektiven Theorie ist die tatsächliche Rückkehr des Stpfl. innerhalb v. fünf Jahren maßgebend. So etwa *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 435 ff. mit dem Hinweis darauf, daß der Nachweis der Rückkehrabsicht nicht immer unproblematisch sein wird, denn die FinVerw. die bloße Absichtserklärung nicht als ausreichend ansieht.

34 Vgl. *Hellwig*, DStZ A 1976, 4.

35 *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 73 (Okt. 2015).

36 *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 81 (Okt. 2015).

37 Vgl. *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 190; a.A. *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 81 (Okt. 2015).

38 *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 81 a. E. (Okt. 2015).

39 Anders als im § 222 AO handelt es sich bei der Stundung gem. § 6 Abs. 4 AStG um keine Ermessensentscheidung der FinVerw.; die Stundung kann gerichtlich durchgesetzt werden. Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, Rn. 5.382; *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 473; *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 82 (Okt. 2015).

40 *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 472 a. E.

## IV. Europarechtliche Würdigung

### 1. Europarechtswidrigkeit des § 6 Abs. 1 a. F.

Im Schrifttum wurde bereits vor Einführung des § 6 Abs. 5 AStG durch das SEStEG<sup>41</sup> stark diskutiert, ob – und meist bejaht, daß – die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Abs. 1 AStG a.F. gegen das EU-Gemeinschaftsrecht verstößt.<sup>42</sup> Als Begründung wurde – m.E. zu Recht – angeführt, daß die Sofortbesteuerung der stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt des Steuerpflichtigen ins Ausland einen nicht nur unerheblichen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstelle, der nicht gerechtfertigt sei. Insbesondere problematisiert wurde der Umstand, daß der Stpfl. die festgesetzten Steuern auf den Vermögenszuwachs der Anteile entrichten müsse, obwohl der Gewinn noch nicht realisiert worden sei und der Stpfl. über diesen Gewinn dementsprechend noch nicht verfügen könne. Die Vorschrift machte auch keinen Unterschied zwischen EU/EWR-Staaten und Drittstaaten. Daher galt für alle Fälle die oben soeben erläuterte Stundungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG (damals Abs. 5), die in Härtefällen einen Steueraufschub auf fünf Jahre vorsah.

#### a) EuGH-Urteile „Lasteyrie du Saillant“ und „N“

Die im deutschen Schrifttum herrschende Meinung bezüglich der EU-Rechtswidrigkeit des § 6 AStG a.F. hat der EuGH, nämlich in den Rs. „Lasteyrie du Saillant“<sup>43</sup> und „N“<sup>44</sup>, in denen es um die Frage der Europarechtskonformität der mit dem § 6 AStG a.F. vergleichbaren französischen und niederländischen Entstrickungsnorm ging, bestätigt.<sup>45</sup> Beide Vorschriften regelten die Besteuerung der in den Anteilen an Kapitalgesellschaften ruhenden stillen Reserven im Falle des Wegzugs des Steuerpflichtigen ins Ausland, und dies wie im § 6 Abs. 1 AStG ohne einen Liquiditätszufluß. Beide Länder wollten besteuern, weil in ihrem mit dem Zuzugsstaat geschlossenen DBA eine mit Art. 13 Abs. 5 OECD-MA vergleichbare Zuweisungsnorm niedergelegt war, die dem Ansässigkeitsstaat des Stpfl. das Besteuerungsrecht für den in anderen Ländern erwirtschafteten Vermögenszuwachs zuwies.

Der EuGH hat in seinen beiden Urteilen die Sofortbesteuerung des noch nicht realisierten Vermögenszuwachses für mit dem EU-Recht unvereinbar erklärt. Er hat betont, daß die Mitgliedstaaten zwar die Steuern für die im Inland erwachsenen stillen Reserven festsetzen, diese Steuern jedoch nicht sofort erheben dürfen. Die Mitgliedstaaten müßten vielmehr die festgesetzten Steuern zinslos und ohne Sicherheitsleistung bis zur tatsächlichen Realisation der (inländischen) stillen Reserven stunden. Nach Auffassung des EuGH hat der Wegzugsstaat außerdem die nach dem Wegzugszeitpunkt im Zuzugsstaat eintretenden Wertminderungen zu berücksichtigen, es sei denn, diese wurden im Zuzugsstaat schon berücksichtigt.<sup>46</sup>

#### b) Ausnahmeregelung durch BMF-Schreiben vom 08.06.2005

Kurz darauf, im Vorfeld des Vertragsverletzungsverfahrens gegen Deutschland, hat die Europäische Kommission die

deutsche Regierung förmlich aufgefordert, § 6 AStG a.F. abzuschaffen.<sup>47</sup> Als Reaktion darauf hat das BMF ein Schreiben<sup>48</sup> erlassen, um die mögliche EU-Rechtswidrigkeit des § 6 AStG a.F. zu beseitigen. Gem. dem BMF-Schreiben sollte § 6 Abs. 4 AStG auf Fälle des Wegzugs ins EU-/EWR-Ausland keine Anwendung finden. Die Finanzverwaltung rief für EU-/EWR-Länder eine Ausnahmeregelung ins Leben, wonach die gem. § 6 Abs. 1 AStG a.F. festgesetzten Steuern bis zur Realisierung der stillen Reserven von Amts wegen und zinslos zu stunden waren. Auch in anderen Teilen entsprach die Ausnahmeregelung dem jetzigen § 6 Abs. 5 und 6 AStG. Da jedoch die EU-Rechtswidrigkeit nicht durch eine Verwaltungsvorschrift, hier das BMF-Schreiben, beseitigt werden konnte, mußte der Gesetzgeber tätig werden.<sup>49</sup>

### 2. Modifizierung des § 6 AStG a. F. durch das SEStEG 2006

Dieser Pflicht ist der deutsche Gesetzgeber mit der Einfügung der neuen Absätze 5 und 6 in § 6 AStG nachgekommen.<sup>50</sup> § 6 AStG Abs. 5 regelt nun, im Anschluß an die Grundsätze der obigen EuGH-Urteilen, die von Amts wegen zinslos und ohne Sicherheitsleistung bis zur tatsächlichen Realisation<sup>51</sup> zu gewährende Stundungsmöglichkeit für EU-/EWR-Bürger.<sup>52</sup> Die Stundung erfolgt mithin zeitlich

41 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 07.12.2006, BGBl. I 2006, 2782 (2802 f.).

42 Vgl. stellvertretend Pohl, IStR 2001, 460 (462 ff.); ders., IStR 2002, 541 (543); Dautzenberg, BB 1997, 180.

43 EuGH v. 11.03.2004 – C-9/02, Slg. 2004, I-2409.

44 EuGH v. 07.09.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409.

45 Mit diesen Urteilen hat der EuGH den Fall einer Schlußbesteuerung von stillen Reserven in der Form einer „Ultima-Ratio-Besteuerung“ ausdrücklich als ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel anerkannt. Vgl. dazu Klimke, Die Entstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 2011, Diss., S. 392; Wissenschaftlicher Beitrag des Fachbereichs Steuern, E & Y AG, BB 2005, 2166 (2167).

46 EuGH v. 07.09.2006 – C-470/04, „N“, Slg. 2006, I-7409, Rn. 54.

47 Schönfeld in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG, Rn. 7 m.w.N. (Mai 2014).

48 BMF v. 08.06.2005 – IV B 5 – S 1348 – 35/05, BStBl. I 2005, 714.

49 Vgl. FG München v. 03.08.2006 – 11 V 500/06, IStR 2006, 746; Kraft in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 155 m.w.N.

50 Vgl. Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG, Rn. 236 f. (März 2015).

51 Die Zahlung der gestundeten Steuern bei der tatsächlichen Realisierung löst keine Zinsen gem. § 233a AO aus, so FG Düsseldorf v. 27.09.2013 – 1 K 3233/11 AO, EFG 2014, 108; zu europarechtlichen Problempunkten vgl. Loritz/Sessig, IStR 2013, 288; Thömmes/Linn, IStR 2012, 282.

52 Der BFH lehnte bis zur Neufassung des § 6 AStG a.F. durch SEStEG die Europarechtswidrigkeit dieser Regelung ab, s. etwa Beschluß v. 17.12.1997 – I B 108/97, BStBl. II 1998, 558. Später hat sich der BFH dem EuGH angeschlossen. Vgl. etwa BFH v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07, DStR 2009, 2295; v. 23.11.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

unbegrenzt, ggf. rückwirkend,<sup>53</sup> und wird gem. § 6 Abs. 5 S. 3 AStG auch auf die Ersatztatbestände des § 6 Abs. 1 S. 2 AStG ausgedehnt.<sup>54</sup> Voraussetzung ist, daß der Stpfl. in einen EU-/EWR-Staat verzieht, dort einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt sowie die Amtshilfe und die gegenseitige Steuerbeitreibung mit dem Zuzugsstaat gewährleistet ist. Die Festsetzung der Steuer auf die stillen Reserven findet nach wie vor im Wegzugszeitpunkt statt. Die Stundung wird bei Veräußerung oder Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG sowie bei Verwirklichung anderer in § 6 Abs. 5 S. 4 vorgesehenen Tatbestände widerrufen.

Mit § 6 Abs. 6 kommt der Gesetzgeber der Anforderung des EuGH in der Rs. „N“ nach, indem er nunmehr vorschreibt, daß der Wegzugsstaat bei der Besteuerung die Wertminderungen berücksichtigen muß, wenn der Veräußerungsgewinn niedriger als der nach § 6 Abs. 1 AStG festgesetzte Vermögenszuwachs ist und diesem Umstand der Zuzugsstaat nicht Rechnung getragen hat.<sup>55</sup> Des weiteren muß diese Wertminderung betrieblich veranlaßt und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, z.B. Gewinnausschüttung, zurückzuführen sein, § 6 Abs. 6 S. 2 AStG. Die Wertminderung kann nach § 6 Abs. 6 S. 3 AStG höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses abgezogen werden.

Der neue Abs. 7 sieht für die Stundung umfangreiche Mitwirkungspflichten des Stpfl. vor. Er muß bspw. Tatbestände, die zur Aufhebung der Stundung nach § 6 Abs. 5 S. 4 AStG führen, dem für die Wegzugsbesteuerung zuständigen Finanzamt mitzuteilen, § 6 Abs. 7 S. 1 AStG. Zudem hat er gem. § 6 Abs. 7 S. 4 AStG dem Finanzamt jährlich bis zum 31. Januar seine am 31. Dezember des Vorjahres gültige Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, daß die Anteile ihm oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden dem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind. Wird die Mitwirkungspflicht missachtet, kann die Stundung widerrufen werden (§ 6 Abs. 7 S. 5 AStG).

### 3. Weiterhin bestehende europarechtliche Probleme

Trotz der Modifikation weist § 6 AStG i. d. F. des Zoll Kodex-AnpG<sup>56</sup> weiterhin europarechtliche Problempunkte auf.<sup>57</sup> Diese lassen sich wie folgt auflisten:

#### a) Doppelbesteuerungsrisiko

Legt man den Fall zugrunde, daß die Bundesrepublik Deutschland mit dem Zuzugsstaat ein DBA entsprechend dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abgeschlossen hat, führt dies weiterhin zu einer Doppelbesteuerung, sofern der Zuzugsstaat bei tatsächlicher Veräußerung dieser Anteile auch die in Deutschland entstandenen stillen Reserven besteuert.<sup>58</sup> Die Vermeidung dieser Doppelbesteuerung sieht im Moment weder eine nationale noch eine DBA-Vorschrift vor. Mit dem Beschluss vom 23.09.2008 hat der BFH<sup>59</sup> entschieden, daß die Doppelbesteuerung bilateral, etwa durch ein

zwischenstaatliches Verständigungsverfahren gelöst werden muß; ansonsten hat der Zuzugsstaat die im Wegzugsstaat gezahlten Wegzugsteuern anzurechnen.<sup>60</sup> Ob eine Lösung tatsächlich aufgrund eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens erzielt werden kann, ist für den Stpfl. eine große Frage und nicht vorhersehbar. Auf der anderen Seite erscheint es auch fraglich, warum der Zuzugsstaat, dem abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zusteht, die im Wegzugsstaat aufgrund einer Treaty-override-Norm<sup>61</sup> erhobenen Steuern des Stpfl. anzurechnen hat. M.E. muß sich die Bundesrepublik Deutschland entweder spätestens beim Eintritt der Doppelbesteuerung an das jeweilige DBA gebunden fühlen und die Gewinne von der Besteuerung gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA freistellen<sup>62</sup> oder muß, wie die EU-Kommission<sup>63</sup> es vorschlägt, in ihre DBA die Aufteilung des Besteuerungsrechts von Wertsteigerungen während der jeweiligen Ansässigkeit in beiden Staaten aufnehmen. Zuletzt läßt sich die Vermeidung der doppelten Besteuerung dadurch erreichen, daß die deutsche Finanzverwaltung die vom Zuzugsstaat auf denselben Veräußerungsgewinn erhobenen Steuern im Inland anrechnet.<sup>64</sup> Die Anrechnung ist aufgrund ihrer Durchführungsleichtigkeit und aus Kostengründen vorzuziehen. Damit behält Deutschland, anders als im Falle der Freistellung, weiterhin ihr Besteuerungsrecht auf den Veräußerungsgewinnen und kann zudem gem. § 34c EStG die Anrechnungsüberhänge nicht berücksichtigen.

#### b) Beschränkte Berücksichtigung der Wertminderung

Darüber hinaus wird eine im Zuzugsstaat eingetretene Wertminderung im Inland gem. § 6 Abs. 6 S. 3 AStG höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses nach § 6 Abs. 1

53 *Elicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Band V, § 6 AStG Rn. 91 (Okt. 2015)

54 Durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417) wurde die Stundung der nach § 6 Abs. 1 entstehenden Steuerbelastung auf § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG erweitert, was durch SEStEG nicht erfolgt war.

55 Ausf. *Strunk/Kaminski* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 249 ff. (März 2015).

56 ZollkodexAnpG v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

57 Zu steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten s. *Schütz*, SteuK 2013, 331.

58 Vgl. FG München v. 04.04.2008 – 11 V 1815/07, BeckRS 2007, 26025198; aufgehoben durch BFH v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

59 BFH v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

60 Vgl. *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 214.

61 Treaty Override ist nicht verfassungswidrig, so BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 191.

62 Vgl. *Schönfeld* in F/W/B, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 26 m.w.N (Mai 2014).

63 Mitteilung der Kommission „Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten“ v. 19.12.2006, KOM 2006/825, S. 5.

64 IE ebenso *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 176.

AStG berücksichtigt; ein möglicher Veräußerungsverlust wird außer Acht gelassen. Da in einem vergleichbaren Inlandsfall der tatsächliche Veräußerungsverlust berücksichtigt werden könnte, liegt hierin möglicherweise auch eine Europarechtswidrigkeit begründet.<sup>65</sup>

#### c) Amts- und Beitreibungshilfe

Aus der Sicht des EU-Rechts fragwürdig erscheint auch die in § 6 Abs. 5 S. 2 verankerte Amts- und Beitreibungshilfe.<sup>66</sup> Wie *Wassermeyer*<sup>67</sup> zutreffend anmerkt, besagt die Möglichkeit, Beitreibungshilfe zu gewähren, nichts darüber, wo das vollstreckbare Vermögen belegen ist. Es könne sein, daß zwar nicht der Zuzugsstaat, jedoch der Belegenheitsstaat des Vermögens Beitreibungshilfe gewähre. Mit anderen Worten hilft es dem deutschen Fiskus wenig, wenn zwar der Zuzugsstaat Beitreibungshilfe gewährt, jedoch das gesamte Vermögen des Stpfl. in einem Staat belegen ist, der keine Beitreibungshilfe gewährt.<sup>68</sup> Daher erscheint es sinnvoll, die Stundung gem. § 6 Abs. 5 unabhängig vom Vorliegen einer Amts- und Beitreibungshilfe zu gewähren.

#### d) Strenge Nachweis- und Mitteilungspflichten

Problematisch erscheinen außerdem die strengen Nachweis- und zeitlich knappen Mitteilungspflichten des Stpfl.<sup>69</sup> Ein besonderes Augenmerk verlangt dabei die zu kurz geschnittene Monatsfrist. Denn innerhalb dieser kurzen Zeit hat der Stpfl. alle erforderlichen Handlungen durchzuführen und Unterlagen einzureichen. Unterläßt er dies, kann das Finanzamt die gewährte Stundung wohl widerrufen. Dies stellt insb. dann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn der Stpfl. objektiv nicht in der Lage ist, die angeforderten Nachweise zu erbringen.<sup>70</sup> Daher haben in einem solchen Fall die Finanzverwaltung der Mitgliedstaaten unter Rückgriff auf die zwischenstaatliche Beitreibungs- und Amtshilfe diese Nachweise zu beschaffen.<sup>71</sup> In diesem Kontext werden die zeitlich unbeschränkt fortbestehenden Mitteilungs- und Nachweispflichten sogar als menschenunwürdig bezeichnet, und deswegen wird gefordert, diese Pflichten des Stpfl. zu beschränken, wie bei der Zehn-Jahres-Frist des § 6 Abs. 1 AStG oder der Fünfzehn-Jahres-Frist für die Aussetzung der lebenslangen Freiheitsstrafe zur Bewährung.<sup>72</sup>

#### e) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten

Die Kapitalverkehrsfreiheit hat gem. § 63 AEUV Geltung auch in Bezug auf Drittstaaten, weswegen fraglich erscheint, ob die Stundungsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 5 AStG eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt. Denn die zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung wird lediglich beim Wegzug in einen EU-/EWR-Staat gewährt.<sup>73</sup> Insbesondere begründet wurde dies damit, daß durch einen Wegzug ein Transfer ausgelöst werde.<sup>74</sup> Dies haben sowohl der EuGH<sup>75</sup> als auch der BFH<sup>76</sup> verneint. Selbst wenn man dies bejahen würde, so sprächen nach *Wassermeyer* die Überlegungen in

der Rs. „Fidium Finanz AG“<sup>77</sup> dafür, daß es sich bei § 6 Abs. 1 AStG um eine Vorschrift handelt, die primär die Freizügigkeit (Art. 21, 45, 49 AEUV) innerhalb der EU beschränkt, und die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit lediglich „zwangsläufige Folge“ der Beschränkung der Vorschriften über Freizügigkeit ist.<sup>78</sup> Daher soll die Kapitalverkehrsfreiheit in diesem Fall folgerichtig zurücktreten. Mithin ist eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit mit obigen Gründen abzulehnen.<sup>79</sup>

#### 4. Verschärfung der Stundungsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 5?

##### a) Urteile in Rs. „National Grid Indus“, „DMC“ und „Verder LabTec“

In der Rs. „National Grid Indus“<sup>80</sup> bestätigte der EuGH, daß die Wegzugsbesteuerung grds. geeignet sei, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Zudem betonte er erneut, daß die sofortige Steuerfestsetzung im Wegzugszeitpunkt zwar

65 So auch *Häck* in Haase, AStG/DBA, 2012, § 6 AStG Rn. 244; *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 200 a.E.; *Hecht* in Mössner/Fuhrmann, AStG, 2010, § 6 Rn. 67; a.A. EuGH v. 29.11.2011, C-371/10, „National Grid Indus“, DStR 2011, 2334 (2340), jedoch hinsichtlich des Wegzugs von Kapitalgesellschaften. Die Frage, ob überhaupt zwischen natürlichen Personen und (Kapital-)Gesellschaften differenziert werden soll, wird im folgenden Teil untersucht.

66 Vgl. *Häck* in Haase, AStG/DBA, 2012, § 6 AStG Rn. 189.

67 *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 217 (Mai 2014).

68 *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 217 (Mai 2014).

69 Vgl. *Richter/Escher*, FR 2007, 674 (682); *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 27.1 (Mai 2014); *Strunk/Kaminski* in S/K/K, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 329. In seinem Urteil „N“ (v. 07.09.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409) hatte der EuGH zwar die Formalität der im Wegzugszeitpunkt abzugebenden Steuererklärung als verhältnismäßig angesehen, jedoch verlangt der deutsche Gesetzgeber hier im Vergleich dazu viel umfangreichere Pflichten.

70 Vgl. *Richter/Escher*, FR 2007, 674 (682); *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 27.1 (Mai 2014); *Strunk/Kaminski* in S/K/K, AStG/DBA, § 6 AStG Rn. 329 (März 2015).

71 *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 27.1 (Mai 2014).

72 *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 27.1 (Mai 2014).

73 So *Kraft* in Kraft, AStG, 2009, § 6 Rn. 190; *Bron*, IStR 2014, 918 (920); *ders.*, IStR 2006, 296 (299 ff.); *Köhler/Eicker*, DStR 2006, 1871; a.A. *Lausterer*, BB-Special 8, BB 2006, 83.

74 *Kempermann/Dautzenberg*, FR 1998, 489 (491).

75 EuGH v. 23.02.2006 – C-513/03, „van Hilten“, IStR 2006, 309.

76 BFH v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07, DStR 2009, 2295; v. 23.11.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524.

77 EuGH v. 03.10.2006 – C-452/04, Slg. 2006, I-9521.

78 *Wassermeyer* in F/W/B/S, Außensteuerrecht, § 6 AStG Rn. 27.4 (Mai 2014).

79 Bezüglich des § 4g EStG ist die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit hingegen zu bejahen. Ausf. dazu *Kredig/Link*, SAM 2016, 15 (20).

80 V. 29.11.2011 – C-371/10, DStR 2011, 2334.

als mit dem Unionsrecht vereinbar anzusehen ist, jedoch nicht ihre sofortige Einziehung, denn es gibt Maßnahmen, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigen als die sofortige Einziehung der Steuer. Nur die Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung schaffe einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Stpfl. und Fiskus. Daher verlangt der EuGH von Mitgliedstaaten, dem Stpfl. ein *Wahlrecht* zwischen Sofortbesteuerung und Stundung bis zur Wertrealisierung zu gewähren, um dadurch die Liquiditätsprobleme des Stpfl. zu vermeiden, zu denen die sofortige Einziehung der geschuldeten Steuer gehört. Dem Wegzugsstaat steht es jedoch frei, die Steuerstundung von jährlichen Nachweispflichten, der Gestellung von Sicherheiten (hier: Bankgarantie) bzw. der Zahlung von Zinsen<sup>81</sup> abhängig zu machen.

In der Rs. „DMC“<sup>82</sup> hat der EuGH erstmalig die zeitlich beschränkte (gestaffelte) Stundung (hier: über 5 Jahre) mit EU-Recht für vereinbar erklärt. Er sieht solche ratielle Steuererhebung aufgrund des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringung der Steuer als verhältnismäßig an. Er betonte erneut, daß der Wegzugsstaat für die Gewährung der Steuerstundung Zinszahlungen und, sollte die Steuerzahlung gefährdet sein, Sicherheitsleistungen verlangen kann. Die Europarechtskonformität der zeitlich gestreckten Stundung (hier: über zehn Jahre der gestaffelten Steuererhebung) hat der EuGH jüngst in der Rs. „Verder LabTec“<sup>83</sup> ausdrücklich bestätigt. Das folgt nach EuGH schon daraus, daß bereits eine zeitliche Streckung der Besteuerung über fünf Jahre von ihm in der Rs. „DMC“ als angemessen erachtet wurde.<sup>84</sup>

#### b) Widersprüche gegen Urteile in Rs. „Lasteyrie du Saillant“ und „N“

In Bezug auf Gesellschaften verlangt der EuGH also von Mitgliedstaaten – anders als in Rs. „Lasteyrie du Saillant“ und „N“ – nicht mehr die zinslose und unbegrenzte Steuerstundung bis zur tatsächlichen Realisierung der Wertzuwächse. Er erlaubt nunmehr den Mitgliedstaaten, die im Wegzugszeitpunkt festgesetzten Steuern lediglich für eine begrenzte Zeit zu stunden, wobei diese dabei frei sein sollen, für die Steuerstundung Zinsen und, im Falle der Gefährdung der Steuerzahlung, sogar Sicherheitsleistungen zu fordern. Des weiteren ist es nach Ansicht des EuGH – entgegen dem Urteil in Rs. „N“ – mit dem EU-Recht vereinbar, daß der Wegzugsstaat die im Zuzugsstaat entstehenden Wertminderungen nicht mehr zu berücksichtigen hat; dies hatte er jedoch in der Rs. „N“ ausdrücklich verlangt.<sup>85</sup>

#### c) Übertragung auf Privatvermögen natürlicher Personen gem. § 6 Abs. 1 AStG?

Stark umstritten ist heutzutage daher, ob diese durch den EuGH zugelassenen Verschärfungsinstrumente der Steuerstundung auf das Privatvermögen natürlicher Personen anzuwenden sind.<sup>86</sup> Denn den letzten EuGH-Entscheidungen lagen lediglich Entstrickungsnormen betreffend das Be-

triebsvermögen der Gesellschaften zugrunde; dabei hat der EuGH nicht einen Versuch unternommen, zwischen natürlichen und juristischen Personen zu unterscheiden, und dies war auch nicht erforderlich.

Der EuGH hat zwar später die Grundsätze des Urteils in der Rs. „National Grid Indus“ mit seinen Urteilen vom 12.07.2012<sup>87</sup> und vom 16.04.2015<sup>88</sup> auf natürliche Personen übertragen, ohne jedoch die Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen anzusprechen. Diesem Kurs folgte der EuGH auch in seiner Entscheidung in der Rs. „Verder LabTec“,<sup>89</sup> wo er die Verhältnismäßigkeit des § 4g des deutschen EStG, welcher auch nicht danach differenziert, ob die Wirtschaftsgüter einer natürlichen oder juristischen Person ins Ausland verlagert werden, bestätigte.

Erst in der Rs. „Kommission/Portugal“<sup>90</sup> wurde das Erfordernis der Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen stark diskutiert.<sup>91</sup> Dieser Rechtssache lag die Prüfung der Europarechtstauglichkeit von zwei Vorschriften des portugiesischen Einkommensteuergesetzes (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - abgekürzt: CIRS), nämlich des Art. 10 Abs. 8 und 9 Buchst. a und des Art. 38 CIRS, zugrunde. Nach Art. 9 Buchst. a CIRS war bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz im portugiesischen Hoheitsgebiet aufgab, für die

81 Nach *Kahle/Beinert* (FR 2015, 585 (590)) ist die Verzinsung erst dann zulässig, wenn auch der vergleichbare innerstaatliche Sachverhalt eine Stundung nur gegen Zinsen vorsehe. Da es aber im deutschen Recht bei einer rein innerstaatlichen Sitzverlegung zu keiner Entstrickung komme und damit auch keine Steuern festgesetzt würden, die gegen Zinsen gestundet werden könnten, wäre auch im Fall der grenzüberschreitenden Sitzverlegung eine Stundung gegen Zinsen unzulässig. Ob es vom EuGH tatsächlich so gemeint wurde, kann dahinstehen, weil m.E. – mit *Kahle/Beinert* – der Umstand für sinnwidrig zu erachten ist, daß durch die Verzinsung dem betroffenen Stpfl. ein Liquiditätsnachteil entsteht, den die Steuerstundung gerade verhindern soll. Vgl. auch *Mössner*, IStR 2015, 768 (769), wo er für die Verzinsungspflicht zwei mögliche Gründe herausarbeitet.

82 EuGH v. 23.01.2014 – C-164/12, IStR 2014, 106 Rn. 44.

83 EuGH v. 21.05.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166.

84 EuGH v. 21.05.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166 Rn. 52.

85 EuGH v. 07.09.2006 – C-470/04, DStR 2006, 1691 Rn. 54 f.

86 Dafür plädierend *Mitschke* IStR 2017, 69 (75 ff.); *Henze* ISR 2016, 247 (250).

87 C-269/09, „Kommission/Spanien“, BeckRS 2012, 81443.

88 C-591/13, „Kommission/Deutschland“, IStR 2015, 361 m. Anm. *Hruschka*. Durch diese Entscheidung wurde die Europarechtswidrigkeit des § 6b a.F. EStG durch EuGH bestätigt, weswegen der deutsche Gesetzgeber im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 (BGBl. I 2015, 1834) diese Vorschrift modifizierte. Zur Kritik des modifizierten § 6b EStG s. *Schiefer/Scheuch*, FR 2016, 11.

89 EuGH v. 21.05.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166.

90 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, „Kommission/Portugal“, IStR 2017, 69 m. Anm. *Mitschke*.

91 Genau aus diesem Grund hat sich die Bundesrepublik Deutschland auch an der mündlichen Verhandlung dieser Rechtssache beteiligt. Sie vertritt wie der EuGH-Generalanwalt die Ansicht, daß es einer Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen nicht bedürfe.

Zwecke der Besteuerung in dem Wegzugsjahr zu den Wertzuwächsen der Betrag hinzuzurechnen, der nach Art. 10 Abs. 8 CIRS beim Tausch von Gesellschaftsanteilen nicht besteuert wurde. Bei einem vergleichbaren Inlandsfall wäre der Wertzuwachs erst bei tatsächlicher Veräußerung der Anteile zu besteuern gewesen. Art. 38 CIRS sah die sofortige Besteuerung der dem unternehmerischen Vermögen des Stpfl. anhaftenden stillen Reserven vor, wenn dieses an eine ausländische Gesellschaft im Tausch gegen Anteile an dieser Gesellschaft eingebracht worden war. Beide Vorschriften wurden im Ergebnis vom EuGH aufgrund der Nichtgewährung eines durch „National Grid Indus“-Urteil verlangten Wahlrechts<sup>92</sup> zwischen Sofortbesteuerung und Steuerstundung für europarechtswidrig erklärt.<sup>93</sup>

In dieser Rechtssache war die Europäische Kommission der Auffassung, daß die Grundsätze des Urteils in der Rs. „National Grid Indus“ nicht auf die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen angewendet werden könnten, weil sich dieses Urteil auf die Besteuerung der latenten Wertzuwächse bei Unternehmen beziehe.<sup>94</sup> Wie die Portugiesische Republik, plädierte auch der EuGH-Generalanwalt *Wathelet* in seinen Schlußanträgen<sup>95</sup> dafür, die National Grid Indus-Rechtsprechung vollumfänglich auf natürliche Personen zu übertragen.<sup>96</sup> *Wathelet* ging vielmehr davon aus, daß die Rechtsprechung des EuGH in den Rs. „Lasteyrie du Saillant“<sup>97</sup> und „N“<sup>98</sup> schon überholt sei, was in den jüngsten Entscheidungen des EuGH, insb. in Rs. „National Grid Indus“ auch zutage tritt.

Der EuGH ist den Schlußanträgen des EuGH-Generalanwalts *Wathelet* gefolgt und hat der Argumentation der Europäischen Kommission eine Absage erteilt.<sup>99</sup> Der EuGH führt dort aus,<sup>100</sup> das Urteil „National Grid Indus“ „ergibt zwar im Kontext der Besteuerung von Wertzuwächsen bei Unternehmen, doch hat der Gerichtshof die in diesem Urteil aufgestellten Grundsätze in der Folge auf den Kontext der Besteuerung von Wertzuwächsen bei natürlichen Personen übertragen“.<sup>101</sup> Nach EuGH gibt es im Rahmen der Rechtfertigung, nämlich in Bezug auf das Ziel der Sicherstellung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten keinen objektiven Grund, bei der Wegzugsbesteuerung für latente Wertzuwächse zwischen natürlichen und juristischen Personen zu unterscheiden.<sup>102</sup>

Somit sollen nach EuGH die Mitgliedstaaten auch im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen befugt sein, die Steuerstundung unter Auflagen (Zinsen, Sicherheitsleistung usw.) zu gewähren. Sähe man die nach dem „National Grid Indus“-Urteil ergangenen EuGH-Entscheidungen zur Wegzugsbesteuerung als Entwicklung dieses Urteils, könnte davon ausgegangen werden, daß der EuGH die zeitlich befristete Steuerstundung (z. B. über fünf Jahre<sup>103</sup> bzw. über zehn Jahre<sup>104</sup>) für natürliche Personen mit großer Wahrscheinlichkeit auch als verhältnismäßig ansehen wird.<sup>105</sup> Die von der Europäischen Kommission ebenfalls für die Wichtigkeit der Differenzierung

zwischen natürlichen und juristischen Personen bei Wegzugsbesteuerung vorgeführte Begründung, daß etwaige, nach der Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat entstandene Wertminderungen von diesen Personen in diesem anderen Mitgliedstaat nicht in Abzug gebracht werden könnten, hat den EuGH nicht überzeugt, weswegen der EuGH in dieser Rs. erneut auf das Urteil in Rs. „National Grid Indus“ hinweist und besagt, „daß der Gerichtshof bereits entschieden hat, daß die eventuelle Nichtberücksichtigung von Wertminderungen durch den Aufnahmemitgliedstaat den Herkunftsmitgliedstaat keineswegs verpflichtet, zum Zeitpunkt der endgültigen Veräußerung der neuen Gesellschaftsanteile eine Steuerschuld neu zu bewerten, die zum Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflichtigkeit der betreffenden Person im Herkunftsmitgliedstaat aufgrund der Verlegung ihres Wohnsitzes endete, endgültig bestimmt wurde“.<sup>106</sup> Aufgrund dieses vom EuGH hervorgerufenen Symmetrieprinzips<sup>107</sup> kann es somit dem Wegzugstaat – entgegen § 6 Abs. 6 EStG – nicht mehr auferlegt werden, etwaige nach dem Wegzugszeitpunkt im Zuzugsstaat eingetretene Wertminderungen bei der tatsächlichen Veräußerung der Kapitalanteile zu berücksichtigen.

Legt man diese EuGH-Rechtsprechung in der Rs. „Kommission/Portugal“<sup>108</sup> zugrunde, könnte angenommen wer-

92 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, DStR 2011, 2334 (2341 a.E.).

93 Aufgrund dieser Entscheidung die §§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG (Hinausverschmelzung einer KapGes) und 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG (Einbringung einer Sachgesamtheit gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile) für unionsrechtswidrig haltend *Müller*, DB 2017, 96.

94 Die Kommission vertrat zudem die Auffassung, daß die Steuer durch den Wegzugstaat nicht im Wegzugszeitpunkt festgesetzt werden soll. Vielmehr soll der Wegzugstaat lediglich die Steuererhebung aufschieben.

95 ECLI:EU:C:2016:335; auf Deutsch abrufbar (letzter Abruf: am 15.2.2017) unter: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62014CC0503&lang1=pt&lang2=SK&type=TXT&ancre>.

96 Dazu ausführlich *Henze*, ISR 2016, 247.

97 EuGH v. 11.03.2004 – C-9/02, Slg. 2004, I-2409.

98 EuGH v. 07.09.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409.

99 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, „Kommission/Portugal“, IStR 2017, 69 Rn. 52 ff.

100 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, „Kommission/Portugal“, IStR 2017, 69 Rn. 53.

101 Verweisend auf seine Urteile v. 12.07.2012 – C-269/09, „Kommission/ Spanien“, BeckRS 2012, 81443 und v. 16.04.2015 – C-591/13, „Kommission/Deutschland“, IStR 2015, 361 m. Anm. *Hruschka*.

102 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, „Kommission/Portugal“, IStR 2017, 69 Rn. 56.

103 EuGH v. 23.01.2014 – C-164/12, „DMC“, IStR 2014, 106 Rn. 62 f.

104 EuGH v. 21.05.2015 – C-657/13, „Verder LabTec“, DStR 2015, 1166 Rn. 51 f.

105 Ebenso *Henze*, ISR 2017, 47 (50 a.E.); *Mitschke*, IStR 69 (77).

106 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, „Kommission/Portugal“, IStR 2017, 69 Rn. 55.

107 Dazu ausf. *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (11 f.).

108 EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, „Kommission/Portugal“, IStR 2017, 69 m. Anm. *Mitschke*.

den, daß der deutsche Fiskus über die Verschärfung des § 6 AStG in näherer Zukunft nachdenken wird.<sup>109</sup> Die wichtigste Frage scheint jedoch vom EuGH noch nicht beantwortet zu sein. Denn die Rede war in bisherigen EuGH-Entscheidungen nur von natürlichen und juristischen Personen; der EuGH hat also zwischen dem Betriebs- und Privatvermögen natürlicher Personen nicht unterschieden.<sup>110</sup> Das gibt dem Stpfl. einen berechtigten Anlaß, bei Wegzugsfällen gemäß § 6 AStG weiterhin von der Anwendung der Grundsätze der Rs. „Lasteyrie du Saillant“<sup>111</sup> und „N“<sup>112</sup> auf sein Privatvermögen auszugehen.

Ob der EuGH mit „natürlicher Person“ tatsächlich beide Vermögensarten meinte, ist tatsächlich sehr zweifelhaft.<sup>113</sup> Trotz des Fehlens ausdrücklicher Ausführungen des EuGH zu diesem Problem vertritt *Mitschke* die Ansicht, „daß der EuGH die Grundsätze seiner (deutlich älteren) Urteile in Rs. „Lasteyrie du Saillant“ und „N“ insgesamt (d.h. also auch für die Fälle des Privatvermögens) aufgeben wollte“.<sup>114</sup> Das ist jedoch m.E. nicht so pauschal anzunehmen. Denn die der Rs. „Kommission/Portugal“ zugrunde liegenden portugiesischen Vorschriften betrafen hauptsächlich das Betriebsvermögen, insb. der Art. 38 CIRS. Art. 10 Abs. 8 und 9 Buchst. a CIRS hatte den Tausch der Gesellschaftsanteile zum Gegenstand, wobei nicht thematisiert wurde, ob die im Betriebs- oder Privatvermögen gehaltenen Anteile von dieser Entscheidung betroffen sein sollen. Zudem verweist der EuGH in seiner Entscheidungsbegründung unter Rn. 53 bezüglich der Übertragung der Grundsätze des Urteils „National Grid Indus“ auf natürliche Personen auf seine zwei Urteile vom 12.07.2012<sup>115</sup> und vom 16.04.2015.<sup>116</sup> Das zweite Urteil betraf den § 6b des deutschen EStG, der gänzlich das Betriebsvermögen zum Gegenstand hat; das erste Urteil bezog sich auf den Art. 14 des spanischen Gesetzes 35/2006 über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen und zur teilweisen Änderung der Gesetze über die Körperschaftsteuer, die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder und die Vermögensteuer, dessen Abs. 3 lautete: „Endet die Steuerpflicht wegen Verlegung des Wohnsitzes, werden sämtliche noch nicht zugeordneten Einkünfte des Betroffenen dem letzten Veranlagungszeitraum, für den für die betreffende Steuer eine Erklärung abzugeben ist, zugeordnet, unter den gesetzlich festgelegten Bedingungen und gegebenenfalls durch ergänzende Selbstveranlagung, ohne Sanktion, Verzugszinsen oder sonstige Zuschläge.“ Diese Norm umfaßte also alle steuerbaren Einkünfte eines Steuerpflichtigen, deren „winziger“ Teil auf dem Privatvermögen basierte. Daher lassen diese Überlegungen eher den Schluß ziehen, daß der EuGH mit der Übertragung der verschärfenden Grundsätze der National Grid Indus-Rechtsprechung auf natürliche Personen wohl das Betriebsvermögen gemeint haben soll. Dafür spricht m.E. außerdem die neu verabschiedete EU-Richtlinie vom 12.07.2016<sup>117</sup> mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. Anti-BEPS-Richtlinie).<sup>118</sup> Mit dem

Art. 5 dieser Richtlinie wurden die o.g. jüngsten Entscheidungen des EuGH bezüglich der Wegzugsbesteuerung als Sekundärrecht kodifiziert.<sup>119</sup> Danach wird der Stpfl. einer Wegzugsbesteuerung unterzogen (Verlust des Besteuerungsrechts des Wegzugsmitgliedstaates vorausgesetzt) im Falle

- der Übertragung von Vermögenswerten an eine ausländische Betriebsstätte,
- der Verlegung des Steuersitzes ins Ausland und
- der Übertragung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit ins Ausland.

Nach Art. 5 Abs. 2 der Anti-BEPS-Richtlinie kann die festgesetzte Wegzugssteuer über fünf Jahre gestundet werden, wenn der Wegzug in einen EU-/EWR-Mitgliedstaat erfolgt, mit dem eine Amts- und Beitreibungshilfe geschlossen worden ist. Art. 5 Abs. 3 der Richtlinie sieht die Möglichkeit der Verzinsung der aufgeschobenen Steuer sowie, im Fall der Gefährdung der Steuerzahlung, der Sicherheitsleistung vor. Besonderes Augenmerk verlangt jedoch Art. 1 der Richtlinie, wonach diese nur in Bezug auf Körperschaftsteuersubjekte und deren Betriebsstätte, also gänzlich für betriebliches Vermögen, gilt. Der europäische Gesetzgeber hat dadurch trotz der jüngsten EuGH-Entscheidungen sogar Betriebsvermögen innehabende natürliche Personen nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie mit aufgenommen. Das deutet m.E. darauf hin, daß der europäische Gesetzgeber die Unterscheidung zwischen (Kapital-)Gesellschaften und natürlichen Personen im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung – zumindest gegenwärtig – für erforderlich hält.

## V. Zusammenfassung

Es läßt sich zusammenfassend sagen, daß die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG weiterhin einige Problempunkte aufweist, aufgrund derer von der Unionsrechtswidrigkeit dieser Norm auszugehen ist. Insbesondere ist der deutsche Gesetzgeber angehalten, das mögliche Doppelbesteuerungsrisiko des Stpfl. bei tatsächlicher Veräußerung seiner

109 So *Mitschke* IStR 2017, 69 (77).

110 So zutreffend auch *Mitschke* IStR 2017, 69 (75 ff.).

111 EuGH v. 11.03.2004 – C-9/02, Slg. 2004, I-2409.

112 EuGH v. 07.09.2006 – C-470/04, Slg. 2006, I-7409.

113 Es stellt sich zudem die Frage, wie ein „Privat- und Betriebsvermögen“ zu definieren ist, weil eine unionsweit einheitliche Definition fehlt. Vgl. *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (11).

114 *Mitschke* IStR 2017, 69 (77).

115 C-269/09, „Kommission/Spanien“, BeckRS 2012, 81443.

116 C-591/13, „Kommission/Deutschland“, IStR 2015, 361 m. Anm. *Hruschka*.

117 RL 2016/1164, ABl L 193, 1.

118 Ausf. dazu *Mechtler/Spies*, ISR 2017, 9 (15 ff.).

119 Die EU-Mitgliedstaaten haben nach Art. 11 Abs. 1 diese Vorschrift bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen.

Kapitalgesellschaftsanteile zu beseitigen. Dies läßt sich am besten dadurch erreichen, daß sich Deutschland an DBA hält und die gem. § 6 Abs. 1 festgesetzte Steuer gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA von der Besteuerung freistellt oder die im Zuzugsstaat auf die im Inland erzielten Wertzuwächse erhobenen Steuern gemäß § 34c EStG anrechnet.

Unumstritten ist, daß der EuGH seine Rspr. zur Wegzugsbesteuerung mit den Urteilen in Rs. „National Grid Indus“, „DMC“ und „Verder LabTec“ im Vergleich zu den Urteilen in Rs. „Lasteyrie du Saillant“ und „N“ deutlich verschärft hat. Ob diese den Stpfl. mehr belastenden Grundsätze der jüngsten EuGH-Rspr., die die Besteuerung von latenten Wertzuwächsen bei Unternehmen zum Gegenstand haben, auf natürliche Personen übertragbar sind, ist vom EuGH noch nicht, auch nicht durch das Urteil in Rs. „Kommission/Portugal“, eindeutig und endgültig entschieden. Zwar hat der EuGH in diesem letzten Urteil die Erforderlichkeit einer Unterscheidung zwischen juristischen und natürlichen Personen kategorisch abgelehnt und die Grundsätze der National Grid Indus-Rspr. ausdrücklich auf natürliche Personen übertragen. Jedoch kann den Entscheidungsgründen des EuGH nicht entnommen werden, ob er mit der „natürlichen Person“ nur das Betriebsvermögen oder sowohl Betriebs- als auch Privatvermögen gemeint hat. Bessere Gründe sprechen eher dafür, daß der EuGH seine Entscheidung lediglich auf Betriebsvermögen natürlicher Personen beschränken wollte; für Privatvermögen soll es auch künftig bei den Grundsätzen der Urteile in Rs. „Lasteyrie du Saillant“ und „N“ bleiben. Dafür spricht auch die neue Anti-BEPS-Richtlinie der EU, da sie, somit auch ihr die (schärfere) Wegzugsbesteuerung normierender Art. 5, nur für Kapitalgesellschaften, also für Betriebsvermögen, anwendbar ist und natürliche Personen davon geschont bleiben sollen.

Es ist jedoch zu erwarten, daß sich der EuGH in naher Zukunft mit dieser Frage befassen wird bzw. muß. Insbesondere hat der EuGH im anhängigen Verfahren<sup>120</sup> zu einer britischen Wegzugsbestimmungsvorschrift bezüglich eines Trustvermögens die Möglichkeit, die Frage, ob es hinsichtlich der Wegzugsbesteuerung einer Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bedarf, aufzugreifen und die (auch aus deutscher Sicht) bestehende Unsicherheit zu beseitigen. Denn die EuGH-Generalanwältin *Kokott* plädiert in ihren Schlußanträgen vom 21.12.2016<sup>121</sup> dafür, „daß es für den [...] Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten irrelevant ist, ob das betreffende Vermögen ein Privat- oder ein Betriebsvermögen ist.“ Die Entscheidung des EuGH ist daher mit Spannung zu erwarten. Sollte der EuGH der Generalanwältin folgen, müßte mit der Verschärfung des § 6 AStG mit großer Wahrscheinlichkeit zu rechnen sein, dessen Folgen in einem anderen Beitrag zu thematisieren sind.

120 EuGH, C-646/15, „Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements“.

121 ECLI:EU:C:2016:1000, Rn. 65.



## Rechtssichere Verträge.

### Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2017, 6., vollständig überarbeitete Auflage, 80 Seiten, € 10,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 166

ISBN 978-3-415-05997-9



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1735676](http://www.boorberg.de/alias/1735676)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0317

## Neuere Rechtsprechung des BGH zur Umsatzsteuerhinterziehung

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin<sup>1</sup>

In der steuerstrafrechtlichen Beratungspraxis nimmt die Hinterziehung von Umsatzsteuer einen erheblichen Anteil ein. Dies spiegelt sich auch in der Rechtsprechung der Strafgerichte und insbesondere in den Entscheidungen des BGH wider. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die Entscheidungen des ersten Strafsenats zu Fragen der Umsatzsteuerhinterziehung aus den vergangenen zwei Jahren und versucht ein Schlaglicht auf die Aspekte zu richten, die für die anwaltliche Beratungspraxis von Bedeutung sein können.

### 1. Beendigung und Verjährungsbeginn bei der Umsatzsteuerhinterziehung (BGH vom 08.12.2016 – 1 StR 389/16)<sup>2</sup>

Das Verfahren betraf einen Fall der Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen. Der Beschuldigte betrieb ein Einzelunternehmen mit einem Reinigungsservice und gab über mehrere Jahre hinweg keine Umsatzsteuerjahreserklärungen ab. Im Revisionsverfahren ging es konkret um die Frage, ob im Rahmen der Strafzumessung für die Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 strafscharfend auf einen sogenannten „Bewährungsbruch“ abgestellt werden konnte. Denn der Angeklagte war mit Urteil vom 05.06.2003 wegen vorangegangener Steuerhinterziehungen zu einer Bewährungsstrafe verurteilt worden. Fraglich war jetzt, ob er durch die Tat für das Jahr 2002 gegen diese Bewährung verstoßen hatte oder ob die Tat für 2002 schon vor dem 05.06.2003 beendet war.

Das Landgericht hatte es im Rahmen der Strafzumessung als strafscharfend bewertet, daß der Angeklagte „bei Tatbeendigung am 31.12.2003 bereits mehrfach vorbestraft“ gewesen sei. Der BGH hob das Urteil des Landgerichts im Hinblick auf diese Formulierung in Bezug auf den Strafausspruch auf. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BGH soll bei der Umsatzsteuer (sowie bei allen Steuerarten, die im Anmeldeverfahren erhoben werden) die Verjährung in den Fällen der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) in dem Zeitpunkt beginnen, in dem die gesetzliche Abgabefrist für die entsprechende Umsatzsteuererklärung endet. Im vorliegenden Fall war die Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 gem. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO bis zum 31.05.2003 abzugeben. Demnach war die Unterlassungstat bereits Ende Mai 2003 und damit vor der anderweitigen Verurteilung vom 05.06.2003 beendet, so daß das Landgericht zu Unrecht von einem sogenannten „Bewährungsbruch“ ausgegangen war.

Etwas anderes hätte nur gegolten, wenn für den Angeklagten eine Fristverlängerung durch Allgemeinverfügung

gem. § 109 AO einschlägig gewesen wäre. Dies hätte vorausgesetzt, daß ein Vertreter der steuerberatenden Berufe durch den Angeklagten mit der Anfertigung der Steuererklärung beauftragt worden war. Der BGH weist zutreffend darauf hin, daß es für diese Fristverlängerung nicht ausreichend ist, daß der Angeklagte „in den Vorjahren steuerlich beraten war“, wie es sich dem Urteil entnehmen ließ. Erforderlich war vielmehr, daß konkret für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 vor Ablauf der gesetzlichen Frist (31.05.2003) eine Mandatierung erfolgte. Hiervon konnte nach dem erstinstanzlichen Urteil nicht ausgegangen werden. Damit konnte keine Fristverlängerung angenommen werden, was sich im vorliegenden Fall zugunsten des Angeklagten auf der Ebene der Strafzumessung auswirkte.

Die Entscheidung macht noch einmal deutlich, daß das Bestehen einer Fristverlängerung gem. § 109 AO bei den Anmeldesteuern unmittelbaren Einfluß auf die Vollenendung und die Beendigung der Tat haben kann. Fehlt eine Mandatierung, so kann sich die kürzere Abgabefrist durchaus auch zugunsten des Mandanten auswirken, beispielsweise weil dann die Verjährung früher beginnt.

Im Ausgangspunkt besteht im übrigen Klarheit darüber, daß bei den Anmeldesteuern die Verjährungsfrist für Taten nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bereits mit Ablauf der Erklärungsfrist beginnt. Streitig ist allerdings, was dies im Detail bedeutet. In seiner Entscheidung vom 31.05.2011 hat der erste Strafsenat die These vertreten, die Tatbeendigung trete erst mit Beginn des Tages ein, der auf den Fristablauf folgt (im vorliegenden Fall wäre dies der 01.06.2003).<sup>3</sup> Überzeugend ist dies nicht, denn der Erfolg der Nicht-Festsetzung ist zeitlich doch wohl dem Tag zuzuordnen, an dem die Festsetzung (spätestens) hätte erfolgen müssen. Richtigerweise ist dann für den Beginn der Frist bereits auf das Ende des letzten Fristtages abzustellen, so daß die Verjährung einen Tag früher beginnt.<sup>4</sup> Der Verweis des BGH in seiner aktuellen Entscheidung auf die Kommentierung von Jäger läßt allerdings erkennen, daß der Senat insoweit zu einer Überprüfung seiner Rechtsprechung wohl nicht bereit ist.<sup>5</sup>

1 Der Autor ist Partner im Berliner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

2 BGH 08.12.2016 – 1 StR 389/16, StraFo 2017, 75.

3 Vgl. BGH 31.05.2011 – 1 StR 189/11, wistra 2011, 346.

4 Vgl. im einzelnen Wulf, wistra 2012, 485 ff.

5 Vgl. Jäger in Klein AO, 13. Aufl., 2016, § 370 AO Rz. 105; dort wird weiterhin auf den Beginn des Folgetags als Zeitpunkt für den Verjährungsbeginn abgestellt, ohne auf die dagegen angeführte Kritik einzugehen.

## 2. Mittelbare Täterschaft und rechtsmißbräuchliches Verhalten im Sinne des UStG (BGH vom 12.10.2016 – 1 StR 210/16)<sup>6</sup>

Der Beschluß betraf einen Fall von Umsatzsteuerbetrug im Getränkehandel. Die Täter hatten eine Firma als „Scheinunternehmen“ in den Niederlanden installiert. Im Namen dieser niederländischen Abnehmerin („Firma C“) bestellten sie bei einem deutschen Großhändler („Firma P“) Getränke, um sie steuerfrei in die Hand zu bekommen und sie dann nachfolgend durch eine als „missing trader“ agierende Gesellschaft unter Ausweis von deutscher Umsatzsteuer verkaufen zu können. Das Landgericht hatte einen der Hintermänner wegen Umsatzsteuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft verurteilt, da er veranlaßt hatte, daß die Lieferantin Firma P in ihren Steuererklärungen von steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgegangen war, obwohl diese Voraussetzungen vermeintlich nicht erfüllt waren.

Der BGH hob die Verurteilung auf, da die Feststellungen des Landgerichts nicht ausreichend waren, um von einer Steuerverkürzung ausgehen zu können. Dabei war zunächst zu bedenken, daß sich die Frage, ob der Erfolg einer Steuerverkürzung eingetreten war, nach den steuerlichen Vorgaben bestimmte. Die „Bösgläubigkeit“ des Hintermanns kann dem liefernden Unternehmen „Firma P“ für diese Zwecke nicht nach § 25 Abs. 1 Variante 2 StGB zugerechnet werden.

Der BGH meint, die Voraussetzungen von § 6 a Abs. 1 UStG seien nicht erfüllt, da die niederländische Firma C nur zum Schein aufgetreten sei und deshalb die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erworben habe. Die gutgläubige Lieferantin Firma P könne sich aber u.U. auf den Gutgläubensschutz aus § 6 a Abs. 4 UStG berufen. Dies habe das Landgericht nicht bedacht. Zu prüfen sei, ob für die Verantwortlichen der Firma P die Voraussetzungen des Gutgläubensschutzes erfüllt seien. Zur Prüfung dieser Frage hob der BGH die Verurteilung auf und verwies das Verfahren an das Landgericht zurück.

Auch wenn die Zurückverweisung im Ergebnis zutreffend gewesen sein mag, dürfte dem BGH an dieser Stelle in der Begründung ein Fehler unterlaufen sein. Denn das Argument, die zum Schein installierte Firma C sei nicht als Unternehmerin anzuerkennen oder würde die Ware nicht „für ihr Unternehmen“ erwerben, ist durch die vom BGH selbst zitierte Rechtsprechung des EuGH nicht gedeckt. Hier geht es um den Einwand des Rechtsmissbrauchs, der der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung entgegenstehen soll.<sup>7</sup> Der Ausschluß der Steuerbefreiung ist durch den EuGH zunächst nur für die Fälle anerkannt worden, in denen der deutsche Lieferant wußte, daß sein Abnehmer die Umsatzsteuer aus der innergemeinschaftlichen Lieferung hinterziehen wollte und/oder Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zum Zwecke der Mehrwertsteuerhinterziehung zu verschleiern.<sup>8</sup>

Diese Voraussetzungen waren im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Ob die Steuerbefreiung wegen „Rechtsmißbrauchs“ auch bereits dann versagt werden kann, wenn der Lieferant nur „hätte wissen müssen“, daß die Abnehmer einen Steuerbetrug begehen wollten, ist streitig und durch den BFH bislang nicht entschieden.<sup>9</sup> Hier zeigt sich einmal mehr die Tendenz des ersten Strafsenats, in seinen Entscheidungen über die bislang anerkannte finanzgerichtliche Rechtsprechung hinaus von Steueransprüchen ausgehen zu wollen, die dann als Basis für eine strafrechtliche Verurteilung herangezogen werden.

Jedenfalls handelt es sich aber nicht um einen Fall des Gutgläubensschutzes im Sinne von § 6 a Abs. 4 UStG. Zu diskutieren wäre vielmehr die Frage, welche Reichweite der Versagungsgrund des „Rechtsmißbrauchs“ hat, den der 1. Strafsenat – mit Billigung seitens des Bundesverfassungsgerichts – in den Wortlaut von § 6 a Abs. 1 UStG hineinlesen will.<sup>10</sup>

## 3. Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Zusammenhang mit § 14 c UStG (BGH vom 07.09.2016 – 1 StR 57/16)<sup>11</sup>

Der Beschluß vom 07.09.2016 betraf ebenfalls die Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell. Der Angeklagte war Geschäftsführer einer GmbH, die als „missing trader“ eingeschaltet war und die in ihren Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt hatte. Problematisch war hier die Anzahl und die zeitliche Zuordnung der Taten.

Der BGH hebt zunächst (in Übereinstimmung mit dem Landgericht) hervor, daß für die Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen auf Basis von § 14 c und § 18 Abs. 4 b UStG steuerlich auf den Veranlagungszeitraum abzustellen ist, in dem die jeweiligen *Rechnungen ausgegeben* worden sind. Hat man diesen Zeitpunkt bestimmt, so ist zu fragen, ob der Unternehmer Voranmeldungen quartalsweise (so die Grundregel in § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG) oder monatsweise (so die Sonderregeln in § 18 Abs. 2 Satz 2 und Satz 4–5 UStG) abzugeben hat. Danach bestimmt sich dann steu-

6 BGH vom 12.10.2016 – 1 StR 210/16, ZWH 2017, 60.

7 Vgl. BGH vom 12.10.2016, a.a.O., Rz. 18 unter Hinweis auf EuGH vom 07.12.2010 „Rechtssache R“ – C – 285/09, BStBl. II 2011, 846.

8 So EuGH vom 07.12.2010 „Rechtssache R“ – C – 285/09, BStBl. II 2011, 846.

9 Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Italmoda u.a.“ kann so verstanden werden, daß der EuGH die grobe Fahrlässigkeit in bestimmten Konstellationen bereits ausreichen lassen will. Dieser Interpretation zustimmend z.B. *Heuermann* DStR 2015, 1416; kritisch demgegenüber bspw. *Hummel*, BB 2015, 549, m.w.N.

10 Vgl. auch hierzu nur *Hummel*, a.a.O..

11 BGH vom 07.09.2016 – 1 StR 57/16; NZWiSt 2017, 32.

erstrafrechtlich, ob im Hinblick auf die Voranmeldungen zwölf Taten oder nur vier Taten pro Kalenderjahr vorliegen können. Zu bedenken ist bei dieser Prüfung, daß die neu eingeführte Sonderregelung für die Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen bei der Übernahme von „Firmenmänteln“ (§ 18 Abs. 2 Satz 5 Nr. 2 UStG) erst für Besteuerungszeiträume Anwendung findet, die nach dem 31.12.2014 enden. Folgerichtig hatte das Landgericht diese Vorschrift zu Unrecht auf die Tatvorwürfe des Jahres 2011 angewandt.

Letztlich konnte für das Jahr 2011 nicht von einer Verpflichtung zur monatlichen Voranmeldung ausgegangen werden, da durch das Landgericht nicht festgestellt worden war, in welchem Umfang im Vorjahr (2010) Scheinrechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgegeben worden waren. Statt der Verurteilung zu zwei Taten wegen der Umsatzsteuer aus November und Dezember blieb mithin nur die Verurteilung zu einer Tat für das vierte Quartal 2011 übrig. Für die Monate Januar und Februar 2012 war dann eine monatliche Abgabepflichtung eingetreten, da die Feststellungen des Landgerichts ausreichten, um für das Jahr 2011 von Rechnungen mit zu Unrecht ausgewiesener Umsatzsteuer von mehr als € 7.500,- auszugehen. Da der Angeklagte erst am 14.03.2012 (und damit nach dem 10.03. als Erklärungsstichtag) von seinem Amt als Geschäftsführer abberufen worden war, blieben diese beiden Verurteilungen bestehen.

Die Entscheidung zeigt instruktiv, daß man in solchen Fällen penibel die einzelnen Prüfungsschritte abarbeiten muß, um die für die Strafzumessung durchaus relevante Anzahl der Taten und die als Verurteilungsbasis notwendigen Sachverhaltsfeststellungen zu ermitteln.

#### 4. Feststellungen der „Steuerverkürzung“ im Anmeldeverfahren nach § 168 Satz 2 AO (BGH vom 06.04.2016 – 1 StR 431/15)<sup>12</sup>

Die Entscheidung vom 06.04.2016 ist vor allem auch für die Verteidigung im Revisionsverfahren interessant, denn sie beinhaltet Ausführungen zu den notwendigen Feststellungen des Instanzgerichts bei einer Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung.

Im konkreten Fall hatten die Täter Flachbildschirme im Inland eingekauft und dabei durch Vorspiegelung eines in Estland ansässigen Unternehmens erreicht, daß sie diese Waren ohne ausgewiesene Umsatzsteuer erwerben konnten. Durch ihre eigene Gesellschaft wurden diese Waren dann nachfolgend mit Umsatzsteuerausweis weiterverkauft. Der „Gewinn“ bestand im wesentlichen in der ausgewiesenen Umsatzsteuer. In den Steueranmeldungen wurde die entstandene Umsatzsteuer aus den Ausgangslieferungen zwar vollständig erfaßt. Um die Umsatzsteuer nicht abführen zu müssen, wurden den angemeldeten Steuerverbindlichkeiten fingierte Vorsteuerbeträge gegenübergestellt.

Der BGH wies darauf hin, daß das Landgericht in einem solchen Fall für den „Verkürzungserfolg“ nicht auf die in den Rechnungen ausgewiesene und „nicht abgeführte“ Umsatzsteuer als solche abstellen kann. Denn für das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung ist selbstverständlich zu fragen, welche Steuerfestsetzungen herbeigeführt wurden. Für die Ermittlungen der Verkürzungsbeträge hätte das Landgericht folglich darauf eingehen müssen, wie hoch im einzelnen die zu Unrecht in den Erklärungen berücksichtigten Vorsteuerbeträge waren. Nur dieser – im konkreten Fall wohl etwas niedrigere – Betrag konnte als „Verkürzungsbetrag“ der Verurteilung zugrunde gelegt werden.

In einem weiteren Einzelfall hatte das Landgericht übersehen, daß die von den Tätern eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung ein Guthaben beinhaltete. In einem solchen Fall kann eine Steuerverkürzung als Taterfolg nur festgestellt werden, wenn das Instanzgericht im Urteil auch festschreibt, daß das Finanzamt dieser Steueranmeldung zugestimmt hat. Denn erst mit der (formlosen) Zustimmung wird gem. § 168 Satz 2 AO die gesetzliche Fiktion einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung herbeigeführt.<sup>13</sup> Wegen der mangelnden Feststellungen des Landgerichts konnte in dem einen Fall folglich nur wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt werden, da die Voraussetzungen für eine Vollendung vom Sachverhalt her nicht festgestellt waren.

Auf Ebene der Strafzumessung half dies den Angeklagten allerdings nicht weiter. Denn der BGH meint, daß der Unrechtsgehalt einer solchen „Versuchstat“ hinter der Vollendung einer Steuerhinterziehung kaum zurücksteht. Dies erscheint zutreffend. Bei genauer Betrachtung wird man sogar zu dem Ergebnis kommen, daß hier neben dem Versuch (in Bezug auf die Festsetzung des Guthabens) gleichzeitig auch eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt. Denn auch wenn die berücksichtigten Schein-Eingangrechnungen sogar zu einem Guthaben führten, bleibt es jedenfalls dabei, daß das tatsächlich entstandene Zahlungssoll nicht angemeldet wurde. Der Erfolg der „Nicht-Festsetzung“ war demnach jedenfalls eingetreten.

<sup>12</sup> BGH vom 06.04.2016 – 1 StR 431/15, NSTZ-RR 2016, 172.

<sup>13</sup> Der BGH knüpft insoweit an die Vorgaben aus dem Beschluß vom 24.11.2015 (1 StR 366/15, wistra 2016, 112) an – dort hatte der Senat ebenfalls bereits darauf hingewiesen, daß in einer derartigen Konstellation zwingend Feststellungen zur Zustimmung des Finanzamts getroffen werden müssen.

## 5. Vorgaben zur Schätzung der Steuerverkürzung (BGH vom 06.04.2016 – 1 StR 523/15)<sup>14</sup>

Die zitierte Entscheidung betraf einen Fall der Hinzuschätzung in einem Taxiunternehmen, die zu einer strafrechtlichen Verurteilung auch wegen Umsatzsteuerhinterziehung führte.

Entsprechend der verbreiteten Praxis waren die tatsächlichen Einnahmen anhand der Laufleistung der Fahrzeuge ermittelt worden. Die im Wege der Schätzung festgestellten „gefahrenen Kilometer“ wurden mit der ebenfalls geschätzten Größe „Umsatz pro Kilometer“ multipliziert und so die tatsächlichen Einnahmen den erklärten Einnahmen gegenübergestellt.

Im Grundsatz hat der BGH diese Vorgehensweise nicht beanstandet (wobei dann selbstverständlich die einzelnen Schätzungsparameter mit strafrechtlichem Beweismaß festgestellt werden müssen). Interessant an der Entscheidung ist der Hinweis des BGH, daß hinsichtlich der Verteilung der so geschätzten Beträge auf die einzelnen Zeiträume Genauigkeit gefragt ist. Denn das Landgericht war im wesentlichen so vorgegangen, daß die ermittelte „Gesamtkilometerlaufleistung“ gleichmäßig über die maßgeblichen Monate verteilt worden war. Die sich hieraus ergebenden Differenzen waren dann der Verurteilung zugrundegelegt worden.

Der BGH führt aus, daß bei genauer Auswertung der Beweismittel erkennbar war, daß die Laufleistung sich ungleichmäßig auf die einzelnen Zeiträume verteilte. Dies führte dann dazu, daß zwar für einzelne Monate bei der Umsatzsteuer eine höhere Steuerverkürzung anzunehmen war, als vom Landgericht ausgeurteilt. In anderen Monaten aber waren die Voraussetzungen für eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung bei genauer Betrachtung nicht mehr erfüllt. Vor diesem Hintergrund hob der Senat das Urteil mit den zugrundeliegenden Feststellungen auf und verwies das Verfahren an das Landgericht zurück mit dem Auftrag, eine fehlerfreie (und mit den Beweismitteln übereinstimmende) Schätzung durchzuführen.

## 6. Umsatzsteuerhinterziehung aus verdeckten Gewinnausschüttungen (BGH vom 01.12.2015 – 1 StR 154/15 und BGH vom 01.12.2015 – 1 StR 273/15)<sup>15</sup>

Der BGH hat sich zuletzt in verschiedenen Konstellationen mit Steuerhinterziehungen auseinandergesetzt, die sich aus dem Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen ergeben können. Im vorliegenden Zusammenhang sollen nur die umsatzsteuerlichen Konsequenzen aufgegriffen werden.

Die erste Entscheidung vom 01.12.2015 betraf einen Fall, in dem die Gesellschafter-Geschäftsführer Wirtschaftsgüter über die GmbH erworben hatten, die tatsächlich in

den Privatwohnungen verwendet wurden. Um dies zu kaschieren, hatten die Gesellschafter-Geschäftsführer die Lieferanten gebeten, Rechnungen mit einer unzutreffenden Leistungsbezeichnung auf die GmbH als Empfängerin auszustellen. Hieraus ergab sich (zwanglos) eine Umsatzsteuerverkürzung, die strafrechtlich geahndet wurde. Denn mit der unzutreffenden Leistungsbeschreibung lag keine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne von § 14 UStG vor, so daß die GmbH von Beginn an zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt war.

Dem anderen Beschluß vom 01.12.2015 lag dagegen ein Fall zugrunde, in dem der Gesellschafter „seine GmbH“ veranlaßte, luxuriöse Fahrzeuge (Rolls-Royce Ghost etc.) anzuschaffen, die dann ohne weitere vertragliche Grundlage vorrangig von dem Gesellschafter privat genutzt wurden. Das Landgericht verurteilte u.a. wegen Umsatzsteuerhinterziehung auf Ebene der GmbH. Der erste Strafsenat bestätigte diese Verurteilung dem Grunde nach, wobei aus den Urteilsgründen für den Bereich der Umsatzsteuer nicht ganz klar wird, ob die Verkürzung an die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Eingangsrechnungen für Leasing, Reparaturen und Verbrauchsmittel etc. resultiert oder ob die Umsatzsteuerhinterziehung an eine unterlassene Versteuerung der „Privatnutzung“ anknüpft.

In dem zweiten Fall, der wohl einen aus den Medien bekannten „Bordellkönig“ betraf, waren die Eingangsrechnungen mit zutreffenden Leistungsbeschreibungen auf die GmbH ausgestellt. Richtigerweise kann in der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dann eigentlich keine Steuerverkürzung gesehen werden. Ein zu Unrecht in Anspruch genommener Vorsteuerabzug ließe sich allenfalls konstruieren, wenn man annehmen wollte, die bezogenen Leistungen seien nicht „für das Unternehmen“ bestimmt gewesen. Dagegen spricht meines Erachtens allerdings, daß es bereits ein unternehmerischer Zweck sein kann, solche Fahrzeuge nur als Vermögenswert zu halten. Zudem führt der BGH selbst aus, daß die Fahrzeuge auch unternehmerisch genutzt wurden, wenn nämlich der Gesellschafter die Fahrzeuge zu Kontrollfahrten zu den Saunacclubs etc. nutzte, die von der Gesellschaft betrieben wurden. Der Vorsteuerabzug war in dem konkreten Fall also wohl zu gewähren.

Eine Umsatzsteuerverkürzung baut dann aber darauf auf, daß die Gesellschaft in ihren Umsatzsteuererklärungen keine sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9 a UStG für die „Privatnutzung“ des Gesellschafters erfaßte. Wichtig ist, sich an dieser Stelle klarzumachen, daß die Bemessungsgrundlage für diese Umsatzsteuerverkürzung nicht notwendigerweise mit den Hinzurechnungsbeträgen nach § 8 Abs. 3 KStG und/oder den „sonstigen Bezügen“ i.S.v. § 20

<sup>14</sup> BGH vom 06.04.2016 – 1 StR 523/15, wistra 2016, 363.

<sup>15</sup> BGH vom 01.12.2015 – 1 StR 154/15, wistra 2016, 110 und BGH vom 01.12.2015 – 1 StR 273/15, NJW 2016, 1747.

Abs. 1 Nr. 1 EStG übereinstimmt. Denn für jede der verkürzten Steuerarten ist separat zu ermitteln, welche Konsequenz sich betragsmäßig aus der „unentgeltlichen Privatnutzung“ von Gegenständen des Gesellschaftsvermögens ergibt. Steuerfahnder neigen dazu, hier vorschnell die ertragssteuerlichen Bemessungsgrundlagen auch für die Umsatzsteuer heranzuziehen. Abweichungen ergeben sich insbesondere, wenn ertragsteuerlich die tatsächlichen Kosten

ermittelt und diese Kosten – zumindest für die Zwecke des § 8 Abs. 3 KStG – um einen Gewinnaufschlag erhöht werden. Denn anders als § 8 Abs. 3 KStG (in der Lesart des BFH) stellt das Umsatzsteuergesetz nur auf die entstandenen Kosten als Bemessungsgrundlage ab (vgl. § 10 Abs. 4 Nr. 2 und Nr. 3 UStG). Der Vorwurf der Umsatzsteuerverkürzung kann sich mithin nicht auf den Gewinnzuschlag beziehen.



**Präzise und fundiert.**

WWW.BOORBERG.DE

### **Einzelfragen der Betriebsprüfung mit Praxishinweisen und Checklisten**

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

2017, ca. 432 Seiten, € 75,-

ISBN 978-3-415-06013-5

Das Praxiswerk beleuchtet folgende Szenarien besonders intensiv:

- Betriebsaufspaltung
- Schätzung
- Rückstellungen
- Gewerblicher Grundstückshandel
- Gesellschafter-Geschäftsführervergütung
- Geschenke und Bewirtungskosten
- Liebhaberei
- Benennungsverlangen gemäß § 160 AO
- Private Nutzung betrieblicher Kfz; Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG
- Spezifische Prüfungsschwerpunkte im Baugewerbe
- Steuerchaos Gaststättengewerbe

Übersichtliche Checklisten fassen die einzelnen Kapitel systematisch zusammen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0317

## Rückabwicklung bei Immobilien-Beteiligungen – der Bundesfinanzhof bleibt konsequent

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

### I. Was bisher geschah ...

Im steueranwaltsmagazin 1/2014 wurde eine bemerkenswerte Parallelentwicklung bei durch die Finanzrechtsprechung und den ganz überwiegenden Teil der steuerlichen Literatur einerseits sowie der zivilrechtlichen Rechtsprechung und ihr folgend einen Teil der dortigen Literatur andererseits, jedoch mit deutlich unterschiedlichen Ergebnissen angesprochen:<sup>1</sup> Bei der Rückabwicklung von Immobilienanlagen mit vorausgegangenem unmittelbarem Erwerb oder in Form eines geschlossenen Fonds wandte der BFH die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung des Exits bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an. Die schlichte Rückabwicklung wurde als nicht marktoffenbarer Vorgang der Veräußerung nicht gleichgestellt und führte dementsprechend schon nicht zur Steuerbarkeit – ungeachtet ob sie auf Rücktritt, Kündigung, Leistung von Schadensersatz oder anderen Rückabwicklungsgründen beruhte.<sup>2</sup>

Lag jedoch eine Veräußerung vor – wobei die Finanzrechtsprechung bei durchaus eng dem Gesetzeswortlaut anhaftender Auslegung auch jede formale Einschaltung eines Dritten im Sinne eines wirtschaftlich vom ursprünglichen Veräußerer gesteuerten Dreiecks-Geschäfts ansah –, wurde eine steuerbare Veräußerung im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Grunde nach bejaht und somit die 10-Jahres-Frist und ggf. die weiteren Einzelheiten bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns- oder -verlusts geprüft.

Randfragen wurden in der Praxis oft nicht thematisiert bzw. nicht ernsthaft unterschiedlich beurteilt. So etwa die Frage der Besteuerung einer zivilrechtlich oft geltend gemachten entgangenen Alternativverzinsung oder des zusätzlichen Ersatzes für die Zinsen der Immobilienfinanzierung, welche ggf. ausdrücklich durch § 21 i.V.m. § 24 Nr. 1 EStG geregelt bzw. dem Gedanken der sogenannten negativen Werbungskosten als steuerpflichtig angesehen wurden.<sup>3</sup>

Die durch ein BGH-Urteil aus 2012<sup>4</sup> eingeleitete und durch ein späteres Urteil aus 2015<sup>5</sup> etwas später, allerdings mit zurückhaltender Begründung, bestätigte zivilrechtliche Auffassung führte abweichend hiervon dazu aus, daß selbst in echten Rückabwicklungsfällen im Zwei-Parteien-Verhältnis jedenfalls auch die bisher geltend gemachte AfA als durch die Rückabwicklung erstattet gelte und damit der Sache nach bisher steuerlich geltend gemachte Aufwendungen erstattet würden, was durchaus steuerbar und steuerpflichtig sein müsse. Dieser Gedanke führt – konsequent zu Ende gedacht – letztlich in allen Fällen der Rückabwicklung zu dem Ergebnis, daß innerhalb und auch au-

ßerhalb des 10-Jahres-Zeitraumes alle Beträge, jedenfalls soweit sie bisher steuerwirksam zu Aufwand geführt haben, umgekehrt auch der Besteuerung unterfielen. Gleichzeitig müßten nach dieser Auffassung alle Zahlungen aufgrund von Rückabwicklungsverhältnissen nun streng genommen danach – und mit welchem Maßstab? – seziert werden, ob und inwieweit sie auf bisher steuerwirksame Positionen entfielen.<sup>6</sup>

So tief ging allerdings der BGH nicht und mußte es bei den von ihm entschiedenen Einzelfällen auch nicht tun. Vielmehr hatte er den Weg geebnet, um auch bei Immobilien und Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds der Zivilrechtsprechung unter großzügiger Anwendung des § 287 ZPO den Zugang zu seiner Rechtsprechung auch in diesem Bereich zu eröffnen, welche die Berücksichtigung von Steuervorteilen mehr und mehr aus der zivilrechtlichen Betrachtung und insbesondere Schadensermittlung eliminieren sollte: Steuerliche Vorteile während der Haltedauer der Anlage sollten nur dann berücksichtigungsfähig sein, wenn sie außergewöhnlich hoch gewesen waren und darüber hinaus die gerade streitgegenständliche Rückabwicklungsleistung – im Regelfall Schadensersatz – im Erfolgsfalle ihrerseits nicht zu einer Steuerbelastung führen würde. Da hierbei von vornherein nicht ein genauer Vergleich, ggf. sogar unter Betrachtung von Barwertvorteilen etc., sondern stets nur eine sehr allgemeine Betrachtung über das „Ob“ solcher mit der Rückabwicklung korrespondierender steuerlichen Effekte vorzunehmen war, führte die oben skizzierte Fortentwicklung des Steuerrechts in Rückabwicklungsfällen bei Immobilienanlagen zu einem verblüffenden Ergebnis: Wurde sie mit der Rechtsprechung des BGH zumindest dem Grunde nach partiell steuerpflichtig, konnte auf sie die „Kompensationsrechtsprechung“ angewendet werden: Da die Rückabwicklung zu Steuernachteilen führen konnte, mußten sich die Zivilgerichte nicht mehr mit der Frage der sogenannten „Steuervorteile“ während der Haltedauer beschäftigen. Dementsprechend sah die zivilrechtliche Litera-

1 Vgl. steueranwaltsmagazin 2014, 2 ff.

2 Vgl. BFH-Urteil in Bundessteuerblatt II. 2007, S. 162 ff.

3 Vgl. hierzu etwa *Weber-Grellet*, DB 2007, S. 2740, 2742.

4 BGH, Urteil v. 18.12.2012 – II ZR 249/11.

5 BGH, Urteil v. 20.08.2015 – III ZR 75/11.

6 Vgl. hierzu *Weber-Grellet*, a.a.O. der dies – insoweit konsequent seiner Auffassung nach – anspricht.

tur die Frage oder je nach Interessenlage das willkommene Ergebnis, ob bzw. daß steuerliche Effekte nun auch im Bereich der Immobilienanlagen aus der zivilrechtlichen Haftungsdiskussion als bereits grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen eliminiert seien.<sup>7</sup>

Die sich dadurch ergebende Diskrepanz zwischen BFH und BGH in einer konkreten steuerlichen Frage wurde in dem eingangs benannten Beitrag im steueranwaltsmagazin schon verdeutlicht, wie auch die Kritik des Autors an einer rechtssystematisch nicht notwendigen und sachlich auch nicht gebotenen Fortentwicklung des Steuerrechts durch den BGH, welche für den Zivilrechtler zwar den Charme der deutlichen Vereinfachung hatte, sich damit zugleich aber auch die Kritik zumindest des Anscheins einer von reinen Praktikabilitäts-Erwägungen der Ziviljustiz geleiteten Rechtsprechung ausgesetzt sah.

## II. Das Empire des BFH schlägt zurück – nicht im Zorn, aber mit Macht

Der BFH hat sich von dieser Entwicklung nicht beeindruckt lassen. In drei – im wesentlichen gleichlautenden – Entscheidungen vom 06.09.2016<sup>8</sup> hat er seine bisherige Linie nicht nur beibehalten, sondern darüber hinaus sogar die differenzierende Betrachtungsweise bis in den Bereich der echten Veräußerungsfälle vorgeschoben. Ohne die BGH-Rechtsprechung zu erwähnen, tendiert er damit gerade in die entgegengesetzte Richtung.

1. In den entschiedenen Fällen hatten sich die Kläger an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten. Eine bekannte Bank als Prospektverantwortliche von geschlossenen Immobilienfonds begegnete dem sich entwickelnden Massenschadensfall und auch einer förmlich angestregten Sammelklage dadurch, daß sie eine eigens zu diesem Zweck gegründete Konzerntochter damit beauftragte, von den Anlegern die streitbefangenen Immobilienanteile zurückzukaufen. Es wurden jeweils Kaufverträge abgeschlossen, durch welche die Kläger ihre jeweils mittelbar über einen Treuhänder gehaltenen Kommanditanteile an die Tochtergesellschaft verkauften. Für die Übertragung dieser Treugeber-Anteile erhielten sie eine Zahlung, welche als „Kaufpreis“ bezeichnet wurde. Darüber hinaus mußten die Kläger bestehende Schadensersatzklagen zurücknehmen und auf die Geltendmachung weiterer Ansprüche verzichten.

2. In seinen Entscheidungen geht der BFH zunächst sehr ausführlich auf die systematisch vorrangige, in casu von ihm aber doch letztlich bejahte Frage ein, ob hier überhaupt Veräußerungsvorgänge vorgelegen hätten. „Eine Veräußerung liegt u. a. dann nicht vor, wenn das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft rückabgewickelt wird ... Entsprechendes gilt, wenn der Erwerb einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung rückabgewickelt wird“<sup>9</sup>. Es handele sich in diesen Fällen – so der BFH – nicht um

einen marktoffenen Vorgang, wobei es nicht darauf ankomme, ob die Rückabwicklung des Erwerbs auf Rücktritt, Kündigung, der Leistung von Schadensersatz oder einem anderen Rückabwicklungsgrund beruhe. Folge dieser Einordnung ist, daß auch innerhalb der 10-Jahres-Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG derartige Rückabwicklungsfälle im Grunde nicht zu einer Besteuerung des betreffenden Anspruchsberechtigten führen, wenn er seinen Immobilienerwerb erfolgreich rückabwickelt. Erst recht gilt dies natürlich außerhalb dieses Zeitraums. Daß er in der Zwischenzeit während des tatsächlichen Besitzes der Immobilie gegebenenfalls laufende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG und daraus Gewinne oder im Einzelfall auch Verluste erzielt hat, bleibt grundsätzlich unberührt. Gerade aus der ausführlichen Diskussion des Tatbestandsmerkmals einer „Veräußerung“ und seiner Konsequenzen – obwohl der BFH insoweit dem Finanzgericht folgte und im konkreten Fall eine Rückabwicklung bejahte – läßt sich schließen, daß er dieses Merkmal als erste Prüfungshürde zur Bejahung einer Steuerbarkeit dem Grunde nach durchaus Ernst nimmt.

3. In den zu klärenden Fällen des BFH lag die Besonderheit jedoch darin, daß die beklagte Bank in einem Massenschadensfall zur Vermeidung zahlreicher Rechtsstreite eine besondere Tochtergesellschaft gegründet hatte, welche die Immobilienbeteiligung von den Anlegern wieder „zurückkaufen“ sollte. Hier blieb der BFH nun sehr formal und meinte, daß aufgrund des Erwerbs durch einen Dritten durchaus von einer Veräußerung im Rechtssinne gesprochen werden könne. In der Praxis können ähnliche Konstellationen zum Beispiel auch dann eintreten, wenn bei fehlerbehafteten Immobilienerwerben Makler, Vertriebe oder andere Dritte (ebenfalls) in Anspruch genommen werden und diese dann – manchmal im internen Zusammenwirken mit dem Produktgeber oder Bauträger mit einer Gesamteinigung – die Immobilie bzw. Immobilienbeteiligung zur Vermeidung einer weiteren Auseinandersetzung erwerben.

Obwohl der BFH damit in den entschiedenen Fällen eine Veräußerung dem Grunde nach bejahte, war damit seine Prüfung jedoch nicht zu Ende. Denn trotz der Bezeichnung als „Kaufpreise“ berücksichtigte der BFH durchaus – und insoweit entgegen dem Finanzgericht – den Hintergrund der abgeschlossenen Verträge. Er hielt insoweit ausdrücklich eine wirtschaftliche Betrachtung für geboten und meinte, daß nach den Feststellungen des FG kein Zweifel bestehen könne, „daß die Erwerberin die Anteile nicht erwerben wollte, um eine gleichwertige Gegenleistung zu

7 Vgl. hierzu z.B. *Stützel*, NJW 2014, Seite 270 ff.; *Yilderim*, BKR 2014, S. 188 ff.

8 BFH, IX R 44/14, IX R 45/14 und IX R 27/15.

9 Vgl. Ur. IX R 44/14, Rz. 22.

erhalten, sondern dazu eingeschaltet war, um den Anlegern (und damit auch der Klägerin) ein Abfindungsgebot zu unterbreiten und um die das Bundesland X belastende Prozeßsituation (Gewährträgerhaftung) kalkulierbar und zeitnah zu beenden<sup>10</sup>. Insoweit sah er die zum Zwecke der Rückabwicklung gegründete Gesellschaft trotz der formalen Einordnung als erwerbender Dritter zur Bejahung des Merkmales eines Veräußerungsgeschäftes als wirtschaftlich durchaus im wirtschaftlichen Interesse der potentiell Anspruchsverpflichtenden handelnd an, welche die entsprechenden Gegenleistungen nicht (allein) aus dem Gedanken eines marktüblichen Entgeltes für die Immobilienbeteiligungen entrichtete. Läge tatsächlich eine wertgeminderte oder fast wertlose Immobilie entsprechend dem Vortrag im finanzgerichtlichen Verfahren vor, würde ein entsprechender „Kaufpreis“ allenfalls zu einem sehr geringen Teil den Gegenwert der in Rede stehenden Immobilien abbilden, sondern zu einem beträchtlichen Anteil auch zur Vermeidung weiterer Ansprüche, rechtlicher Auseinandersetzungen etc. Soweit die vereinbarten Zahlungen jedoch hierdurch begründet wären, wäre – auch innerhalb der 10-Jahres-Frist – kein steuerbarer Tatbestand erfüllt.

4. Der BFH prüft weiterhin sehr akribisch andere in Betracht kommende Steuertatbestände. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG lägen schon deshalb nicht vor, weil die gezahlten Beträge ja gerade nicht im Zusammenhang mit einer Nutzungsüberlassung seitens der Kläger bzw. Erwerber gestanden hätten. Auch von einer sonstigen Leistung im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG könne man nicht ausgehen, da durchaus nicht jede Einnahme, die durch einen Rechtsverzicht ausgelöst wurde, auch zu Einkünften gem. § 22 Nr. 3 EStG führe. Die den Immobilienwert überschießenden Zahlungen hätten ihren Rechtsgrund auch nicht in einer zugesagten Klagerücknahme oder dem Verzicht auf die Geltendmachung weitergehender Ansprüche, sondern darin, daß die Anspruchsteller und Kläger in den streitgegenständliche Verfahren gerade „eigentlich“ einen solchen Schadensersatz hätten erhalten wollen, wobei sie ihre Ansprüche nicht gezielt und mit Einkunftserzielungsabsicht erhoben hätten. Daher sei die Situation auch nicht vergleichbar mit dem Sonderfall sogenannter „Berufskläger“.<sup>11</sup>

Schließlich liege auch keine Entschädigung für einen entgangenen Veräußerungsgewinn nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1, § 24 Nr. 1a EStG vor, da ja die Kläger durchaus ihren Immobilienanteil tatsächlich veräußert und insoweit einen (geringen) Veräußerungserlös erzielt hätten. Die darüber hinausgehenden Beträge hätten gerade keinen höheren (potentiellen) Veräußerungserlös ausgleichen sollen, sondern im Zusammenhang mit den möglichen weiteren Ansprüchen der Kläger gestanden.

### III. Maßgaben zur Bestimmung des „echten“ Veräußerungserlöses

Zusätzlich gibt der BFH bei seiner Zurückweisung an das Finanzgericht noch zahlreiche Hinweise zu der Frage, wie die Bestimmung des echten „Veräußerungserlösanteils“ zu erfolgen habe. Für den Wert der hier in Rede stehenden Beteiligung sei insbesondere maßgeblich, was ein fremder Dritter nach der Marktlage für eine entsprechende Beteiligung gegebenenfalls zu zahlen bereit gewesen wäre. Interne Erkenntnisse oder Unterlagen der Gesellschaft dürften dabei keine Rolle spielen. Bei einem derartigen – gedachten – Erwerber müsse es gegebenenfalls typisiert darauf ankommen, welche berechtigten Erwartungen auf die Rückzahlung des eingezahlten Kapitals und Ausschüttungen einschließlich steuerlicher Effekte zu erwarten gewesen wären.

Im Detail müßten dabei Anschaffungskosten und Veräußerungserlös auf der Ebene des jeweiligen Anlegers bzw. hier Gesellschafters ermittelt werden; auch bei einer Immobilienfondsbeteiligung sei die Ermittlung dieser Werte nicht primär durch eine anteilige Zurechnung der Vermögenssituation der Gesellschaft vorzunehmen. Danach wären zum Beispiel gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG die individuellen Anschaffungskosten um die in der Vergangenheit zugewiesenen AfA-Beträge zu vermindern; aber eben nur in dem Umfang, als von den Gesellschaftern auch tatsächlich steuerlich gewertet werden konnten. Zu den Anschaffungskosten zähle alles, was der einzelne Anleger ursprünglich aufgewandt habe, einschließlich des Agios. Unerheblich sei dabei zum Beispiel auch, ob und inwieweit die entsprechenden Beträge auf der Ebene des Immobilienfonds für den Erwerb der Immobilie selbst aufgewandt worden wären oder in die sogenannten weichen Kosten geflossen wären.

Umgekehrt sei der jeweilige Veräußerungserlös nicht generell um – anteilige – Verbindlichkeiten der Immobilienfondsgesellschaft zu erhöhen. Vielmehr komme es auch insoweit wiederum darauf an, ob der betreffende Beteiligte für diese Verbindlichkeit (auch) persönlich hafte bzw. bejahendenfalls der Erwerber gegebenenfalls ihn von dieser Haftung freistellen würde. In Betracht käme insoweit zum Beispiel eine Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB, gegebenenfalls in Verbindung mit einem entsprechenden Freistellungsanspruch des zwischengeschalteten Treuhandkommanditisten, welche jedoch bisher vom Finanzgericht nicht festgestellt worden sei.

Insgesamt müßten die individuell aufgewandten vollständigen Anschaffungskosten einschließlich des Agios und gegebenenfalls individuelle Veräußerungskosten festgestellt und dem Verkaufspreis der jeweiligen Beteiligung gegenübergestellt werden, zuzüglich der bisher konkret bei

<sup>10</sup> Vgl. FN 9, Rz. 30.

<sup>11</sup> Vgl. FG Köln, Urteil vom 11.06.2015 – 13 K 3023/13; EFG 2015, S. 1540 ff.

der Ermittlung der Einkünfte individuell abgezogenen Absetzungen für Abnutzung, erhöhter Absetzungen und gegebenenfalls Sonderabschreibungen.

#### IV. Fazit und verbleibende Frage

Die Grundlinie der drei Entscheidungen des BFH baut konsequent auf der Zweiteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. bei bloßer Vermögensverwaltung auf. Sie trennt zwischen laufenden Einkünften und nur eingeschränkt steuerbaren Veräußerungsgewinnen oder auch -verlusten und überzeugt daher. Der BFH erteilt damit auch einigen Ansätzen, aus übergreifenden „wirtschaftlichen Erwägungen“ oder gar zum Zwecke einer leichteren zivilrechtlichen Handhabbarkeit der Thematik Steuerbarkeit und steuerpflichtige Veräußerungserlöse in die Richtung eines grundsätzlichen Anfalls von Steuer zu „verschieben“, eine ebenso klare wie sachliche Absage.

Einige Restunsicherheiten bleiben, auch wenn sich der BFH offensichtlich mit seinen konkreten Hinweisen auf die Ermittlung der steuerlichen Einkünfte bemüht hat, der Praxis und den Finanzgerichten nicht nur Steine statt Brot zu geben. Wenn sich ein großer Teil der Entscheidung darauf bezieht, daß als Veräußerungserlös eben nur der tatsächliche Verkehrswert der Beteiligungen aus der Sicht eines unbeteiligten Dritten angenommen werden könne, überzeugt dies zunächst – wenn man dann allerdings in der abschließenden Zusammenfassung liest, daß auch die Anschaf-

fungskosten „nur zum Teil auf nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Vorgänge entfallen“<sup>12</sup> seien, bleibt man etwas irritiert. Die konkrete Verwendung der individuellen Anschaffungskosten auf der Ebene des Immobilienfonds soll nach den ausdrücklichen Darlegungen des Urteils keine Rolle gespielt haben. Da darüber hinaus der Anleger diese Aufwendungen persönlich sicher nicht ex ante mit dem individuellen Ziel getätigt hat, später hierdurch (auch) Schadensersatz- oder sonstige Ansprüche zu generieren, ist nicht klar, warum nun doch auch eine Aufteilung bereits bei den Anschaffungskosten geboten erschiene.

Dies mag allenfalls bei den Nebenkosten der Veräußerung (welche im rechnerischen Ergebnis den Saldo ebenfalls beeinflussen) der Fall sein und insoweit eine begrenzte Schwierigkeit in der praktischen Handhabung aufwerfen. Man denke hierbei zum Beispiel an die Kosten eines anwaltlichen Vertreters, der die Rückabwicklung für den Anleger begleitet hat. Hier könnte man konstruktiv darüber nachdenken, auch solche Kosten entsprechend dem tatsächlichen Veräußerungserlös im vorgenannten engeren Sinne und den auf nicht steuerbare Entgeltanteile entfallende Beträge aufzuteilen. Im Zweifel dürfte hier die wirtschaftliche Relation der beiden Vergütungsanteile sachgerecht sein, wenn die Kosten nicht konkret einem der beiden Vergütungsanteile zugeordnet werden können.

<sup>12</sup> Vgl. FN 9, Rz. 57.



#### Bewertung und Abschreibung

von Dipl.-Kaufmann Manfred Frank, Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt (FH) Günter Link

2016, 7. Auflage, 200 Seiten, € 22,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 169

ISBN 978-3-415-05637-4

Ein Betrieb, der Warenbestände und Betriebsvermögen richtig bewertet und alle zulässigen Abschreibungen nutzt, hat die besten Voraussetzungen dafür, eine Menge Steuern zu sparen.

Die Autoren beschreiben sämtliche Probleme und Lösungen in diesem Zusammenhang. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen, wie Steuer- und Handelsrecht vorteilhaft in die Praxis umgesetzt werden können.



Leseprobe unter [www.boorberg.de/alias/1448913](http://www.boorberg.de/alias/1448913)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0317

## Die EU Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie zur Bekämpfung steuerlicher hybrider Inkongruenzen zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten – Ein Überblick

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München

### 1. Hintergrund

Das globale Phänomen der Aushöhlung der Bemessungsgrundlage sowie der Gewinnverlagerung, welches die OECD durch die Aktionspunkte zu bekämpfen versucht, hat bei der Thematik der BEPS Berichte vor allem die Probleme eines mangelnden weltweit konsistenten Körperschaftsteuersystems im Blick. Durch das gezielte Ausnutzen der unterschiedlichen Qualifizierung von Rechtssubjekten und Objekten sowie Finanzierungsmitteln gelingt es multinationalen Gruppen, doppelte Abzüge oder Abzüge bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung von Kosten zu erreichen.

OECD Aktionspunkt 2 adressiert diese Unterschiede in der Qualifizierung und die daraus resultierenden Inkongruenzen und empfiehlt Verknüpfungsregeln, mit Hilfe derer die Nichtbesteuerung vermieden und die Einmalbesteuerung gesichert werden soll.<sup>1</sup>

Die EU reagierte auf die Vorschläge der OECD zunächst im Juni 2016 mit einer Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken.<sup>2</sup> Tatsächlich hatte die EU-Kommission bereits am 17.06.2015 eine Mitteilung veröffentlicht, die fünf Aktionsschwerpunkte für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU vorschlug.<sup>3</sup> Zu diesen Vorschlägen gehörte u. a. die Verbesserung der Vorschriften zur Besteuerung beherrschter ausländischer Unternehmen, die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage sowie eine effektive Besteuerung am Ort der Wertschöpfung. Nachdem die OECD dann nur kurze Zeit später, im Oktober 2015, die BEPS Berichte (darunter Aktionspunkt 2) veröffentlichte, folgte schon im Januar 2016 seitens der EU der erste Vorschlag für eine Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken.

Am 21.06.2016 konnte der EU-Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) die rechtliche Einigung über die sog. Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie I (kurz „ATAD I“) erzielen. Die Richtlinie legt Minimalregelungen in fünf Bereichen fest: eine Zinsschrankenregelung, eine Vorschrift zur Wegzugsbesteuerung, eine generelle Mißbrauchsvermeidungsnorm, eine Vorschrift zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie Regelungen im Bereich hybrider Gestaltungen zur Vermeidung eines doppelten Betriebsausgabenabzugs oder eines Betriebsausgabenabzugs ohne korrespondierende Besteuerung. Die EU kommt den Empfehlungen der OECD, u. a. den Empfehlungen in Aktionspunkt 2, insofern

nach, als daß die Richtlinie Vorschriften zur Vermeidung der Effekte hybrider Gestaltungen beinhaltet mit dem Ziel, daß eine Zahlung nur einmal abzugsfähig und gleichzeitig eine einmalige Besteuerung sichergestellt ist.<sup>4</sup>

Hybride Gestaltungen zeichnen sich dadurch aus, daß aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der rechtlichen Einordnung von Unternehmen oder Zahlungen eine doppelte Nichtbesteuerung und folglich eine „beträchtliche Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage“ steuerpflichtiger Unternehmen ermöglicht wird.<sup>5</sup> Die Vorschriften der ATAD I berücksichtigen ausschließlich hybride Strukturen, die innerhalb der EU bestehen, und vernachlässigt, daß hybride Strukturen auch im Zusammenhang mit Drittländern (Nicht-EU-Mitgliedstaaten) entstehen können.<sup>6</sup>

Um auch die Effekte hybrider Strukturen im Zusammenhang mit Drittländern zu neutralisieren, folgte im Auftrag des Rates bereits wenige Monate nach der Verabschiedung der ATAD I im Rahmen eines neuen Reformpakets der EU-Kommission (sog. „Corporate Tax Reform Package“<sup>7</sup>) im Oktober 2016 ein erster Vorschlag zur Änderung der ATAD I<sup>8</sup> und schließlich, am 21.02.2017, die politische Einigung, die ATAD I um Regelungen in Bezug auf hybride Gestaltungen mit Drittländern zu ergänzen („ATAD II“).<sup>9</sup> Entsprechend sollen hybride Gestaltungen resultierend aus länderspezifischen Qualifikationskonflikten bei Finanzierungs- und Gesellschaftsformen zukünftig auch dann keine Steuervermeidung ermöglichen, wenn Drittländer an einer

1 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen.

2 Vgl. *Linn*, IStR, 2016, 645.

3 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 17.06.2015 COM (2015) 302 final.

4 Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016, Präambel (2-3), (13); OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, 11.

5 Richtlinie 2016/1164 vom 12.07.2016, Präambel (5).

6 Vgl. *Balco*, European Taxation, 57/4, 2017, 2.

7 Communication from the Commission to the European Parliament and the Council vom 25.10.2016, 7.

8 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM (2016) 687.

9 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern – Kompromissvorschlag des Vorsitzes 2016/0339 vom 17.02.2017 (im Weiteren „Kompromissvorschlag vom 17.02.2017“).

hybriden Struktur beteiligt sind.<sup>10</sup> Um dieses Ziel zu ermöglichen, umfaßt der Richtlinienentwurf der ATAD II nicht mehr nur Minimalregelungen in Bezug auf hybride Strukturen innerhalb der EU, sondern erweitert die ursprüngliche Richtlinie um Vorschriften in Bezug auf hybride Gestaltungen mit Drittländern. Dies betrifft Artikel 9 des Richtlinienentwurfs<sup>11</sup>, der den doppelten Abzug bzw. den Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung in Hinblick auf hybride Gestaltungen bei Gesellschaften und Betriebstätten, hybriden Finanzinstrumenten, hybriden Übertragungen sowie bei eingeführten Inkongruenzen vermeiden soll. Des Weiteren sollen mithilfe von Artikel 9a und 9b die Effekte umgekehrt hybrider Gestaltungen und die Inkongruenzen bei doppelter Ansässigkeit des Steuerpflichtigen neutralisiert werden.

Aufgrund der territorialen Erweiterung erfaßt die ATAD II nun zum einen noch mehr hybride Strukturen als die ursprüngliche Richtlinie und stellt darüber hinaus durch die neue Formulierung ihrer Vorschriften sicher, daß die Richtlinie mindestens genauso effektiv zur Bekämpfung der Effekte hybrider Gestaltungen beiträgt, wie es die Empfehlungen des BEPS Aktionspunkt 2 auch vorsehen.<sup>12</sup>

## 2. Anwendungsbereich der ATAD II

Die in ATAD II enthaltenen Regelungen zu hybriden Gestaltungen finden Anwendung auf verbundene Unternehmen<sup>13</sup> oder im Fall einer strukturierten Vereinbarung zwischen zwei beteiligten Parteien, sofern eine solche Gestaltung zu einer Inkongruenz führt, aus welcher ein doppelter Abzug resultiert (Art. 2 (9) (g) Richtlinienentwurf), oder wenn

- eine Zahlung an ein hybrides Unternehmen aufgrund unterschiedlicher Zuordnungen von Zahlungen in dem Steuergebiet, in dem das Unternehmen ansässig oder registriert ist und in dem eine beteiligte Person ansässig ist;
- eine Zahlung an ein Unternehmen mit einer oder mehreren Betriebstätten aufgrund der unterschiedlichen Zuordnung von Zahlungen zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebstätte (oder zwischen mehreren Betriebstätten);
- eine Zahlung als Ergebnis einer Zahlung an eine unberücksichtigte Betriebstätte; oder
- eine Zahlung eines hybriden Unternehmens aufgrund der Nichtberücksichtigung im Steuergebiet des Zahlungsempfängers;

zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt.

Im folgenden werden die im Richtlinienentwurf inbegriffenen Strukturen beispielhaft aufgeführt.

### Hybride Gestaltungen bei Unternehmen

Ist die Zahlung eines Unternehmens nicht nur in dem Steuergebiet, in dem das Unternehmen gegründet wurde und

in dem das Unternehmen als nicht-transparent behandelt wird, abzugsfähig, sondern auch im Steuergebiet des Investors dieses Unternehmens, in dem dieses als transparent behandelt wird (doppelter Abzug gem. Art. 2 (9) (g) Richtlinienentwurf), ist der Abzug im Mitgliedstaat des Investors zu verweigern (Art. 9 (1) (a) Richtlinienentwurf). Verweigert das Steuergebiet des Investors (EU-Mitglied- oder Drittstaat) den Abzug nicht, dann hat der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug zu verweigern, so daß es nur einmal zum Abzug kommt. Gem. Art. 9 (1) des Richtlinienentwurfs ist ein doppelter Abzug jedoch möglich, wenn die Abzüge mit Einkünften, die steuerlich doppelt berücksichtigt werden, verrechnet werden.

Auch im Fall hybrider Gestaltungen bei Unternehmen, die zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen (gem. Art. 2 (9) (b), (c), (d), (e) Richtlinienentwurf), hat der Mitgliedstaat, in dem der Zahlende steuerlich ansässig ist, den Abzug zu verweigern. Nur wenn der Abzug im Steuergebiet des Zahlenden (EU-Mitglied- oder Drittstaat) nicht verweigert wird, hat der Mitgliedstaat, in dem der Zahlungsempfänger steuerlich ansässig ist, den Zahlungsbetrag bei dessen Einkünften zu berücksichtigen (Art. 9 (2) (b) Richtlinienentwurf).

### Hybride Gestaltung bei Finanzinstrumenten

Wie bei Unternehmen kann es auch zu einer inkongruenten Behandlung von Finanzinstrumenten, u. a. aufgrund einer unterschiedlichen Einordnung des Instruments in den jeweiligen Steuergebieten, kommen. Eine Zahlung aus einem Finanzinstrument kann zum Beispiel im Steuergebiet des Zahlenden abzugsfähig sein und im Steuergebiet des Empfängers zeitgleich steuerlich unberücksichtigt bleiben. Hier gelten dieselben Regeln wie oben, d. h. der Abzug ist im Steuergebiet des Zahlenden zu verweigern (Art. 9 (2) (a) Richtlinienentwurf). Verweigert dieser Staat (EU-Mitgliedstaat oder Drittstaat) nicht den Abzug, hat der Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlungsempfängers ist, diesen Betrag bei den Einkünften bzw. in dessen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (Art. 9 (2) (b) Richtlinienentwurf).

### Hybride Übertragungen

Hybride Übertragungen können zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen, z. B.

<sup>10</sup> Kompromißvorschlag vom 17.02.2017, Präambel (8).

<sup>11</sup> Im folgenden bezieht sich der Begriff Richtlinienentwurf auf den Kompromißvorschlag vom 17.02.2017.

<sup>12</sup> Vgl. *Balco*, European Taxation, 57/4, 2017, 2.

<sup>13</sup> Definition in Artikel 2 (4) des Richtlinienentwurfs vom 17.02.2017; Bezieht sich auch auf Kapital- und Personengesellschaften, da weder die Richtlinie 2016/1164 noch der Richtlinienentwurf vom 17.02.2017 eine Definition des Begriffs „Unternehmen“ beinhaltet.

wenn die einem Finanzinstrument zugrundeliegende Zahlung aus einem Finanzinstrument aufgrund Inkongruenzen in der Definition von Eigentum mehreren Personen in unterschiedlichen Steuergebieten zugerechnet wird.<sup>14</sup> Auch hier hat gem. Art. 9 (2) (a) Richtlinienentwurf der Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, den Abzug zu verweigern. Verweigert dieser Staat den Abzug nicht, hat der Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlungsempfängers ist, diesen Betrag bei den Einkünften bzw. in dessen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (Art. 9 (2) (b) Richtlinienentwurf).

Art. 9 (6) Richtlinienentwurf sieht des weiteren vor, daß eine hybride Übertragung, die eine Ermäßigung der Quellensteuer bei mehreren beteiligten Parteien zur Folge hat, neutralisiert werden soll, indem der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen den sich aus der Ermäßigung ergebenden Vorteil im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinkünften im Zusammenhang mit der Zahlung zu begrenzen hat.

### Hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten

Hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten werden im Richtlinienentwurf in zweierlei Hinsicht berücksichtigt. Zum einen beinhaltet der Richtlinienentwurf in Artikel 9 (5) eine Vorschrift zur Behandlung einer Gestaltung, die dazu führt, daß Einkünfte einer unberücksichtigten Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, nicht der Steuer unterliegen (Artikel 9(5) Richtlinienentwurf). In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die Einkünfte, die andernfalls der unberücksichtigten Betriebsstätte zugeordnet würden, zu berücksichtigen. Findet ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Mitgliedstaat und einem Drittland Anwendung, dann hat der Mitgliedstaat die Einkünfte entsprechend zu befreien.

Außerdem beinhaltet die Richtlinie eine Vorschrift, die greift, wenn Inkongruenzen wie zum Beispiel Unterschiede in der Zuordnung von Zahlungen an eine hybride Betriebsstätte zu einem doppelten Abzug führen. In diesem Fall gilt wie oben, daß der Mitgliedstaat des Investors den Abzug zu verweigern hat (Artikel 9 (1) (a) Richtlinienentwurf). Wenn dieser den Abzug nicht verweigert, ist der Abzug im Steuergebiet (Mitgliedstaat) des Zahlenden (in der Regel ist das Steuergebiet des Zahlenden das Steuergebiet, in dem sich die Betriebsstätte befindet) zu verweigern (Artikel 9 (1) (b) Richtlinienentwurf). Auch hier gilt die Ausnahme in Bezug auf doppelt berücksichtigte Einkünfte (s. hybride Gestaltungen bei Unternehmen).

Resultiert eine hybride Gestaltung in Bezug auf Zahlungen an eine hybride Betriebsstätte nicht in einem doppelten Abzug, sondern in einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung, hat der Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, den Abzug zu verweigern (Artikel 9 (2) (a) Richtlinienentwurf). Wenn dieser Mitgliedstaat den Abzug nicht verweigert, ist der Betrag der Zahlung, der andernfalls zu einer Inkongruenz führen

würde, von dem Zahlungsempfänger in dessen Einkünften zu berücksichtigen (Artikel 9 (2) (b) Richtlinienentwurf).

### Eingeführte Inkongruenzen

Inkongruenzen werden in das Steuergebiet eines Mitgliedstaats ‚eingeführt‘, indem zum Beispiel im Rahmen verbundener Unternehmen Zahlungen aus hybriden Instrumenten, die entweder doppelt abzugsfähig sind oder für die ein Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung anfällt, aus dem EU-Ausland mittels eines nicht-hybriden Instruments in die EU ‚importiert‘ werden. Eine in einem Mitgliedstaat abzugsfähige Zahlung kann auf diesem Weg dazu genutzt werden, hybride Gestaltungen zu finanzieren.

Für diesen Fall sieht die Richtlinie vor, daß der Mitgliedstaat den Abzug zu verweigern hat, insoweit die involvierten Drittstaaten keine Maßnahmen umsetzen, um einen doppelten Abzug oder einen Abzug bei gleichzeitiger Nicht-Besteuerung zu vermeiden (Artikel 9 (3) Richtlinienentwurf).

### Umgekehrt hybride Gestaltungen

Umgekehrt hybride Gestaltungen zeichnen sich dadurch aus, daß ein nichtansässiges Unternehmen (Drittland) direkt oder indirekt eine Beteiligung an einem in einem Mitgliedstaat ansässigen hybriden Unternehmen hält (d.h. mind. 50% der Stimmrechte, des Kapitals oder der Rechte an Gewinnbeteiligungen) und dieses hybride Unternehmen zwar in dem Steuergebiet des Mitgliedstaats als transparent betrachtet wird, in dem Steuergebiet der nichtansässigen Mutter jedoch als nicht-transparent und somit als steuerpflichtig gilt (z. B. in den USA mittels check-the-box). Das hybride Unternehmen soll dann insoweit in dem Mitgliedstaat, in dem es ansässig ist, besteuert werden, wie das Einkommen nicht anderweitig in dem Mitglied- oder dem Drittland besteuert wird. (Art. 9a (1) Richtlinienentwurf). Die Vorschrift findet keine Anwendung bei Anlagefonds oder -instrumenten in Streubesitz.

Lt. dem neuen Artikel 1 (2) des Richtlinienentwurfs ist Artikel 9a in Bezug auf umgekehrt hybride Gestaltungen auch auf als transparent behandelte Unternehmen anzuwenden.

### Inkongruenz bei doppelter Ansässigkeit

Die doppelte Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen für Steuerzwecke wirkt sich möglicherweise aufgrund von Inkongruenzen zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland so aus, daß eine Zahlung in beiden Steuergebieten, in denen der Steuerpflichtige ansässig ist, abzugsfähig ist (doppelter Abzug lt. Art. 2 (9) (g) Richtlinienentwurf). Artikel

<sup>14</sup> Vgl. *Kahlenberg/Oppel*, IStR 2017, 207.

9b des Richtlinienentwurfs liefert für diesen Fall folgende Lösung: Ist ein Steuerpflichtiger sowohl in einem Mitgliedstaat als auch in einem Drittstaat ansässig, sieht die Richtlinie vor, daß der Mitgliedstaat den Abzug zu verweigern hat. Der Mitgliedstaat hat den Abzug aber nur so weit zu verweigern, wie in dem anderen Staat (kann Mitgliedstaat oder Drittland sein) die doppelte Verrechnung des Abzugs mit Einkünften, die steuerlich nicht doppelt berücksichtigt werden, erlaubt ist (Art 9b Richtlinienentwurf).

Ist ein Steuerpflichtiger in zwei Mitgliedstaaten ansässig, wird das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen zurate gezogen, um darauf abzustellen, in welchem Mitgliedstaat der Steuerpflichtige als nicht ansässig betrachtet wird. Der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige als nicht ansässig betrachtet wird, hat dem Richtlinienentwurf zufolge den Abzug zu verweigern.

### 3. Umsetzungsfristen und nationalstaatliche Umsetzung

Die Vorschriften der ATAD I sind von den Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2018 umzusetzen (mit Ausnahme von Artikel 5, s. Abbildung 1). Der Kompromißvorschlag der ATAD II sieht eine Umsetzung der Vorschriften bis zum 31.12.2019 vor. Für beide Richtlinien gelten jedoch Ausnahmen (s. Abbildung 1). Von der Umsetzungsfrist der ATAD II ausgenommen ist beispielsweise Artikel 9a des neuen Richtlinienentwurfs in Bezug auf umgekehrt hybride Gestaltungen. Artikel 9a muß erst bis zum 31.12.2021 in nationalstaatliche Gesetze übernommen worden sein und ab dem 01.01.2022 angewendet werden.

Grund für die verzögerte Einführung des Artikels 9a war die Reaktion einzelner Mitgliedstaaten auf eine zu schnelle Umsetzung der ATAD II, da diese den Drittstaaten nicht ausreichend Zeit gebe, den neuen Vorschriften mit entsprechenden Maßnahmen oder Gesetzen zu begegnen, und aufgrund welcher auch Unternehmen nicht die Möglichkeit haben, auf die neuen Vorschriften zu reagieren.<sup>15</sup>

#### Fristen für die Umsetzung der Richtlinienvorschriften

##### Anwendung ab 01.01.2019

- Artikel 4: Zinsschrankenregelung<sup>16</sup>
- Artikel 6: Allgemeine Vorschrift zur Vermeidung von Missbrauch
- Artikel 7–8: Beherrschte ausländische Unternehmen

##### Anwendung ab 01.01.2020

- Artikel 5: Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung
- Artikel 9: Hybride Gestaltungen
- Artikel 9b: Inkongruenz bei doppelter Ansässigkeit

##### Anwendung ab 01.01.2022

- Artikel 9a: Umgekehrt hybride Gestaltungen

U.a. die Niederlande waren darauf bedacht, die Umsetzung bestimmter Änderungsvorschläge, insbesondere Vorschläge bezüglich umgekehrt hybrider Gestaltungen (Artikel 9a des Richtlinienentwurfs) zu verzögern. Zurückzuführen ist dies auf die in den Niederlanden herkömmliche CV-BV-Struktur, welche häufig von Investoren aus Drittstaaten, v.a. von Investoren aus den USA, genutzt wird.<sup>17</sup> Dabei halten US-amerikanische Töchter einer US-amerikanischen Mutter Beteiligungen an einer niederländischen CV (Kommanditgesellschaft). Aufgrund hybrider Merkmale der CV, welche i.d.R. Einkünfte in Form von Lizenzgebühren und Dividenden durch ihre Beteiligung an einer niederländischen (Holding-)BV erhält, unterliegt diese Struktur sowohl in den Niederlanden als auch in den USA einer begünstigten Besteuerung.<sup>18</sup> Da die Niederlande durch die Umsetzung des Artikels 9a die CV-BV Strukturen nachteilig beeinflusst sehen und die Attraktivität des Standorts Niederlande als negativ betroffen erachten, votierten sie für eine spätere Umsetzung der Vorschrift.<sup>19</sup>

Folglich ist Artikel 9a des Richtlinienentwurfs nun um zwei Jahre verzögert (ab dem 01.01.2022) umzusetzen. Letzteres schließt jedoch nicht aus, daß umgekehrt hybride Gestaltungen auch von den allgemeinen Vorschriften der ATAD II betroffen sein können. Möglicherweise greift daher in dem Zeitraum, in dem die ATAD II bereits implementiert ist, Artikel 9a des Richtlinienentwurfs jedoch noch keine Anwendung findet, die allgemeine Regel zu hybriden Gestaltungen in Artikel 9 des Richtlinienentwurfs auch in Bezug auf umgekehrte hybride Gestaltungen.

Die Übersicht der Umsetzungsfristen in Abbildung 1 verdeutlicht einmal mehr, daß Mitgliedstaaten die Vorschriften je nach Bedarf früher und, falls gewünscht, einzeln oder als Gesamtpaket umsetzen können. Dem Vernehmen nach geht man davon aus, daß die Mitgliedstaaten nicht bis zum Ende der Frist warten und daß sie die Vorschriften nicht sukzessive umsetzen, sondern daß die überwiegende Anzahl an Mitgliedstaaten die Vorschriften in einem Schritt umsetzen wird.

Spricht man bereits von der Umsetzung der ATAD II, so ist nicht zu vernachlässigen, daß bisher nur eine politische Einigung hinsichtlich des Kompromißvorschlags erzielt wurde. Der formelle Beschluß steht weiterhin aus (Stand März 2017). Hinsichtlich des schnellen Beschlusses von

<sup>15</sup> Vgl. Navarro/Parada/Schwarz, EC Tax Review, 2016/3, 130.

<sup>16</sup> Gem. Artikel 11 (6) Richtlinie 2016/1164 (ATAD I) dürfen Mitgliedstaaten, die zum 8. August 2016 über nationale Vorschriften entspr. der Zinsschranke nach dieser Richtlinie verfügen, diese Vorschriften bis spätestens zum 01.01.2024 weiterhin anwenden.

<sup>17</sup> Vgl. Nouwen, Intertax, Kluwer Law International BV, Vol. 42 (2), 2017, 144.

<sup>18</sup> Für mehr Informationen über CV-BV Strukturen siehe Vleggeert, Bulletin for International Taxation, 3/2016, 173.

<sup>19</sup> De Nederlandse Orde van Belatingadviseurs, Unofficial Translation of the Assessment by the Dutch government of the proposal of the European Commission regarding hybrid mismatches with third countries, 4.

ATAD I<sup>20</sup> kann jedoch auch im Hinblick auf ATAD II davon ausgegangen werden, daß der formelle Beschluß bald folgen wird.<sup>21</sup>

In Deutschland ist angesichts der Bundestagswahlen bisher nicht abzusehen, wann die Vorschriften der ATAD I und (vorausgesetzt, sie wird formell beschlossen) der ATAD II umgesetzt werden. Sobald die Richtlinie(n) umgesetzt worden sind, ergänzen sie die bereits existierenden Vorschriften hinsichtlich der Vermeidung des doppelten Abzugs u. a. aufgrund hybrider Gestaltungen in Deutschland. Grundlage für die Einführung einer Vorschrift in Bezug auf hybride Gestaltungen – jedoch nur anzuwenden auf EU-interne Strukturen – bot zuletzt die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>22</sup>, auf Basis derer § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG eingeführt wurde. Danach wird der Beteiligungsabzug untersagt, wenn die Zahlung im Steuergebiet des Zahlenden auch abzugsfähig ist. Artikel 9 des Richtlinienvorschlages erweitert diese Norm, indem sie nicht nur hybride Zahlungen zwischen beherrschten Unternehmen und ihren Muttergesellschaften betrifft, sondern darüber hinaus auch hybride Zahlungen zwischen Töchtern.<sup>23</sup>

Auch nicht zu vernachlässigen sind in diesem Zusammenhang § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, der Organträgern oder einer Organgesellschaft den doppelten Verlustabzug untersagt, sofern negative Einkünfte bereits in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden, sowie § 50d Abs. (9) EStG, demzufolge eine Freistellung in Deutschland nicht gewährt werden soll, wenn der andere Staat abkommensrechtliche Vorschriften so anwendet, daß Einkünfte in diesem Staat nicht besteuert werden oder eine Person mangels Wohnsitz in dem anderen Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Zum 01.01.2017 ist darüber hinaus § 4i EStG in Kraft getreten, welcher den doppelten Abzug von Sonderbetriebsausgaben untersagt.

#### 4. Ausblick

Die Änderung der ATAD I ein gutes halbes Jahr nach dessen Beschluß deutet darauf hin, daß die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Richtlinie von Beginn an als notwendig erachtet wurde. Tatsächlich wurde bereits vor dem formellen Beschluß, die ATAD I umzusetzen, in der Literatur zum Einbezug von Drittländern Stellung genommen und darauf hingewiesen, daß Vorschriften, die nur im EU Kontext Anwendung finden, Drittstaaten weiterhin die Möglichkeit bieten, aus hybriden Gestaltungen einen steuerlichen Nutzen zu ziehen.<sup>24</sup> Dementsprechend war die Ergänzung durch die Vorschriften der ATAD II wohl nur eine Frage der Zeit.

Dennoch birgt auch der erweiterte Anwendungsbereich der ATAD II Herausforderungen. Die Umsetzung der Vorschriften der ATAD II hinsichtlich hybrider Gestaltungen

mit Drittstaaten in einem Steuergebiet sind abhängig von der Qualifizierung und rechtlichen Einordnung von Unternehmen, Finanzinstrumenten oder Zahlungen in einem anderen Steuergebiet. Daher muß es zwingend zu einem Informationsaustausch kommen. In Bezug auf Gestaltungen innerhalb der EU sollte dieser Informationsaustausch kein Hindernis darstellen. Wie der Informationsaustausch mit Drittstaaten gesichert werden soll bzw. ob die Sicherstellung des Informationsaustausches in Zukunft möglicherweise die Aufgabe des Steuerpflichtigen sein wird, bleibt abzuwarten.

Außerdem sticht ins Auge, daß es sowohl in der ATAD I als auch weiterhin in der ATAD II an Definitionen mangelt und die Richtlinie Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit gibt, einen Beweis dafür zu erbringen, daß eine doppelte Nichtbesteuerung nicht vorsätzlich unternommen wurde.<sup>25</sup> An dieser Stelle wird der EuGH die offenen Stellen der Richtlinie zunächst füllen und im Zuge dessen die Grenzen der Mindeststandards der Vorschriften vorgeben müssen.

Ebenso bleibt abzuwarten, ob wie geplant im Juni 2017 das Multilateral Instrument der OECD (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, kurz „MLI“) als 15. BEPS Aktionspunkt umgesetzt wird.<sup>26</sup> Mit Hilfe des MLI sollen verschiedene BEPS-Maßnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen eingearbeitet werden, um die Umstände, die individuelle Anpassungen mit sich bringen würden, zu vermeiden. Der Vorschlag des MLI vom 24.11.2016 beinhaltet in Teil 2 u. a. Vorschriften zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen. Auf Grundlage des Aktionspunkts 2 beinhaltet das MLI Vorschriften in Bezug auf Einkommen, das in allen Vertragsstaaten als transparent behandelt wird sowie zu doppelter Ansässigkeit juristischer Personen und Maßnahmen zur Eliminierung von Doppelbesteuerung. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob und inwieweit zwischen diesem multilateralen Instrument der OECD und der EU-Richtlinie, deren Umsetzung im bilateralen Kontext stattfindet, möglicherweise Konflikte entstehen werden, ist vorprogrammiert.

20 Vgl. *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960.

21 Vgl. *Kahlenberg/Oppel*, IStR, 2017, 205.

22 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung).

23 Vgl. *Ginevra*, Intertax, 45/2, 2017, 133.

24 Vgl. *Navarro/Parada/Schwarz*, EC Tax Review, 2016/3, 129.

25 Vgl. *Ginevra*, Intertax, 45/2, 2017, 133, 137.

26 OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, vom 24.11.2016.

# Effektive Abwehr von Zuschätzungen bei Gastronomiebetrieben (Teil 1)

RA/FASt *Daniel Dinkgraeve*, LL.M./EMBA und Dipl.-Jur. *Maximilian Krämer*\*

## I. Einleitung – Risiko Gastronomie

Gastronomie ist zwangsläufig eine bargeldintensive Branche. Es scheint mitunter häufig, als stünden Gastronomen auch deshalb unter einer Art Generalverdacht, Betriebseinnahmen und -ausgaben nicht korrekt aufzuzeichnen. Eine Außenprüfung sowie Diskussionen um die formale und materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sollten daher auch für keinen Gastronomen oder seinen Berater überraschend stattfinden. Gleichwohl fördern Außenprüfungen im Gastronomiebereich immer wieder Zuschätzungen zutage, gegen die sich zu wehren mitunter erhebliche Schwierigkeiten bereiten kann. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet einige mögliche Strategien und Gegenmaßnahmen.

## II. Ausgangssituation

Noch während die Prüfung andauert, spätestens aber kurz vor oder nach Abschluß der eigentlichen Prüfarbeiten werden Steuerpflichtige und Berater im Rahmen vorläufiger oder endgültiger Prüfungsberichte mit Zahlenwerken in Form von ausgedruckten Excel-Dateien konfrontiert, die schon für so manchen Steuerpflichtigen existenzbedrohliche Konsequenzen fürchten, und den Berater zumindest häufig recht ratlos zurücklassen. Von der Finanzverwaltung werden diese Zahlenwerke in aller Regel als Ergebnis angeblicher mathematischer Zwangsläufigkeiten und somit als vermeintlich unumstößlich richtiges Außenprüfungsergebnis hingestellt, das von Seiten des Steuerpflichtigen und seines Beraters überprüfen oder gar im Detail besprechen zu wollen häufig als zumindest unpassend angesehen wird. Gelegentlich werden insbesondere vorläufige Prüfungsfeststellungen zusätzlich auch mit dem meist nur mündlichen erteilten Hinweis garniert, die vorliegenden Zuschätzungen seien angeblich noch höchst moderat und würde der Steuerpflichtige diese nicht (sofort) akzeptieren, sei eine weit aus höhere Zuschätzung möglich und angedacht, sozusagen um die Ausgangsposition der Finanzverwaltung für die nachfolgende Diskussion zu verbessern. Der Steuerpflichtige und sein Berater können in einer solchen Situation entweder einfach akzeptieren, was die Finanzbehörde ermittelt haben will, was sich i.d.R. aber nur anbietet, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich deutlich Schlimmeres zu erwarten hätte, die Konsequenzen bezahlen kann, oder ein langwieriges Verfahren z.B. wegen der damit verbundenen Kosten scheut. Nehmen die Zuschätzungen hingegen existenzbedrohliche Ausmaße an oder drohen sogar steuerstrafrechtliche Konsequenzen, muß spätestens dann über einige

nachfolgend aufgezeigte Strategien nachgedacht werden, wie den angeblichen Feststellungen des Außenprüfers begegnet werden könnte.

## III. Ziel des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige wird regelmäßig zunächst das Ziel verfolgen, die von ihm erstellte Buchhaltung gegen die Angriffe des Außenprüfers zu verteidigen. Erst wenn das nicht mehr möglich ist, wird der Steuerpflichtige sich um Schadensbegrenzung dergestalt bemühen, daß die von der Finanzbehörde angedachten Zuschätzungen nicht allzu drastisch zu seinen Lasten ausfallen. Insbesondere bei Sachverhaltskonstellationen, in denen weder die Finanzbehörden noch der Steuerpflichtige den tatsächlichen Sachverhalt in Form gesicherter Besteuerungsgrundlagen schlußendlich zur Überzeugung des Finanzgerichts beweisen können, kann sich durch eine tatsächliche Verständigung über die steuerlich relevanten Tatsachen beholfen werden. Allerdings wird die Finanzbehörde einer tatsächlichen Verständigung nur dann offen gegenüberstehen, wenn ihr aufgrund substantiierten Sach- und Rechtsvortrages des Steuerpflichtigen und seines Beraters vor Augen geführt wurde, daß ein Durchmarsch in Form der ursprünglich angedachten oder höher angedrohten Zuschätzungen spätestens vor dem Finanzgericht nicht erfolversprechend sein wird. Egal, ob also nun der Steuerpflichtige sich gegen die Zuschätzung ganz grundsätzlich wehren möchte oder mangels Alternativen eine tatsächliche Verständigung anstreben muß, immer werden die nachfolgenden Überlegungen helfen, das jeweils als realistisch erkannte Ziel zu erreichen.

## IV. Grundsätzliches zu (Zu)Schätzung, (Nach)Kalkulation und Verprobung

Die Begriffe werden häufig wenig trennscharf verwendet. Das liegt vermutlich schon alleine daran, daß alle Begriffe ihren Ursprung in der Schätzbefugnis der Finanzverwaltung in § 162 AO finden, die im Laufe der Rechtsentwicklung je nach Stoßrichtung der Argumentation um Begriffe aus dem handelsrechtlichen oder betriebswirtschaftlichen

\* *Daniel Dinkgraeve* ist Partner, *Maximilian Krämer* ist Rechtsreferendar beim OLG München und wissenschaftlicher Mitarbeiter der Kanzlei Dikmen Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn – München.

Vokabular ergänzt wurden. Parallelen zwischen Schätzung und Verprobung bestehen insofern, als die Verprobung grds. nach denselben (Kalkulations)Methoden vorzunehmen ist wie die Schätzung.<sup>1</sup> Die Gründe für die Durchführung einer Verprobung, (Nach)Kalkulation oder (Zu)Schätzung durch die Finanzverwaltung sind unüberschaubar. Sowohl zum Zwecke der Verprobung als auch zum Zwecke der Schätzung wird üblicherweise eine mehr oder minder intensive Kalkulation erstellt werden. Im Kern kann zwischen einer Verprobung zur Widerlegung der formal ordnungsgemäßen Angaben des Steuerpflichtigen und einer Schätzung in Form einer weiteren Kalkulation nach erfolgter Verwerfung der Buchführung (infolge der Verprobung/(Nach)Kalkulation) differenziert werden.<sup>2</sup> Für die folgende Betrachtung sei ohne Anspruch auf Allgemeingültigkeit eine Verprobung die erste stichprobenhafte Überprüfung eines bestehenden Zahlenwerks, eine (Nach)Kalkulation eine eher umfassende Überprüfung des bestehenden Zahlenwerks, und eine Schätzung der Versuch, mithilfe von Mitteln der Kalkulation ein anderes, vermeintlich realitätsnäheres Zahlenwerk zu erzeugen.

Dabei wird häufig zunächst anhand einzelner Waren oder z. B. bestimmter technischer Parameter der Kasse oder Kassensoftware eine Verprobung durchgeführt. Führt dies zu nicht erkläraren Erkenntnissen/Ergebnissen oder ist die Buchhaltung ohnehin schon formal/materiell mangelhaft, wird i. d. R. eine mehr oder weniger breit angelegte (Nach-)Kalkulation mehrerer Waren oder Warengruppen stattfinden, die immer dann in eine (Zu)Schätzung münden wird, wenn die (Nach)Kalkulation den Verdacht von Kassensystemmanipulationen oder in sonstiger Weise nicht ordnungsgemäßer Buchführung zu erhärten scheint. Die Schätzung selbst wird dann i. d. R. dadurch vorgenommen, daß das Ergebnis der Nachkalkulation einzelner Waren oder Warengruppen – mehr oder weniger – gewichtet auf den gesamten Wareneinsatz angewendet wird.

### 1. Die Daten des Steuerpflichtigen als Ausgangspunkt

Unter dem Überbegriff der Daten des Steuerpflichtigen werden Daten in Papierform, die Daten in digitaler Form und die „Daten“ z. B. bzgl. örtlicher Gegebenheiten verstanden. Diese müssen möglichst vollständig vorliegen. Ist dies nicht der Fall, so müssen diese durch das Finanzamt ermittelt werden. In Gastronomiebetrieben sind z. B. für einen Außenprüfer interessant (nicht abschließend):

- Warenanfangs- und -endbestände (Inventur);
- die Einkaufsrechnungen für die Überprüfung der Umsätze oder Ermittlung etwaiger Schwarzeinkäufe;
- Größe der eingekauften und der ausgeschenkten Maßeinheiten;
- die Speise- und Getränkekarten der zu prüfenden Zeiträume für die Überprüfung der Einnahmen;
- Aufzeichnungen über Höhe und Zeitpunkt von Verlusten und Bruch, Sonderpreisen, Mitarbeiterbewirtungen.

- Gebrauchsanweisungen und Update-Dokumentation des Kassensystems

Ist das vorhandene betriebsinterne Datenmaterial nicht vollständig vorhanden oder nur unvollständig verwertbar, hat die Finanzbehörde zu schätzen.<sup>3</sup>

### 2. Verprobung, Kalkulation und Schätzung trotz formal ordnungsgemäßer Buchführung?

Eine formal ordnungsgemäße Buchführung setzt insbesondere bei Gastronomen eine ordnungsgemäß geführte Kasse voraus. Die Finanzverwaltung hat in den vergangenen Jahrzehnten die Erfahrung gemacht, daß insbesondere bei elektronischen Kassen Manipulationsmöglichkeiten bestehen können. Teilweise konnten entsprechende Hilfsmittel, selbstverständlich inoffiziell, beim jeweiligen Kassenhersteller oder dessen Mitarbeitern gleich miterworben werden.<sup>4</sup> Diese Ausgangslage führte bei der Finanzverwaltung dazu, die zum Betrieb elektronischer Kassen notwendige Software der einzelnen Hersteller zunehmend zu überprüfen, um Manipulations- und Mißbrauchspotential zu erkennen. Bei nicht wenigen Kassensystemen wurden aus Sicht der Finanzverwaltung vermeintlich problematische Parameter entdeckt, so zum Beispiel, daß sogenannte Sessionlücken in den Kassenaufzeichnungen vorhanden sind, also Lücken in der laufenden Nummerierung der Geschäftsvorfälle. Werden solche vermeintlich problematischen Parameter bei ansonsten formal ordnungsgemäßer Kassensführung entdeckt, wird der Außenprüfer genauso auf die Mittel der Verprobung, (Nach)Kalkulation und gegebenenfalls Zuschätzung zurückgreifen, als wenn eine nicht ordnungsgemäße Finanzbuchhaltung z. B. wegen unvollständiger Unterlagen vorläge.

### 3. Verprobung

Unter Verprobung versteht man alle Rechenoperationen, die dazu geeignet sind, die Besteuerungsgrundlagen auf eine andere Art und Weise als der Steuerpflichtige zu errechnen und dadurch die sachliche Richtigkeit seiner Aufzeichnungen zu überprüfen und ggf. die Vermutung des § 158 AO zu widerlegen.<sup>5</sup> Der Außenprüfer wird sich bestimmte, regelmäßig/erfahrungsgemäß als problematisch identifizierte Parameter (auch aufgrund von Kontrollmaterial) aus den vom Steuerpflichtigen übergebenen Daten/Unterlagen herausuchen und stichprobenhaft überprüfen, im Grunde also auch in sehr eingeschränktem Umfang nachkalkulieren. Dabei werden z. B. einzelne Waren oder

1 Seer a.a.O., § 162 AO Tz. 53.

2 Seer a.a.O., § 162 AO Tz. 53.

3 Kaligin, Betriebsprüfung und Steuerfahndung, 2014, 335 f.

4 FG Rheinland-Pfalz, Beschluß vom 07.01.2015 – 5 V 2068/14

5 Seer a.a.O., § 158 AO Tz. 17.

andere signifikante Parameter des Betriebes herangezogen. Es kann aber auch sein, daß die verwendete Technik, also z.B. das Kassensystem und/oder die Kassensoftware, bekannte Schwachstellen aufweist, die der Außenprüfer näherer Betrachtung unterzieht, um eventuelle Anhaltspunkte für die Verwerfung der Buchhaltung zu gewinnen.

#### 4. (Nach)Kalkulationen

Im Grunde ist eine (Nach)Kalkulation nichts anderes als eine intensivere Verprobung mit dem Ziel, nicht nur (wie bei der Verprobung) die Richtigkeit einzelner bestehender Parameter zu überprüfen, sondern zum einen eine größere Bandbreite an Parametern für Zwecke der Überprüfung abzudecken und zudem wahrscheinlichere Wertansätze zu ermitteln, die dann als Grundlage von Zuschätzungen dienen können. Je größer dabei die Abweichungen der im Wege der (Nach)Kalkulation ermittelten Werte von der ursprünglichen Finanzbuchhaltung ausfällt, desto wahrscheinlicher ist eine nachfolgende Zuschätzung dem Grunde nach, weil die ursprüngliche Finanzbuchhaltung wegen der Ergebnisse der (Nach)Kalkulation als nicht ordnungsgemäß angesehen wird. Insoweit befruchten sich also (Nach)Kalkulation und der Wille zur Zuschätzung mitunter gegenseitig, was zu recht absonderlichen und unplausiblen Zirkelschlüssen führen kann.

#### 5. Zulässigkeit von (Zu)Schätzungen

Unter der Schätzung versteht man ein Verfahren, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um eine Aufklärung nicht möglich ist.<sup>6</sup>

Eine Schätzung und damit auch die dazu notwendige Kalkulation ist dabei nicht per se gerechtfertigt, sondern nur, soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die Schätzung hat also sowohl Umstände zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen; ersteres wird leider allzu häufig vonseiten der Finanzbehörden vergessen.<sup>7</sup>

Wurden überhaupt keine Bücher geführt und/oder keine Buchführung zur Überprüfung vorgelegt, wird die gesamte Buchführung als nicht ordnungsgemäß verworfen.<sup>8</sup> Ist die Buchführung hingegen formal mangelhaft, dient die Schätzung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, da das Ergebnis der Buchführung keine Beweiskraft nach § 158 AO für die Besteuerung entfaltet. Liegt keine ordnungsgemäße oder gar keine Buchführung vor, ist Anlaß gegeben, die sachliche Richtigkeit des (vorhandenen) Buchführungsergebnisses anzuzweifeln.<sup>9</sup>

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Buchführung ordnungsgemäß ist, kommt es jedoch nicht auf die formale Bedeutung eines Buchführungsmangels, sondern auf

dessen sachliches Gewicht an.<sup>10</sup> Hieraus ist abzuleiten, daß den Betriebsprüfer die objektive Beweislast trifft, wenn er vom Ergebnis der Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen abweichen will.<sup>11</sup> Dies bedeutet, daß die Finanzverwaltung im konkreten Fall nachweisen muß, daß bspw. eine Kassenmanipulation vorliegt, aufgrund derer die Buchführung formal nicht ordnungsgemäß ist. Für letzteren Fall hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, im Wege der Feststellungsklage die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung klären zu lassen.<sup>12</sup> Allerdings wird dabei mitunter das Feststellungsinteresse von der weiteren Entwicklung überholt, so daß die Frage der Ordnungsmäßigkeit dann doch im Rahmen des Rechtsbehelfs gegen die Auswertungsbescheide inzident zu klären sein wird. Eine fehler- und lückenlose Buchhaltung führen zu können, die allen steuerlichen Vorschriften entspricht, ist gerade bei klein- und mittelständischen Unternehmen aufgrund der Komplexität der Normen, Durchführungsverordnungen und Urteile sowie deren Interpretationsspielräumen unrealistisch.<sup>13</sup> Die Abweichung der betrieblichen Kennzahlen von Vorjahreswerten beim inneren Betriebsvergleich oder von anderen Betrieben beim äußeren Betriebsvergleich reicht hingegen selten aus, um formell ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu widerlegen. Die Abweichungen müßten gravierend sein und die Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben, da kein Betrieb dem anderen wirklich gleicht, müßte so klar ersichtlich sein, daß das buchmäßig ermittelte Ergebnis nicht der Realität entsprechen kann.<sup>14</sup> Die Höchstwerte der Richtsatzsammlung dürfen bei der Schätzung auch nicht ohne weiteres überschritten werden.<sup>15</sup>

Eine ordnungsgemäße und nachvollziehbare Schätzung muß zudem zumindest drei Kriterien erfüllen:

■ Benennung der verletzten Rechtsnorm

Hierbei ist die Unterscheidung zwischen formellen und materiellen Mängeln von zentraler Bedeutung. Während materielle Mängel unmittelbare Auswirkungen auf das Buchführungsergebnis haben, beschränken sich formelle Mängel zunächst auf Organisations- und Aufbewahrungsvorschriften und führen nur zu einer Schätzbefugnis, wenn die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln ist.<sup>16</sup>

6 BFH v. 02.02.1982 – VIII R 65/80, BStBl II 1982, 409.

7 Apitz DStR 1985, 304, 305.

8 Apitz DStR 1985, 304, 305 f.

9 BFH v. 14.12.2011 – XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921.

10 BFH v. 04.08.2010 – X B 19/10, BFH/NV 2010, 2229.

11 Kaligin, a.a.O., 104.

12 FG Münster v. 15.01.2013 – 13 K 3764/09, EFG 2013, 638.

13 Blenkens/Maier-Siegert BC 2005, 54, 56.

14 BFH v. 18.03.1964 – IV 179/60, BStBl III 1964, 381 und v. 26.04.1983 – VIII R 38/82, BStBl II 1983, 618.

15 BFH v. 28.03.2001 – VIII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217.

16 BFH v. 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl II 1982, 430.

- Angabe der Tatsachen, aus denen die Verletzung der Rechtsnorm folgt

Im allgemeinen wird es z.B. nicht genügen, wenn sich (wie leider häufig zu beobachten) in Betriebsprüfungsberichten die pauschale Aussage findet, der Steuerpflichtige habe „einen Teil seiner Ausgangsrechnungen“ nicht aufbewahrt.<sup>17</sup>

- Gewichtung des Buchführungsmangels im konkreten Einzelfall

Ebenso sollte eine einzelfallbezogene Aussage zur Gewichtung der einzelnen festgestellten Mängel enthalten sein.<sup>18</sup>

Die Schätzungsgrundlagen und Rechenwege müssen zudem von der Finanzbehörde so dargelegt werden, daß ihre Nachprüfung möglich ist. Das zahlenmäßige Ergebnis der Schätzung muß zudem auf Schlüssigkeit hin kontrollierbar sein.<sup>19</sup>

## 6. Methoden der Schätzung

Die Methoden, derer sich die Finanzbehörden für eine Schätzung bedienen können, schließen sich grundsätzlich nicht gegenseitig aus, sondern können und sollen ggf. zusammen angewendet werden. Durch die Schätzung wird die in § 5 AO normierte Ermessenentscheidung ausgeübt, die dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu genügen hat. Danach ist unter rechtlich zulässigen Schätzungsverfahren die sachgerechte Methode zu wählen.<sup>20</sup> Der Steuerpflichtige hat dagegen keinen Anspruch auf Anwendung einer bestimmten oder anderen Schätzungsmethode.<sup>21</sup> Deshalb sollte sich der Berater grundsätzlich zumindest zu Überprüfungs Zwecken auf die von den Finanzbehörden gewählte Methode einlassen. Sollten aber andere Methoden günstiger für den Steuerpflichtigen sein, spricht nichts dagegen, die so vom Berater gewonnenen Ergebnisse in die Diskussion mit der Finanzbehörde einzuführen, insbesondere weil dann anhand einer Alternativkalkulation trefflich die Vorzugswürdigkeit der bisherigen Vorgehensweise und Schätzung der Finanzbehörde substantiiert bestritten werden kann.

Gleichwohl sind nicht alle Schätzmethoden gleichermaßen tauglich. Der Zeitreihenvergleich ist z.B. vom BFH mit Urteil vom 25.03.2016 wesentlich eingeschränkt worden. Die Schätzungsmethode des Zeitreihenvergleichs ist eine Form des inneren Betriebsvergleichs, bei der der Betriebsprüfer von vorhandenen betriebsinternen Zahlen ausgeht und diese zum Gesamtergebnis eines Besteuerungsabschnitts weiterentwickelt.<sup>22</sup> Der Verwertbarkeit des Zeitreihenvergleichs wurde dergestalt eingeschränkt, daß dieser bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Wege der Nachkalkulation nur dann eingesetzt werden kann, wenn er technisch korrekt durchgeführt wurde, die materielle Unrichtigkeit eine gewisse Bagatellschwelle übersteigt und sich keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.<sup>23</sup>

## V. Taktische Erwägungen zur Abwehr von Schätzungen

Alle Überlegungen zur Abwehr der Zuschätzungen müssen vor dem Hintergrund eines möglichen finanzgerichtlichen Verfahrens, mitunter auch im Hinblick auf ein schon eingeleitetes oder ggf. möglich erscheinendes Strafverfahren erfolgen. Es geht darum, möglichst frühzeitig Weichen zugunsten des Mandanten zu stellen. Dazu bietet es sich an, die Vorgehensweise des Außenprüfers und der Finanzverwaltung allgemein ebenso kritisch zu hinterfragen wie die im Außenprüfungsbericht niedergelegten Zahlenwerke selbst.

### 1. Kritische Vorgehensweise von Finanzbeamten

Was Außenprüfer in der Regel nicht zu viel haben, ist Zeit. Ganz im Gegenteil müssen sie üblicherweise eine Vielzahl unterschiedlicher Fälle parallel bearbeiten. Gleichwohl müssen sich Außenprüfer aber an die Verfahrensvorschriften sowie die materiellen Steuergesetze und die Grundsätze rechtmäßiger Schätzungen halten. Dabei kann eine Vielzahl von Fehlern passieren, die der Berater entweder direkt oder zu einem späteren, gegebenenfalls taktisch günstigeren Zeitpunkt nutzen kann. Die Entscheidung, wann welcher Fehler thematisiert wird, sollte in der Regel danach getroffen werden, wann das Aufzeigen eines solchen Fehlers die maximale Durchschlagskraft zugunsten des Steuerpflichtigen entwickelt, was je nach Konstellation auch durchaus in einem späteren Stadium, zum Beispiel nach Abschluß des originären Außenprüfungsverfahrens im Rechtsbehelfsverfahren, sein kann. Aber auch wenn die Chemie zwischen Berater und Steuerpflichtigen einerseits sowie dem Außenprüfer andererseits nicht stimmt, kann es sinnvoll sein, auf bestimmte Unzulänglichkeiten des Außenprüfungsberichts erst im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens hinzuweisen.

Werden während der Außenprüfung von Seiten der Finanzverwaltung problematische Ansichten oder sogar Drohungen mit noch weitaus höheren Schätzungen wie oben angedeutet an den Berater und seinen Mandanten herangetragen, stellt sich regelmäßig die Frage, wie mit einer solchen eskalierenden Situation umgegangen werden sollte. Nichts zu unternehmen führt im schlimmsten Falle dazu, daß ausschließlich die Ansicht des beteiligten Finanzbeam-

17 *Kulosa*, Der Betrieb 2015, 1797, 1798.

18 *Kulosa*, a.a.O., 1798.

19 BFH v. 14.12.2011 – XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921.

20 BFH v. 26.07.1972 – I R 158/71, BStBl II 1972, 919.

21 BFH v. 01.03.2005 – X B 158/04, BFH/NV 2005, 1014 und v. 27.01.2009 – X B 28/08, BFH/NV 2009, 717.

22 *Kaligin*, a.a.O., S. 347; weitergehend *Burkhard*, StBp 2006, 61 ff.; *Wiggen*, StBp 2008, 168 ff.; *Kratzsch/Rabe* StB 2010, 191 ff.

23 BFH v. 25.03.2015 – X R 20/13, DB 2015, 1702.

ten in der Akte Platz findet (selbstverständlich ohne eine eventuell vom Berater wahrgenommene Drohung), was insbesondere vor dem Hintergrund eines möglichen finanzgerichtlichen Verfahrens nicht zielführend ist. Dienstaufsichtsbeschwerden oder ähnliche Maßnahmen sind regelmäßig in der Sache nutzlos und führen ganz im Gegenteil eher zur massiven Verhärtung der Fronten. Begegnet man problematischen Äußerungen der beteiligten Finanzbeamten hingegen im Wege offensiver Gegenwehr ggü. den beteiligten Beamten, schlimmstenfalls inklusive Vorwürfen mit sogar strafrechtlichen Implikationen (Bedrohung, Nötigung, Erpressung, etc.), läßt das das Klima zwischen Finanzbehörde und Berater/Steuerpflichtigem in der Regel unmittelbar abkühlen bis hin zu Vorwürfen der Finanzverwaltung an den Steuerpflichtigen und seinen Berater, man habe den beteiligten Finanzbeamten wahrheitswidrig eine Drohung etc. unterstellen wollen. Sinnvoller in diesem Zusammenhang ist hingegen, einfach nur eine Zusammenfassung des Telefonats oder Gesprächs aus Sicht des Beraters an die Finanzverwaltung zu übersenden. Dadurch wird zunächst der Effekt erzielt, daß eben nicht nur die Erinnerungen des Finanzbeamten in der Akte Platz finden. Die Zusammenfassung sollte hinsichtlich der problematischen Punkte zudem eher defensiv formuliert sein, um die oben beschriebene Eskalation gar nicht erst möglich zu machen. Als insoweit unproblematisch und gelegentlich sogar selbst nach vorangegangenen heftigen Auseinandersetzungen zu einem sehr sachlichen Gesprächsklima zurückführende Formulierung bietet sich an mitzuteilen, daß der Berater die Ausführungen des Finanzbeamten in dieser und jener Weise erinnert und verstanden hat und darum gebeten wird, eventuelle Ergänzungen hinsichtlich des Gesprächsverlaufs und des Gesprächsergebnisses dem Berater möglichst kurzfristig mitzuteilen. Vorteil dieser Vorgehensweise ist, daß Gesprächshergang und Gesprächsergebnis aus Sicht des Steuerpflichtigen und seines Beraters in der Akte des Finanzamts dokumentiert sind, ohne daß Berater und Steuerpflichtiger sich dem Vorwurf angeblich inkriminierender Unterstellungen seitens der Finanzverwaltung ausgesetzt sehen müssen, verbunden mit der Bitte an die Finanzbehörde, eventuelle Mißverständnisse aufzuklären. Dagegen kann niemand etwas einwenden und vielleicht finden die Beteiligten ja wieder zurück zu einem konstruktiven und sachlichen Gesprächsklima.

## 2. Problematische Außenprüfungsfeststellungen

Es lohnt sich durchaus, die in (vorläufigen) Außen-/Fahndungsprüfungsberichten niedergelegten Zahlenwerke einer sehr kritischen Kontrolle zu unterziehen. Ein ganz wesentlicher Grund neben möglichen Rechenfehlern oder Formelfehlern ist, daß Außenprüfer dazu tendieren, die tatsächlichen Details des individuellen Betriebs des Steuerpflichtigen so lange geistig einzudampfen, bis diese Details weitestgehend eingeebnet sind und damit der Betrieb

in die Beurteilungsschemata und nicht zuletzt die von den Finanzbehörden verwendeten Excel-Tools paßt. Bei dieser Verdichtung der in der Regel deutlich differenzierter zu betrachtenden Realität des Steuerpflichtigen zugunsten einer statistischen Verwertbarkeit der vorliegenden Daten für Prüfungszwecke der Finanzbehörde wird insbesondere das Ziel verfolgt, den Betrieb des Steuerpflichtigen mit Daten und Kennzahlen angeblicher Standardbetriebe vergleichbar zu machen. Denn im Grunde ist ein Außenprüfungsbericht nichts anderes als eine häufig recht simple Statistik. Das Ergebnis solcher Statistiken ist aber ganz maßgeblich davon abhängig, welche Ausgangswerte (Daten des Steuerpflichtigen) mit Hilfe welcher Berechnungen (Excel-Formeln/Tools) zu welchen Vergleichswerten (Richtsatzsammlung oder andere angeblich maßgebliche Vergleichswerte der Finanzbehörde) ins Verhältnis gesetzt oder verglichen werden. Dies zu überprüfen ist Aufgabe des Beraters; diese Aufgabe vernünftig zu erfüllen, wird dem Berater von Seiten der Finanzbehörden mitunter ganz massiv durch das Vorhalten z. B. der Berechnungsformeln erschwert.

Das beste Mittel gegen unerfreuliche Betriebsprüfungsergebnisse ist natürlich eine richtige Bilanz oder Gewinnermittlung auf Basis einer formal und inhaltlich korrekten Buchführung. Das zu erreichen, klingt inzwischen jedoch jedenfalls deutlich leichter, als es im täglichen Kampf des Steuerpflichtigen mit den an ihn nicht nur im steuerlichen Bereich gestellten Anforderungen umsetzbar ist. Alleine die schiere Fülle von Regeln und technischen Details wird es dem findigen Außenprüfer ermöglichen, einen Ansatzpunkt zu finden, an dem weitergehende Ermittlungen, Nachkalkulationen und Schätzungen aufgehängt werden können. Insbesondere bei kleineren Betrieben im Gastronomiebereich oder solchen, die von Steuerpflichtigen und deren Mitarbeitern betrieben werden, die mitunter mit den Feinheiten des dem deutschen eigenen, recht speziellen steuerrechtlichen Vokabular nicht vertraut sind, wird es regelmäßig schwerfallen, alle vom Gesetzgeber, der Rechtsprechung und gegebenenfalls sogar der Finanzverwaltung aufgestellten Regeln immer einzuhalten, wie das in einem Betrieb mit eigener Steuerabteilung wohl noch möglich ist. Daß insbesondere im Bereich kleinerer Gastronomiebetriebe anlässlich von Außenprüfungen Schätzungen stattfinden, ist also eher die Regel denn die Ausnahme und muß zwangsläufig zu der Konsequenz führen, zumindest möglichst intensiv Schadensbegrenzung zu betreiben, wenn ein Steuerpflichtiger schon nicht in der Lage ist, alle Details immer einzuhalten.

Um zu zeigen, wie das zunächst einmal ja recht stabil erscheinende Bollwerk eines Außenprüfungsberichts ins Wanken gebracht werden kann, sollen nachfolgend eine Reihe von Stadien eines Außenprüfungsverfahrens mit anschließendem Rechtsbehelfsverfahren gegen die Auswertungsbescheide betrachtet werden, die sich aus Sicht des Steuerpflichtigen und des Beraters dazu eignen, die Interessen des Steuerpflichtigen möglichst effektiv zu verteidigen.

## VI. Ausgewählte Einzelmaßnahmen zur Abwehr von Schätzungen

Gegen die Prüfungsanordnung selbst vorzugehen, soll vorliegend nicht thematisiert werden; die dazu ergangene Rechtsprechung ist Legion.

Vielmehr soll die Betrachtung mit dem i.d.R. nach dem Abschluß der originären Prüfungsarbeiten dem Steuerpflichtigen überlassen vorläufigen Prüfungsbericht beginnen. Dort wird zum ersten Male vom Außenprüfer zusammengefaßt, was er glaubt herausgefunden zu haben. Auch wenn gegen diesen vorläufigen genauso wie gegen den endgültigen Außenprüfungsbericht als Verwaltungsinternum keine unmittelbaren Rechtsbehelfsmöglichkeiten gegeben sind, lohnt es sich gleichwohl in mehrerer Hinsicht, die vorläufigen Feststellungen genau zu analysieren und die bisherige Vorgehensweise des Prüfers sowie das Zahlenwerk selbst kritisch zu hinterfragen.

### 1. Problembereich Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Um überhaupt die Möglichkeit der Schätzung zu erhalten, muß die Finanzbehörde zunächst die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung widerlegen. Dazu wird insbesondere bei Gastronomen mit elektronischer Kasse zunehmend zunächst auf die angebliche Manipulierbarkeit des Kassensystems oder der Kassensoftware abgestellt. Hintergrund ist, daß die Finanzbehörden durch speziell geschulte Beamte inzwischen die Kassensysteme und auch die Kassensoftware auf Manipulationsmöglichkeiten untersuchen lassen. Werden solche Möglichkeiten entdeckt, darf der Gastronom spätestens im Rahmen der nächsten Betriebsprüfung davon ausgehen, zumindest eine ganze Reihe zusätzlicher Fragen zum Kassensystem beantworten zu müssen. Ferner wird das System selbst ganz gezielt auf die von der Finanzverwaltung ermittelten Manipulationen hin überprüft. Wird dabei ein der Finanzverwaltung bekanntes Muster erkannt, wird die Buchhaltung regelmäßig verworfen (und ein Strafverfahren eingeleitet).

Eine dieser Manipulationen glaubt die Finanzverwaltung aktuell in sogenannten Session-Lücken sehen zu können, also Lücken in der laufenden Nummerierung von Geschäftsvorfällen (Sessions). Es wird nämlich vermutet, daß diese Lücken bei der Manipulation mithilfe eines Storno-Sticks erzeugt wurden. Problem in diesem Zusammenhang ist nur leider, daß es für diese Annahme der Finanzverwaltung bisher keinen sicheren Beweis gibt, der betroffene Kassensoftwarehersteller die Entstehung solcher Lücken durch Manipulation nicht für gegeben hält und auch simple Umbuchungen, z.B. bei Platzwechsel oder Abbestellungen durch den Gast, zu eben jenen Lücken führen können. Der Versuch, diese Thematik über eine Offenlegung aller für die Ansicht der Finanzverwaltung entscheidenden technischen Prüfmethode oder eine Zeugeneinvernahme des Technikers der Finanzverwaltung abschließend zu klären, scheitert

häufig an der Weigerung der Finanzverwaltung, die Daten herauszugeben oder zumindest ein Gespräch mit dem Techniker durchzuführen. Aber auch bei einzelnen Finanzrichtern erntet man mit dem Antrag auf Einsichtnahme auch in die technischen Prüfmethode bzgl. der angeblichen Manipulierbarkeit der Kassensoftware im Wege der Datenüberlassung eher Unverständnis und Ablehnung, was nicht selten an einer gewissen Abneigung der betreffenden Richter liegt, sich mit diesen sehr technischen Details zu befassen. Insbesondere diese Abneigung einzelner Finanzrichter gegen die Überprüfung der von der Finanzverwaltung zunehmend gegen die Steuerpflichtigen eingesetzten technischen Möglichkeiten wird aber zunehmend zur Gefahr für effektiven Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen werden, denn es droht sich qua gewollter technischer Aufrüstung und damit einhergehender Verkomplizierung der Abläufe in der Finanzverwaltung ein rechtsfreier Raum zu Lasten des Steuerpflichtigen zu bilden, insbesondere, weil die Finanzverwaltung sich üblicherweise strikt weigert, sich diesbezüglich in die Karten schauen zu lassen.

Aber auch in den „klassischen“ Fehlerbereichen wird von Außenprüfern eifrig nach Gründen gesucht, die Buchhaltung in Gänze verwerfen zu können. Nicht alle davon sind wirklich problematisch. So kommt es tatsächlich vor, daß bei der Überprüfung von Kontrollmaterial nicht genügend darauf geachtet wird, daß unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden bei Lieferant (z.B. Großhandel mit Bilanz) und Gastronom (z.B. Kleinbetrieb mit EÜR) insbesondere i.Z.m. dem Jahreswechsel nahezu zwangsläufig zu Verwerfungen führen, was jedoch augenscheinlich völlig unvermeidlich und korrekt ist.

Auch die intensive (Nach)Kalkulation durch den Außenprüfer mit vermeintlich eindeutig von der Buchhaltung abweichenden Ergebnissen muß nicht zwingend richtig sein, wie einige Beispiele im nächsten Abschnitt zeigen.

Wichtig bei allen behaupteten vermeintlichen Fehlern ist genau zu prüfen und nachzurechnen, ob sie wirklich zutreffend sind, egal wie offensichtlich sie auch zunächst scheinen mögen.

### 2. Problembereich Kalkulation und Kalkulationsmethoden

Sowohl bei der (Nach)Kalkulation zu Zwecken der Überprüfung/Verwerfung der Buchführung als auch bei der Kalkulation eventueller Zuschätzungen finden sich mannigfaltige Ansatzpunkte, das Zahlenwerk des Außenprüfers zu erschüttern. In diesem Zusammenhang führen mitunter zum Leidwesen vieler Juristen, seien es nun Anwälte, Richter oder Staatsanwälte, weniger brillante Rechtsausführungen zum richtigen Ergebnis als vielmehr gute Excel-Kenntnisse, gute Kenntnisse des Betriebes und seiner Abläufe, das penible Vergleichen von Daten und das Nachrechnen der einzelnen Zwischen- und Endergebnisse. Es ist tatsächlich am Berater, die Zahlengrundlage des Mandanten und den Bericht des

Außenprüfers sehr sorgfältig zu analysieren und letzteren ggf. mithilfe des Mandanten zu widerlegen. Dies ist äußerst aufwendig und erfordert, sich in das von der Finanzverwaltung erstellte Zahlenwerk intensiv einzuarbeiten, denn das pauschale Bestreiten des Ergebnisses wird hierfür nicht ausreichen. Nachfolgend werden beispielhaft einige kritische Beurteilungsfehler vom Außenprüfer aufgezeigt:

- a) Regelmäßig wird bei der Prüfung von Gastronomiebetrieben vergessen zu bedenken, daß die Entsorgung bereits zubereiteter Nahrungsmittel insbesondere bei All-you-can-eat-Buffets aufgrund hygienerechtlicher Vorschriften zwangsläufig dazu führt, daß nicht verzehrte Lebensmittel nicht mehr verkauft, sondern ganz im Gegenteil aufwändig entsorgt werden müssen. Diese Entsorgung führt nicht nur zu weiteren Kosten für die Dienstleistungen des Entsorgers, sie muß insbesondere beim Prüfer zu der Erkenntnis führen, daß die so in teilweise erheblichen Mengen entsorgten Lebensmittel natürlich im Rahmen einer Kalkulation von den Einkäufen, die für kalkulatorischen Umsatz sorgen sollen, offensichtlich zunächst abgezogen werden müssen. Das ist tatsächlich relativ schwierig, da natürlich die Rechnungen des Entsorgungsbetriebes allenfalls Mengenangaben enthalten, nicht aber Warengruppen oder gar einzelne Lebensmittel. Das Problem verschärft sich immer dann, wenn das betreffende Restaurant nur gelegentlich solche Buffets anbietet. Wenn solche Korrekturen hingegen bei der Kalkulation des Außenprüfers vergessen werden, explodiert der kalkulierte Umsatz geradezu und die daraus resultierende Schätzung ist per se nicht vertretbar.
- b) Es lohnt sich tatsächlich, regelmäßig zu überprüfen, ob Eingangsrechnungen vom Außenprüfer richtig in die Kalkulation einbezogen wurden, insbesondere in Bezug auf die Mengenangaben, da andernfalls ein Wareneingang in exorbitant falscher Höhe Ausgangspunkt der Berechnung ist. Insbesondere bei Getränken, die in verschiedenen großen Gebinden erworben werden können, wird häufig festzustellen sein, daß eine in einem Veranlagungszeitraum vielleicht durchgängig verwendete Gebindegröße vom Außenprüfer in allen anderen Veranlagungszeiträumen als gleich bleibend unterstellt wird, was zum Beispiel bei diversen Spirituosen nicht nötigenfalls der Fall sein muß. So sollte es regelmäßig zu Nachfragen des Beraters kommen, wenn Spirituosen immer mit einer Gebindegröße von 1 l in die Berechnung einbezogen werden, obwohl es auch andere Gebindegrößen gibt und obwohl zum Beispiel der Preis im zweiten überprüften Veranlagungszeitraum signifikant unter dem Preis derselben Spirituose im Vorjahr liegt.
- c) Vorsicht ist auch geboten bei ausgeprägtem Rosinenspicken des Außenprüfers in Bezug auf für die Finanzverwaltung besonders günstige Waren(gruppen) mit hohen Aufschlagsätzen wie zum Beispiel Kaffee, wenn

nachfolgend die so ermittelten Zuschläge auf das gesamte Warensortiment, also auch auf solche Waren mit deutlich niedrigeren Aufschlagsätzen, übertragen werden sollen. Insbesondere bezüglich des Rohgewinnaufschlagsatzes dürfen einzelne Waren mit besonders hohem oder niedrigem Aufschlagsatz nicht als Maßstab für den gesamten Umsatz genommen werden (Rohgewinnaufschlag i.H.v. als Beispiel: Flaschenbier Außerhausverkauf: 50, Fassbier: 233 und Kaffee: 687).<sup>24</sup> Vielmehr muß ein richtig gewichteter und gewogener Durchschnitt angesetzt werden.

- d) Bei jeder Art von Ausbeutekalkulation muß unbedingt überprüft werden, ob Umstände gegeben sind, die eine geringere Ausbeute zwingend erscheinen lassen. So sollte zum Beispiel bei Faßbier durchaus einmal die Anzahl, die Länge und der Durchmesser der Bierleitungen ermittelt werden. Das ermöglicht zu berechnen, welche Biermenge für den Nachtwächter, also den nach Betriebsschluß bis zur Eröffnung am nächsten Tag in der Leitung verbleibenden unverkäuflichen Bierrest, einzukalkulieren ist. Gleiches gilt für den Abzug von Biermengen wegen regelmäßiger Reinigung der Leitungen. Je nach Länge, Durchmesser und Anzahl der Bierleitungen können dabei mehrere 100 l pro Monat nicht verkauft werden und dürfen im Rahmen der Ausbeutekalkulation auch nicht berücksichtigt werden.
- e) Die Überlegungen zum Nachtwächter dürfen nicht verwechselt werden mit dem daneben auftretenden Schankverlust, auch wenn in der Regel lediglich letzterer vom Außenprüfer berücksichtigt wird. Im Normalfall akzeptiert das Finanzamt einen Schankverlust von 3–5 % ohne Probleme. Es gibt aber auch Fälle, in denen die Finanzbehörden bis zu 15 % akzeptiert haben, weil der Gastronom alles ordentlich dokumentiert hat. Leider wird diese ganz entscheidende Beweisvorsorge nur vereinzelt akribisch betrieben. Hier ist auch der steuerliche Berater angehalten, seinen Mandanten immer wieder aufmerksam zu machen.
- f) Auch sonstige Warenverluste müssen dem Außenprüfer insbesondere bei Durchführung einer Ausbeutekalkulation möglichst genau dargelegt werden können. Entscheidend ist die genaue Herleitung der Verluste, da ohne die genaue Berechnung eine vollständige Überprüfung der Kalkulation nicht möglich ist. Unter den Überbegriff des „Verlusts“ fallen dabei zum Beispiel Verderb, Bruch oder auch die Verwendung der Schaumtaste.
- g) Auch zum Beispiel die Einteilung der Getränke durch den Außenprüfer und nachfolgende Einbeziehung in

<sup>24</sup> NWB Betriebsprüfungskartei Nr. 5 Teil III, Stand Oktober 2016, Gastwirtschaften S. 59 f.

die Kalkulation sollte intensiv überprüft werden. Diese Einteilung in Bier, antialkoholische Getränke, Wein und Spirituosen wird bei einer Warengruppenkalkulation ganz erhebliche Auswirkungen haben, wenn zum Beispiel antialkoholische Getränke wie „San Bitter 0,20l“ mit einem tatsächlichen Verkaufspreis von €3,00 pro Flasche als vermeintliche Spirituosen mit der angeblichen Ausschankgröße 0,02l und einem Spirituosenpreis pro Glas von € 5,00 in die Kalkulation einbezogen werden.

- h) Auch ist zum Beispiel die Darreichungsform von anti-alkoholischen Getränken immer dann problematisch, wenn ein Lokal die deutlich teureren 0,20l Cola-Flaschen in einem Veranlagungszeitraum verwendet hat, und im nächsten Veranlagungszeitraum eine Schankanlage mit Postmix. Kalkuliert man die Postmixmenge mit dem deutlich höheren Preis kleiner 0,20l Cola-Flaschen, explodiert der Umsatz förmlich.
- i) Sonderpreise (Happy Hour, Marketingaktionen, Rabatte, zwei für eins) sind regelmäßig geeignet bei entsprechender Nachweisbarkeit eine allzu pauschale Kalkulation des Außenprüfers nachhaltig zu beschädigen.
- j) Mitarbeiterbewirtungen und Mitarbeitergetränke werden häufig nur sehr stiefmütterlich vom Außenprüfer in die Ausbeutekalkulation einbezogen. Wenn also zum Beispiel bei einem beliebten Partylokal einer Großstadt mit regelmäßigen Öffnungszeiten zwischen 15:00 Uhr und 3:00 Uhr sowie täglich mindestens 13 Mitarbeitern kalkulatorisch an Kaffee für das Personal nur 1,20 Espresso pro Gesamttag für alle Mitarbeiter bei der Kalkulation des Kaffeeumsatzes abgezogen wurden, kann diese Kalkulation offensichtlich nicht sinnvoll sein. Solche Wahrscheinlichkeitserwägungen sollten bei allen Mitarbeitergetränken und Mitarbeiteressen unbedingt angestellt werden.
- k) Personaldiebstahl ist in der Gastronomie ein weiterer neuralgischer Punkt, den jeder Gastwirt kennt und der kaum mit Aussicht auf Erfolg bekämpft werden kann. Gastronomen scheuen häufig die Strafanzeige, haben aber damit regelmäßig im Rahmen der Außenprüfung das Problem, noch nicht einmal einen Anhaltspunkt für erhöhten Personaldiebstahl liefern zu können.

Diese Aufzählung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sondern soll nur einen Überblick vermitteln. Aber schon dieser Überblick zeigt, daß der Gastronom dringend Beweisvorsorge betreiben sollte. Je genauer bspw. die Häufigkeit und die Art der Schankanlagenreinigung dokumentiert sind, desto genauer und höher ist der Verlust beweisbar, der dadurch entstanden ist. Daraus folgt auch, daß damit die Schwierigkeit für den Betriebsprüfer signifikant erhöht wird, eine für den Steuerpflichtigen nachteilige Kalkulation inklusive nachfolgender Zuschätzung zu begründen, je akribischer die Beweisvorsorge betrieben wird.

Durch den Betriebsprüfer wird der Sachverhalt zudem regelmäßig derart verdichtet, daß er „einfach“ und über-

sichtlich ist. Im Gegensatz dazu muß der steuerliche Berater gerade diese Verdichtung wieder aufbrechen, zur Not für jeden einzelnen Posten in die Diskussion gehen und darf eben gerade nicht nur pauschal „3% Schankverlust“ in der Kalkulation stehen lassen. Für die betrieblichen Besonderheiten der jeweiligen Gastronomie sollte sich der steuerliche Berater neben den Auskünften des Steuerpflichtigen auch ein Bild von den örtlichen Gegebenheiten und den Abläufen im Betrieb machen. Andernfalls entsteht ein gewaltiger Nachteil, da sich der Betriebsprüfer die örtlichen Gegebenheiten ansehen wird.

### 3. Problembereich Schätzergebnisse

Schätzungen müssen in sich schlüssig sein und sie dürfen nicht den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechen.<sup>25</sup> Ihre Ergebnisse müssen darüber hinaus wirtschaftlich vernünftig und möglich sein und von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen bestimmt werden, damit die Schätzung der Wirklichkeit möglichst nahekommt.<sup>26</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führen selbst grobe Schätzungsfehler nur zur Rechtswidrigkeit des darauf beruhenden Steuerbescheids, nicht jedoch zu dessen Nichtigkeit.<sup>27</sup> Dies hat zur Folge, daß der Steuerpflichtige den rechtswidrigen Steuerbescheid innerhalb der normalen Rechtsbehelfsfrist anfechten muß, um den Eintritt der Bestandskraft des rechtswidrigen Bescheides zu verhindern, da die Aussicht der Feststellung der Nichtigkeit des Schätzbescheids durch das Finanzgericht äußerst gering ist.<sup>28</sup>

Bei der Schätzung wird i.Z.m. § 162 AO regelmäßig auch auf Daten zurückgegriffen, die aus vermeintlich vergleichbaren anderen Betrieben stammen.<sup>29</sup> Inwieweit diese Daten auch auf das zu prüfende Unternehmen anwendbar sind, bedarf einer intensiven vergleichenden Prüfung durch den steuerlichen Berater. Häufig präsentiert die Finanzverwaltung dabei auch nur selbst ermittelte Vergleichswerte, deren Ursprung und Herleitung regelmäßig kritisch hinterfragt werden müssen. Wie bei jeder anderen Statistik können auch solche Vergleichswerte völlig unzutreffend sein. Werden dem Berater zum Beispiel angeblich von der Betriebsprüfungsstelle des betreffenden Finanzamts ermittelte Vergleichswerte anderer Gastronomiebetriebe im gleichen Ort als angeblich maßgeblich mitgeteilt, lohnt sich regelmäßig die Frage, ob diese Werte allein aufgrund der Berichte der Betriebsprüfung zusammengestellt wurden oder ob diese Werte auch und gerade Gegenstand gerichtlicher Überprüfung waren und Bestand hatten.

25 Seer a.a.O., § 162 Tz. 29.

26 BFH v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl II 1986, 226.

27 BFH v. 14.04.1989 – III B 5/89, BStBl II 1990, 351.

28 Kaligin, a.a.O., 349.

29 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand August 2016, § 162 AO Tz. 59.

Auch und gerade auf dieser Stufe sind Plausibilitätserwägungen geradezu zwingend anzustellen. So kann man zum Beispiel zu Recht die Frage aufwerfen, wie bei einem ansonsten personell und räumlich unverändert betriebenen Restaurant der Rohgewinnaufschlagsatz von 249,31 in 2008 auf 360,78 in 2012 einfach so steigen kann.

Wenn die Finanzbehörde zum Beispiel die gesamten Zahlungsströme und das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen im gesamten Prüfungszeitraum eingehend überprüft hat und dabei keinerlei Auffälligkeiten insbesondere hinsichtlich der Finanzierung diverser größerer Anschaf-

fungen entdecken konnte, das System also in sich ohne Mehrergebnis der Betriebsprüfung schlüssig ist, sollte regelmäßig die Frage aufgeworfen werden, was der Steuerpflichtige mit dem von der Finanzverwaltung ermittelten Mehrergebnis von angeblich über 1,5 € Millionen innerhalb von vier Jahren eigentlich gemacht haben soll? Notfalls muß vom Berater selbst eine entsprechende Geldverkehrsrechnung als Nachweis erstellt werden.

*Hinweis der Redaktion: Der Beitrag wird im steueranwaltsmagazin 4/2017 fortgesetzt.*



## Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Dozentin, KS Seminare, Seminare für die Anwaltskanzlei, Leipzig/München, und Carmen Rothenbacher, Rechtsfachwirtin, Dozentin, Geschäftsführerin Fortbildungsinstitut Rechtsanwaltskammer Stuttgart

2017, 25., überarbeitete Auflage, ca. 112 Seiten, mit Spiralbindung und Griffregister, € 21,80

ISBN 978-3-415-06065-4

Die 25. Auflage des »Schmeckenbecher« setzt sämtliche seit der Voraufgabe ergangenen Gesetzesänderungen um und verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis.

Eingearbeitet sind insbesondere:

- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen in der neuen Pfändungstabelle zum 1.7.2017.

Die Arbeitshilfe präsentiert sich im anwenderfreundlichen Layout, ergänzt durch zahlreiche neue Berechnungs- und Praxisbeispiele. Durch die anschauliche und praxisbezogene Darstellung gelingt die Umsetzung im konkreten Fall leicht.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20617

## Idealverein vs. wirtschaftlicher Verein (§ 21 BGB) – Klarstellung des BGH

Jürgen Wagner, LL.M.<sup>1</sup>

Die Kita-Rspr. des Kammergerichts<sup>2</sup> hat – gegen andere OLG – jahrelang für erhebliche Verunsicherung in der Vereinslandschaft geführt. Sie hat gedroht, Vereinen die Eintragung in das Vereinsregister zu entziehen oder (bei Neueintragungen) zu verweigern. Die Entscheidungen ADAC vom 17.01.2017 und der Registersache *FC Bayern München*<sup>3</sup> suggerierten Rechtssicherheit für Großvereine, während der Gesetzgeber Schnellschüsse in Richtung Genossenschaftsrecht abfeuert, ohne Probleme nur ansatzweise zu lösen.<sup>4</sup>

Es existiert keine Vereinsstatistik des Statistischen Bundesamtes, lediglich das Bundesamt für Justiz veröffentlicht eine „Zusammenstellung der Geschäftsübersichten der Amtsgerichte 1995-2015“, die per 31.12.2015 die Zahl von 598.210 eingetragenen Vereinen ausweist (2014: 630.141 und 2013 591.759). Die Zahl der Neueintragungen bewegt sich bei 15.000–20.000 pro Jahr, wobei die letzten Jahre signifikant höher lagen: Die Zahl der Neueintragungen stieg von 15.084 im Jahr 2013 auf 60.095 im Jahr 2014, um im Jahr 2015 wieder auf 35.994 abzufallen. Die Anzahl der jährlichen Löschungen liegt bei 8.000–10.000 pro Jahr, wobei diese Zahl im Jahr 2014 von 10.512 im Jahr 2013 auf 12.793 anstieg und 2015 wieder auf 8.882 sank.

Der BGH hat in seinem Urteil vom 16.05.2017 klar Stellung genommen und der Kita-Rechtsprechung des KG Berlin eine klare Absage erteilt.<sup>5</sup> Entgegen der bisher wohl h.M.<sup>6</sup> hat er die Indizwirkung der (steuerlichen) Anerkennung eines Vereines als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO anerkannt. Die Anerkennung als gemeinnützig sei ein Indiz dafür, daß der Verein nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und daher in das Vereinsregister eingetragen werden kann, § 21 BGB.

Der BGH wiederholt die Voraussetzungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und des Nebenzweckprivilegs.<sup>7</sup> Die wirtschaftliche Tätigkeit sei in diesem Fall jedoch dem wirtschaftlichen Hauptzweck zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung. Für die Beurteilung dieser Frage ist die Anerkennung als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO von entscheidender Bedeutung. Zwar sind die Voraussetzungen der Anerkennung der §§ 51 ff. AO nicht automatisch gleichbedeutend damit, ob ein Verein nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 21 BGB ausgerichtet ist. Eine Indizwirkung kommt diesem Umstand gleichwohl zu.<sup>8</sup>

Auch nach der Gesetzeshistorie sei der Gesetzgeber vom gemeinnützigem Verein als Regelfall des Idealvereins ausgegangen. Im Gegensatz zum Idealverein habe der Gesetzgeber Gesellschaften gesehen, deren Gesellschaftsinteresse ihr Handeln bestimmt, das auf Geschäftsgewinn und

den wirtschaftlichen Vorteil des einzelnen abziele.<sup>9</sup>

Gegen eine Einordnung eines Vereins mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb spricht auch nicht der Umfang des Geschäftsbetriebes. Größe und *Umfang des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes* sind alleine nicht aussagekräftig.<sup>10</sup>

Wenn ein Verein die Mittel in der erforderlichen Höhe zur Verwirklichung seiner ideellen Zwecke erwirtschaften darf, dann kann ihm auch nicht verwehrt werden, den ideellen Zweck unmittelbar mit seinen wirtschaftlichen Aktivitäten zu erfüllen.<sup>11</sup> Sinn und Zweck der §§ 21, 22 BGB verbietet dies jedenfalls dem als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO anerkannten Verein nicht. Nach wie vor kommt u.a. aus Gründen des Gläubigerschutzes der Erwerb der Rechtsfähigkeit durch einen wirtschaftlichen Verein nur ausnahmsweise in Betracht.<sup>12</sup> Wenn ein Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in einer bestimmten Größe unterhält, um die erforderlichen Mittel für die Erreichung des ideellen Zwecks zu erwirtschaften, entste-

1 Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Autor „Verein und Verband“, Autor 13. und 14. Auflage *Reichert*, Vereins- und Verbandsrecht, Red. **steueranwaltsmagazin**.

2 KG Berlin 02.08.2012 – IV R 41/11, RPflegler 2014, 683 (s. hierzu Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 48) aktuell KG Berlin 16.02.2016 – 22 W 88/14, NZG 2016, 989; KG Berlin 11.04.2016 – 22 W 40/15, NZG 2016, 993; anhängig BGH II Z.B. 6/16 sowie 22 W 71/15; BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, (MDR 2016, 403 sowie auch 20.02.2016 – 22 W 87/14, unveröff., jetzt BGH II Z.B. 9/16).

3 AG München 17.01.2017 – VR 304; statt vieler zuvor *Leuschner* ZIP 2015, 356; *ders.* NZG 2017, 16 f.; s. zur ADAC-Stiftung npoR 2017, 38; hierzu *Hadding/Leuschner*, Stellungnahme zur Angelegenheit 1. FSV Mainz, ZStV 1/2017, VI.

4 Siehe auch Stellungnahme der BRAK 12/2017 vom 14.03.2017; hierzu auch *Wagner*, Liechtenstein-Journal 2017, 16 ff.; weniger kritisch *Segna*, npoR 2017, 6.

5 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, für BGHZ vorgesehen; *Leuschner* NJW 2017, 1919

6 Anders jedoch *Fischer*, jurisPR SteuerR 20/2015, Anm. 1, Anm. zu OLG Stuttgart 03.12.2014 – 8 W 447/14, npoR 2015, 27; *Schauhoff*, npoR 2016, 241; *Wagner*, NZG 2016, 1046, 1048.

7 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 19 mit Verweis auf BGH 29.09.1982 – I ZR 88/80, BGHZ 85, 84, 92 f., NJW 1983, 569.

8 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 23 u.a. mit Verweis auf *Reichert*, Rdn. 163 und OLG Frankfurt 28.10.2010 – 20 W 254/10, SpuRt 2011, 125; a.A. jedoch *Beuthien*, WM 2017, 645 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., Rdn. 2.31.

9 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 24 f.

10 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 28 f. mit Verweis auf MüKo/Reuter, § 21 Rdn. 20; *Schauhoff/Kirchhain*, ZIP 20161857.

11 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 30 f.; a.A. *Stöber/Otto*, Rdn. 69; *Leuschner*, S. 172 f.; *Soergel/Hadding*, §§ 21, 22 Rdn. 36.

12 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 31 m.w.N.

hen keine größeren Gefahren für den Rechtsverkehr, wenn mittels des Geschäftsbetriebs unmittelbar der ideelle Zweck verfolgt wird.

Eine Verlagerung von wirtschaftlichen Aktivitäten aus einen Idealverein ist nicht zu erwarten, wenn der Verein als gemeinnützig anerkannt ist, da die Einhaltung der Voraussetzungen des § 55 AO und insbesondere das Verbot der Gewinnausschüttung an die Mitglieder einer solcher Gefahr entgegenstehen. Es wird zudem der Reiz gesenkt, erhebliche unternehmerische Risiken einzugehen.<sup>13</sup> Auch wettbewerbsrechtliche Gründe begründen keine andere Beurteilung: Es können keine unmittelbare Relevanz dieser Bestimmungen für die Frage der Wettbewerbswidrigkeit hergeleitet werden.<sup>14</sup>

Letztlich ist auch die Betrachtung einzubeziehen, daß die Einhaltung der Voraussetzungen der Anerkennung als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO und damit einhergehend unter anderem auch das *Ausschüttungsverbot* durch die Finanzverwaltung in effektiverer Weise überwacht wer-

den, als den Registergerichten dies bei ihrer Sach- und Personalausstattung möglich ist.<sup>15</sup>

Liegen jedoch konkrete Anhaltspunkte im Einzelfall vor, von diesen Erwägungen abzuweichen, so sei dies vor allem bei Gesichtspunkten des Gläubigerschutzes aufgrund der tatsächlichen Durchführung der Geschäftstätigkeit des Vereines möglich.<sup>16</sup>

Letztlich ein begrüßenswertes Urteil<sup>17</sup>, das – entgegen der Bemühungen des Kammergerichts Berlin – der Rechtssicherheit in der Vereinslandschaft dient.

13 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 32 mit Verweis auf *Beuthien*, WM 2017, 645 f.; *Schauhoff/Kirchhain*, ZIP 1857, 1865; a.A. im Ergebnis *Leuschner*, NZG 2017, 16, 19.

14 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 35 mit Verweis auf BGH 04.06.1986 – I ZR 29/85, NJW 1986, 3201.

15 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 32.

16 BGH 16.05.2017 – II Z.B. 7/16, Rdn. 33.

17 So auch *Leuschner* NJW 2017, 1919, 1924.

## Topaktuelle Erläuterungen.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1649599](http://www.boorberg.de/alias/1649599)

WWW.BOORBERG.DE

## Umsatzsteuer 2017

Rechtsstand: 1.1.2017

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

2017, 1124 Seiten, DIN A4, € 78,-

ISBN 978-3-415-05884-2

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2017« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2017
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2017 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2016
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2017
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2017
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2017

Im Laufe des Jahres 2016 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2017 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20617

## Eine nichtrechtsfähige Stiftung unterliegt nicht der Ersatzerbschaftsteuer

**Orientierungssatz:** Eine nichtrechtsfähige Stiftung erfüllt nicht den Begriff einer Familienstiftung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und unterliegt damit nicht der Ersatzerbschaftsteuer.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 25.01.2017 – II R 26/16

### I. Sachverhalt

Die Stadt A, die Klägerin, ist Trägerin einer nichtrechtsfähigen Stiftung. Dieser Stiftung war bereits im Jahr 1871 ein Landgut vermacht worden. Die Nettoerträge der Stiftung aus dem Landgut sollten für die Erziehung und Ausbildung der Nachkommen des Stifters und, sofern solche nicht mehr vorhanden sein sollten, für „Bürgerkinder“ der Klägerin verwendet werden. Im Jahr 2015 setzte das Finanzamt Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Höhe von 1,8 Mio. Euro fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos. FA und FG vertraten die Ansicht, daß auch für eine nichtrechtsfähige Stiftung die Ersatzerbschaftsteuer Anwendung findet.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision der Klägerin hatte hingegen Erfolg. Zwar differenziert § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht zwischen rechtsfähiger und nichtrechtsfähiger Stiftung, aber der Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist, zu verhindern, daß in Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen werden. Aus diesem Grund fingiert § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre einen Vermögensübergang. Da eine nichtrechtsfähige Stiftung aber mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann, kann sie auch keine Eigentumsrechte an einem Vermögen haben. Träger des gewidmeten Stiftungsvermögens ist nicht die Stiftung, sondern ein Treuhänder. Konstitutives Merkmal der Ersatzerbschaftsteuer sei aber gerade das Vorhandensein von Stiftungsvermögen. Da eine nichtrechtsfähige Stiftung nicht Träger des Stiftungsvermögens in zivilrechtlicher Hinsicht sein kann, kann sie auch nicht Subjekt der Ersatzerbschaftsteuer sein.

*(Claudius Söffing)*

### Aktuell und praxisnah.



### Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2016/2017

von Hans-Wilhelm Giere, Steueroberamtsrat, Nieders. Finanzministerium, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. und Landesverband Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS

2017, 144 Seiten, DIN A4, € 46,-

ISBN 978-3-415-05995-5

Der Leitfaden nimmt umfassend und fachlich fundiert Stellung zu aktuellen Themen aus dem Bereich der Einkommensbesteuerung und Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte. Er enthält erläuternde Anmerkungen zu zahlreichen Zweifelsfragen und sich abzeichnenden Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1735313](http://www.boorberg.de/alias/1735313)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0617

## Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

**Orientierungssatz:** Liegt eine Überschuldung vor und erklärt nach diesem Zeitpunkt ein Gesellschafter hinsichtlich seiner Forderungen gegenüber der Gesellschaft einen Rangrücktritt, wonach eine Befriedigung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationserlös erfolgt, so hat die Gesellschaft bei ihrer Bilanzierung das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG zu beachten.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 10.08.2016 – I R 25/15

### I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, wies in ihren Bilanzen Ende 2000 Gesellschafterdarlehen in Höhe von gut 18 Mio. DM, Ende 2001 Gesellschafterdarlehen in Höhe von gut 54 Mio. DM und Ende 2002 Gesellschafterdarlehen in Höhe von gut 39 Mio. DM aus. Insgesamt bestanden erhebliche Verlustvorträge und ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag. Zur Abwendung der Krise der Klägerin schloß sie mit ihren Gesellschaftern im Jahr 2002 eine Rangrücktrittsvereinbarung ab. Danach traten die Gesellschafterforderungen hinter die Forderungen anderer Gläubiger (mit Ausnahme der Mitgesellschafter) zurück, und ihre Befriedigung sollte nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuß verlangt werden können. Das beklagte FA vertrat die Ansicht, daß die Gesellschafterdarlehen nach § 5 Abs. 2a EStG nicht mehr passiviert werden dürften. Das Finanzgericht (FG) gab nach erfolglosem Einspruch der Klage statt. Der Revision blieb für die Jahre 2000 und 2001 der Erfolg versagt. Hinsichtlich des Streitjahres 2002 war die Revision hingegen begründet. Sie wurde jedoch mangels Spruchreife an das FG zurückverwiesen.

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH machte unter Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung (BFH vom 15.4.2015, I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) deutlich, daß eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuß zu tilgen ist (sogenannter spezifizierter Rangrücktritt), dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG unterliegt. Er sichert seine Rechtsprechung gegen vorgetragene Argumente ab. Insbesondere tritt er der im Schrifttum geäußerten Meinung

entgegen, der BFH habe die Vermögenslosigkeit zum Tatbestandsmerkmal des Passivierungsverbots erhoben. Die Vermögenslosigkeit habe grundsätzlich keine Auswirkung auf die Bilanzierung einer Verpflichtung; dies folge aus dem Gebot des vollständigen Vermögensausweises nach § 246 Abs. 1 HGB. Der vom Handelsrecht her maßgebende Grundsatz wird durch die Sondervorschrift des § 5 Abs. 2a EStG durchbrochen, wenn aufgrund der in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen eine Durchsetzungssperre eintritt. Nicht das wirtschaftliche Unvermögen, für die Schulden aufkommen zu können, sondern der rechtliche Gehalt der in der Rangrücktrittsvereinbarung getroffenen Durchsetzungssperre führt zum Passivierungsverbot der Verbindlichkeit.

Schließlich greift der BFH noch die von der Klägerin vorgetragene Erwägung auf, ob und wie die Ausbuchung einer Gesellschafterforderung aus der Steuerbilanz zu kompensieren sei; denn die Ausbuchung führt insoweit zu einem Gewinn (BFH vom 15.04.2015, I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 Tz. 17). Führt der Abschluß einer Rangrücktrittsvereinbarung zu einer Ausbuchung der Gesellschafterforderung, dann ist im Gegenzug in dem Abschluss dieser Vereinbarung eine (verdeckte) Einlage des zurücktretenden Gesellschafters zu sehen. Voraussetzung ist hier aber, daß eine aus dem Gesellschaftsverhältnis sich ergebende Veranlassung vorliegt. Der Gewinn aus der Ausbuchung der Gesellschafterforderung ist um den Betrag der verdeckten Einlage zu kürzen. Es stellte sich dann die Frage, ob diese Einlage mit dem Teilwert der Gesellschafterforderung oder mit deren Nennwert zu bewerten ist. Der erkennende Senat greift auf die Rechtsprechung zum Forderungsverzicht zurück, die auch für den Fall eines Rangrücktritts zu gelten habe. Die Einlage kann nur in Höhe des Werts erfolgen, der der zurückgetretenen Forderung im Zeitpunkt des Abschlusses der Rangrücktrittsvereinbarung beizulegen ist.

(Claudius Söffing)

## Umlaufvermögen bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

**Orientierungssatz:** Eine vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte GbR kann nicht nur Anlage-, sondern auch Umlaufvermögen haben.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 19.01.2017 – IV R 10/14

### I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine GbR, deren Gesellschafter ausschließlich GmbHs waren, hatte als Gesellschaftszweck den Erwerb, die Verwaltung und die laufende Umschichtung von Edelmetallen und einzelnen Finanzinstrumenten gem. § 1 Abs. 11 KWG. Eine Eintragung in das Handelsregister erfolgte nicht. In den Streitjahren 2006 bis 2008 nahm die Klägerin folgende Goldgeschäfte, die in dem An- und Verkauf von nummerierten Goldbarren bestanden, vor:

Die Klägerin verwahrte die Goldbarren in einem Depot bei einer schweizerischen Bank. In ihrer Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG behandelte die Klägerin die Aufwendungen für die Goldankäufe im Ankaufsjahr als Betriebsausgaben und die Erlöse aus den Goldverkäufen im Verkaufsjahr als Betriebseinnahmen. Da der jährliche Verkauf in dem einzelnen Steuerjahr unter dem jeweiligen Ankauf lag, ergab sich für die Streitjahre stets ein Verlust, den die Klägerin in ihren Steuererklärungen geltend machte. Das Finanzamt (FA) ging letztlich davon aus, daß es sich nicht um Umlauf-, sondern um Anlagevermögen handelte und daher die Anschaffungskosten für die Goldbarren erst im Veräußerungszeitpunkt gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Aufgrund dessen hob das FA die zuerst erlassenen Verlustfeststellungsbescheide auf und erließ entsprechende Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre. Die Einsprüche wies das FA ab. Klage und Revision hatten hingegen Erfolg.

### II. Entscheidungsgründe

Der Revision gab der BFH statt. Er bestätigte, daß die Klägerin ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln durfte, daß das Gold dem Umlaufvermögen zuzurechnen sei, daß die Goldbarren nicht den Wertpapieren vergleichbare Forderungen seien und damit § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG keine Anwendung fände, und schließlich, daß kein Gestaltungsmißbrauch vorläge. In unmissverständlicher Weise führt der erkennende Senat aus, daß das Wesen der Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (gewerbliche Prägung) darin besteht, die originär gewerbliche Tätigkeit der gewerblich geprägten Tätigkeit für Zwecke der Ertragsteuer gleichzustellen. Daher gelten die Regelungen für die originär gewerblich tätige Personengesellschaft uneingeschränkt auch für die gewerblich geprägte Personen-

gesellschaft. Das Gesellschaftsvermögen einer gewerblich geprägten GbR ist mithin als steuerliches Betriebsvermögen zu werten. Folgerichtig kann daher die gewerblich geprägte Personengesellschaft auch Umlaufvermögen haben. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich mangels eigenständiger Regelung im Steuerrecht nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 247 Abs. 2 HGB. Maßgebend ist dabei das Kriterium, ob das Wirtschaftsgut dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt ist, dann ist es dem Anlagevermögen, oder wenn nicht, dann ist es dem Umlaufvermögen zuzurechnen. Da nach den Feststellungen der Vorinstanz die Goldbarren zur Veräußerung bestimmt waren, lag im Revisionsfall Umlaufvermögen vor.

Eine Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 3 EStG hielt der BFH für nicht anwendbar. Nach dieser Vorschrift sind die Anschaffungskosten für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen. Der erkennende Senat erläutert eingehend, daß auch bei einer Drittverwahrung bei einer Bank Sacheigentum an den einzelnen Goldbarren besteht und nicht ein unkörperliches Recht der Bank gegenüber. Aber selbst wenn es sich bei der Drittverwahrung um eine Sammelverwahrung handeln sollte, so führt der BFH aus, käme § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 3 EStG nicht zur Anwendung. Zwar würde in diesem Fall nur ein Miteigentumsanteil an einer dynamischen und damit unbestimmten Sachgesamtheit erworben, dieses Miteigentum ist aber seinem Wesen nach dem Eigentum gleichartig. Schließlich zieht der BFH noch die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG zur Begründung heran.

Schließlich ging der BFH noch der Frage nach, ob es sich nicht um einen Gestaltungsmißbrauch nach § 42 AO handelt. Diese Frage beantwortete er mit einem klaren Nein. Weder läge eine Steuerumgehung vor noch eine unangemessene zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führende Gestaltung. Die Klägerin habe lediglich ein gesetzliches Wahlrecht ausgeübt, das darin besteht, eine vermögensverwaltende Tätigkeit mittels einer gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) den gewerblichen Einkünften zu unterwerfen. Schließlich sei der bei der Klägerin eintretende Steuerstundungseffekt eine Konsequenz des im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung geltenden Zu- und Abflußprinzips nach § 11 EStG.

*(Claudius Söffing)*