

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2016

89. Ausgabe | 18. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

## 41 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 42 Gierlich **Steuerliche Fallstricke: Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten**
- 49 Biesgen **Wertungswidersprüche bei der Hinterziehung und leichtfertigen Verkürzung von Einfuhrumsatzsteuer**
- 57 Pott **Beschränkung von Europäischen Grundfreiheiten und Rechtfertigungsgründe – Drei Urteile des EuGH präzisieren die Argumentation**
- 62 Dornbusch **Das Wohnungsunternehmen nach § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG**
- 68 Söffing **Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i Abs. 2 EStG durch das BMF-Schreiben vom 21.12.2015**

## 74 Rechtsprechung

## 78 LiteraTour

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

## I.

Uralte Themen wie die der Briefkastengesellschaften geistern durch den Vorfrühling; es ist eine wahre Pracht. Im Sumpf von Neid, Mißgunst und Empörungskultur werden alte Nachrichten als Meldungen des Tages verkauft. Spannend ist das nicht. Es scheint, daß die Enthüllungsjournalisten nichts Brauchbares zu Schreiben haben.

## II.

Politik im Jahr 2016: „In Berlin werden die Ergebnisse der investigativen Recherchen wohlwollend betrachtet. Unabhängig davon, ob die angeprangerten Geschäfte über Scheinfirmen in Panama legal sind oder nicht, wächst der politische und öffentliche Druck auf die schrumpfende Zahl von Steueroasen. Direkte Sanktionen gegen Länder wie Panama will die Bundesregierung nicht verhängen: «Am Ende müssen Staaten es selbst begreifen, dass solche Geschäftsmodelle keine Zukunft haben», betont *Schäubles Haus*.“  
*Stern*, 05.04.2016

## III.

Die Gegenwart gehört Ihnen, doch die Zukunft, für die ich gearbeitet habe, gehört mir.

*Nikola Tesla*

## IV.

Für die Bearbeitung der Steuererklärung durch KMU wurden weltweit durchschnittlich 261 Bearbeitungsstunden ermittelt, 61 weniger als vor 10 Jahren. Im Bereich von EU und EWR liegt der Durchschnitt bei 173 Stunden. In den einzelnen Ländern waren es in Deutschland 218 Stunden, in der Schweiz 63 Stunden, so der IStR-Länderbericht im Januar 2016. Weiter heißt es: „Die hohe Stundenzahl in Deutschland steht nach der Weltbank-Studie im Gleichklang mit vielen wirklich rückständigen Ländern.“

*Einen schönen Frühling 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 abzdrukken.

## Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

*joerg.stalleiken@fgs.de*

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)

*wagner@wagner-joos.de*

Die 90. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2016.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Rainer Biesgen*, *Matthias Söffing* und *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Dorothee Gierlich* und *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwälte in Bonn; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf (Rechtsprechung).

## 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/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, 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; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 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 135,60 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Beiträge

# Steuerliche Fallstricke: Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Meyer-Köring, Bonn

### I. BFH, Urteil vom 27.07.2015, IV R 15/14

Die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine Gesellschaft, insbesondere in eine Personengesellschaft, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zählt sicherlich zu den Klassikern der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung. Nicht abschließend geklärt war bislang die damit einhergehende Frage, inwieweit die Übertragung des Wirtschaftsguts auf die Gesellschaft im steuerlichen Sinne zwingend eine Verbuchung auf einem bestimmten Gesellschafterkonto voraussetzt. Der BFH<sup>1</sup> hat diese Frage nun mit Urteil vom 29.07.2015 beantwortet und der bislang von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung<sup>2</sup> eine Absage erteilt. Das BMF vertritt die Auffassung, daß auch eine Buchung auf einem Unterkonto des einheitlichen Kapitalkontos – und damit auch eine solche auf dem Kapitalkonto II – regelmäßig zu einer Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt. Der IV. Senat des BFH verneinte dies nun im Streitfall IV R 15/14 und qualifiziert die Buchung auf dem Kapitalkonto II im steuerlichen Sinne als Einlage. Denn nach der vom IV. Senat vertretenen Auffassung bewirkte die streitgegenständlichen Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (Kapitalkonto II) keine Werterhöhung des den Umfang der Gesellschaftsrechte prägenden festen Kapitalanteils des Gesellschafters.

Aufgrund der Reichweite der steuerrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Folgen ist der Entscheidung des BFH eine überaus hohe Bedeutsamkeit zuzusprechen.

Gesellschaftsvertragliche Gestaltungen bei der Personengesellschaft benötigen demzufolge sowohl im Bezug auf bereits gelebte Gesellschaften als auch im Hinblick auf zukünftige gesellschaftsrechtliche Gestaltungen in steuerrechtlicher Hinsicht erhöhte Aufmerksamkeit.

Denn überträgt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut und soll diese Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorgenommen sein, so bedarf die gesellschaftsvertragliche Regelung zum Kapitalkonto einer klaren Struktur, um dem einbringenden Gesellschafter ausreichende Rechtssicherheit gewähren zu können. Fehlt es an einer klaren gesellschaftsvertraglichen Regelung zu der Gliederung des Kapitalkontos, mithin an einer eindeutigen Qualifizierung der festen Kapitalanteile der Gesellschafter, droht dem einbringenden Gesellschafter nicht zuletzt ein entsprechender Wert- und/oder Liquiditätsnachteil bei Ausscheiden, Kündigung oder Liquidation der Gesellschaft. Spiegelbildlich dazu droht der Gesell-

schaft, insbesondere im Falle der beabsichtigten Einbringung eines abschreibungsfähigen Wirtschaftsgutes der Verlust eines entsprechenden Abschreibungsvolumens. In dem vom IV. Senat entschiedenen Streitfall IV R 15/14 war eben dieser drohende Verlust des Abschreibungsvolumens Ausgangspunkt des Rechtsstreits.

#### 1. Problemaufriß

Überträgt ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut seines Privatvermögens auf eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, führt dies zwar stets zu einer Erhöhung des Eigenkapitals bzw. Gesellschaftskapitals, eine gesellschaftsrechtliche Bereicherung des übertragenden Gesellschafters geht damit jedoch nicht zwingend einher. Denn eine gesellschaftsrechtliche Bereicherung des Gesellschafters kann nur dann festgestellt werden, wenn der Gesellschafter infolge der Übertragung auch tatsächlich ein „Mehr“ an Gesellschaftsrecht erlangt. Nach herrschender Auffassung erlangt der Gesellschafter jedoch nur dann ein „Mehr“, d.h. zusätzliche (weitere) Gesellschaftsrechte, wenn sich sein Kapitalanteil infolge der Übertragung auch entsprechend erhöht. Für die Beantwortung der Frage, ob als Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsguts auch tatsächlich zusätzliche (weitere) Gesellschaftsrechte gewährt werden, ist daher nach unbestrittener Auffassung auf den Saldo des Kapitalkontos des Gesellschafters vor und nach Übertragung des Wirtschaftsgutes abzustellen. Denn das bei der Gesellschaft für den Gesellschafter geführte Kapitalkonto weist dessen Kapitalanteil buchhalterisch aus (§ 120 Abs. 2 HGB). Maßgeblich ist dabei nach herrschender Auffassung das Kapitalkonto nach Handelsbilanz. Resultiert aus der Übertragung eines Wirtschaftsgutes auf die Personengesellschaft allerdings keine Erhöhung des Kapitalanteils des übertragenden Gesellschafters, so liegt im steuerrechtlichen Sinne (nur) eine verdeckte Einlage vor.

1 BFH, Urteil vom 27.07.2015, IV R 15/14, BeckRS 2016, 94150.

2 BMF, Schreiben vom 26.11.2004, IV B 2 – S 2178 – 2/04, BStBl. I 2004, 1190; BMF, Schreiben vom 11.07.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713.

## 2. Die Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung<sup>3</sup> vertritt bis dato die Auffassung, daß nicht nur die 100%ige Buchung auf dem Kapitalkonto I, sondern auch die Verbuchung der Übertragung des Wirtschaftsgutes auf dem für den Gesellschafter bei der Gesellschaft geführten Kapitalkonto II regelmäßig zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten zugunsten des übertragenden Gesellschafters führt. Denn auch in den Fällen, in denen das Kapitalkonto des übertragenden Gesellschafters aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen in mehrere Konten untergliedert worden sei, handele es sich gleichwohl noch um ein einheitliches Kapitalkonto. Maßgeblich sei, ob auf dem jeweiligen „Unterkonto“ auch Verluste verbucht werden. Aus diesem Grunde sei auch eine aufgesplittete Buchung

- auf dem Kapitalkonto I und teilweise auf einem variablen Kapitalunterkonto  
oder
- teilweise auf dem Kapitalkonto I oder einem variablen Kapitalunterkonto und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto,

steuerunschädlich. Für all diese Gegenbuchungen nimmt das BMF eine – entgeltliche – Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an. In Abgrenzung dazu verneint das BMF allerdings die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn die Übertragung des Wirtschaftsguts ausschließlich auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto gutgeschrieben wird. Denn in derartigen Fällen erlangt der übertragende Gesellschafter keine zusätzlichen (weiteren) Gesellschaftsrechte, da die Verbuchung nicht nur den übertragenden Gesellschafter, sondern vielmehr sämtliche Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote – bezogen auf den späteren Auseinandersetzungsanspruch – quotale bereichert.

Die Rechtsprechung des BFH und die Rechtsauffassung des BMF stimmen somit – bislang – insofern überein, daß sie die aufgesplittete Buchung über Kapitalkonto I und verschiedene Kapitalunterkonten, auf denen auch Verluste gebucht werden, als – voll entgeltliche – Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bewerten und die 100%ige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto übereinstimmend als verdeckte Einlage qualifizieren.

Der IV. Senat des BFH hat dem BMF im Streitfall *IV R 15/14* nun jedoch insofern widersprochen, als daß er die 100%ige Gutschrift des Werts des übertragenen Wirtschaftsguts auf einem variablen Kapitalkonto, das dem Einbringenden keine Gesellschaftsrechte vermittelt, als steuerschädlich bewertet und eine verdeckte Einlage angenommen hat. Für die zukünftige gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltungspraxis wird damit die klare Differenzierung zwischen sog. festen Kapitalkonten und sog. variablen Kapitalkonten bei einer Einbringung von Wirtschaftsgütern, die tatsächlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen soll, von ganz erheblicher Bedeutung sein.

## 3. Der Kapitalanteil des Gesellschafters

Eine gesetzliche Definition des Kapitalanteils hält das HGB nicht bereit. Nach überwiegender Auffassung entspricht der Kapitalanteil des Gesellschafters jedoch einem Rechnungsposten, mit dessen Hilfe das rechnerische Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter zueinander abgebildet wird.<sup>4</sup>

Der Kapitalanteil bildet somit lediglich die wirtschaftlichen bzw. verhältnismäßigen Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter untereinander ab und ergibt sich als rechnerischer Saldo von Einlagen und Gewinnanteilen einerseits und Entnahmen und Verlustanteilen andererseits.

Fehlt eine abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung, steht den Gesellschaftern bei Ausscheiden oder bei Liquidation der Personengesellschaft ein Betrag entsprechend ihrer durch den Kapitalanteil abgebildeten verhältnismäßigen Beteiligung zu (§ 738 BGB, §§ 105 Abs. 3, 155 HGB).

Darüber hinaus regelt § 121 Abs. 1 HGB, daß jedem persönlich haftenden Gesellschafter von dem Jahresgewinn zunächst ein Anteil in Höhe von 4% seines Kapitalanteils zusteht. § 122 Abs. 1 HGB regelt, daß jedem persönlich haftenden Gesellschafter ein vom Kapitalanteil abhängiges Entnahmerecht zusteht.

Inhalt und Umfang der Gesellschaftsrechte bestimmen sich demzufolge von Gesetzes wegen nicht zwingend nach den durch den Kapitalanteil ausgewiesenen wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnissen, sondern vielmehr nach den gesetzlichen Grundvorgaben. Denn die gesetzlichen Grundvorgaben, die auf den Kapitalanteil abstellen, sind im wesentlichen vermögensrechtlicher Natur. Stimmrecht sowie Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnisse orientieren sich dagegen von Gesetzes wegen nicht an den durch den Kapitalanteil abgebildeten vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen.<sup>5</sup> In der Gestaltungspraxis wird diese Divergenz in der Regel gesellschaftsvertraglich über die Bezugsgröße des – festen – Kapitalanteils aufgelöst, der den Umfang der Gesellschaftsrechte bestimmt.

## 4. Gesellschafterkonten

Für den Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) existieren keine gesetzlichen Vorschriften, die die Buchung des Kapitalanteils und/oder die Struktur der Gesellschafterkonten regeln.

Gemäß § 120 Abs. 2 HGB sind die Kapitalanteile der Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft (OHG) grundsätz-

<sup>3</sup> BMF, Schreiben vom 11.07.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713.

<sup>4</sup> *Priester* in Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 3, 3. Aufl., 2011, § 120 Rn. 84 f.

<sup>5</sup> Für die Geschäftsführung/Beschlußfassung (§ 709 BGB, §§ 114, 119 HGB, §§ 163, 164 bis 169 HGB).

lich variabel ausgestaltet. Nach den gesetzlichen Grundvorgaben wird sowohl der einem Gesellschafter zuzuordnende Gewinn als auch der auf den Gesellschafter entfallende Verlust sowie das während des Geschäftsjahres auf den Kapitalanteil entnommene Entgelt dem Kapitalanteil des Gesellschafters zu- und abgeschrieben. Demzufolge verändert sich die Beteiligungsquote des jeweiligen Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft gemäß § 120 Abs. 2 HGB fortlaufend mit jeder Entnahme, jedem Gewinn, jedem Verlust und jeder Einlage, die dem Kapitalanteil des jeweiligen Gesellschafters gut- bzw. abgeschrieben wird. Buchhalterisch, d.h. ziffernmäßig wird der Kapitalanteil des Gesellschafters somit durch den Saldo des für ihn bei der Gesellschaft geführten Kapitalkontos abgebildet. Es handelt sich dabei um ein sog. Ein-Konten-Modell, da für jeden Gesellschafter nur ein Kapitalkonto bei der Gesellschaft geführt wird.

Für die Kommanditgesellschaft (KG) hat der Gesetzgeber das gesetzliche Ein-Konten-Modell der OHG erweitert und für den Kommanditisten ein sog. Zwei-Konten-Modell vorgeschrieben. Dabei wird abweichend von § 120 Abs. 2 HGB der dem Kommanditisten zuzurechnende Gewinn nur so lange dessen Kapitalkonto zugeschrieben, als dieses den Betrag der bedungenen Einlage, d.h. den Betrag seiner Pflichteinlage, noch nicht erreicht hat (§§ 167 Abs. 2, 169 Abs. 1 HGB). Ist der Betrag der Pflichteinlage (sog. Kommanditeinlage) erreicht, wird der dem Kommanditisten zufallende Gewinn einem separaten Kapitalkonto (auch: Gewinnkonto) gutgeschrieben. Für den Komplementär hingegen gelten die Regelungen des § 120 Abs. 2 HGB entsprechend. Gesetzliche Vorschriften zur Bilanzierung des sog. Eigenkapitals bzw. Gesellschaftskapitals fehlen für die GbR sowie die OHG und die KG, die über mindestens einen persönlich haftenden Gesellschafter verfügen. Personengesellschaften, die unter den Anwendungsbereich des § 264a HGB<sup>6</sup> oder unter den Anwendungsbereich des PubLG<sup>7</sup> fallen, müssen demgegenüber den Ausweis des Eigenkapitals gemäß § 264c HGB bzw. gemäß § 5 Abs. 1 PubLG entsprechend den Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 3 A. HGB) vornehmen.

Da die gesetzlichen Grundvorgaben der §§ 120 Abs. 2, 161 Abs. 2, 167 Abs. 2 HGB in der Praxis als unzureichend bewertet werden, weicht eine Vielzahl von Gesellschaftsverträgen von den gesetzlichen Grundvorgaben ab und statuiert ein gesondert gesellschaftsvertraglich geregeltes Kontenmodell für die beteiligten Gesellschafter.

Die sog. Mehr-Konten-Modelle erweisen sich insbesondere im Hinblick auf die leichtere Differenzierung zwischen Eigen- und Fremdkapital der Gesellschaft als vorteilhaft. Darüber hinaus bietet das Mehr-Konten-Modell den Vorteil, zwischen festen Kapitalanteilen und variablen Kapitalanteilen unterscheiden zu können. Zu berücksichtigen ist jedoch, daß auch das Kapitalkonto, das sich beim sog. Mehr-Konten-Modell aus mehreren Unterkonten zusammensetzt, im handels- und steuerlichen Sinne unverändert als – einheitliches – Kapitalkonto des Gesellschafters

zu verstehen ist. Für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht worden ist, ist sodann zu prüfen, inwieweit gesellschaftsvertragliche Regelungen bei einem Mehr-Konten-Modell an ein bestimmtes Kapitalunterkonto anknüpfen, das den Umfang der Gesellschaftsrechte bestimmt.

## 5. Sog Zwei-Konten-Modell

Beim sog. Zwei-Konten-Modell wird für alle Gesellschafter jeweils ein sog. Kapitalkonto I und ein sog. Kapitalkonto II geführt. Auf dem Kapitalkonto I wird (jeweils) der – feste – Kapitalanteil bzw. die geleistete Kommanditeinlage gutgeschrieben. Auf dem – variablen – Kapitalkonto II werden die Gewinnanteile, Verluste und Entnahmen des jeweiligen Gesellschafters gebucht.

## 6. Sog. Drei-Konten-Modell

Das sog. Drei-Konten-Modell baut auf den Grundstrukturen des Zwei-Konten-Modells auf. Gesellschaftsvertraglich wird zunächst ein sog. Kapitalkonto I gebildet, das den Charakter eines Festkapitalkontos aufweist und seinem Bestand nach, dem festen unveränderlichen Kapitalanteil des Gesellschafters, mithin der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Einlage des Gesellschafters entspricht. Daneben wird zusätzlich ein sog. Kapitalkonto II gebildet, auf dem die Gewinnanteile verbucht werden, die nicht entnommen werden dürfen. Bei dem Kapitalkonto II handelt es sich im Drei-Konten-Modell somit um ein Rücklagenkonto und ist seinem Charakter nach mit den Gewinnrücklagen bei einer Kapitalgesellschaft vergleichbar. Neben den Gewinnanteilen, die nicht entnommen werden dürfen, werden auf dem Kapitalkonto II beim Drei-Konten-Modell auch die anteiligen Verluste verbucht. Kapitalkonto I und Kapitalkonto II haben den Charakter von Eigenkapital. Auf einem (weiteren) variablen Kapitalkonto (sog. Darlehenskonto) werden sodann die entnahmefähigen Gewinnanteile, Entnahmen und Einlagen des Gesellschafters erfaßt. Das variable Kapitalkonto ist im Gegensatz zu Kapitalkonto I und II als Fremdkapital zu charakterisieren und führt Forderung/Verbindlichkeit des jeweiligen Gesellschafters gegenüber der Personenhandelsgesellschaft auf.

6 OHG und KG, bei der nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter entweder eine natürliche Person (§ 264a Abs. 1 Nr. 1 HGB) oder eine OHG, KG oder andere Personengesellschaft (z.B. Partnerschaftsgesellschaft) mit einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter (§ 264a Abs. 1 Nr. 2 HGB) ist oder sich die Verbindung von Gesellschaftern in dieser Art fortsetzt.

7 Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz – PubLG), zuletzt geändert durch Art. 3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 17.07.2015, BGBl. I, 1245.

Um das ggf. sehr unterschiedliche Entnahmeverhalten der einzelnen Gesellschafter in wirtschaftlicher Hinsicht angemessen ausgleichen zu können, wird in der Gestaltungspraxis in der Regel im Gesellschaftsvertrag eine Verzinsung der variablen Gesellschafterkonten vorgesehen. Die Zinsen sind dann ebenfalls über das variable Gesellschafterkonto zu verbuchen.

## 7. Sog. Vier-Konten-Modell

Das sog. Vier-Konten-Modell verfeinert die Struktur des bei der Gesellschaft geführten Gesellschafterkontenmodells. Neben dem Kapitalkonto I, das auch beim sog. Vier-Konten-Modell den festen unveränderlichen Kapitalanteil des Gesellschafters abbildet, wird in Ergänzung zu dem Kapitalkonto II, auf dem die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile verbucht werden, und dem variablen Kapitalkonto (sog. Darlehenskonto) noch ein separates Kapitalverlustkonto (sog. Verlustvortragskonto) geführt. Auf diesem separaten sog. Verlustvortragskonto werden die anteiligen Verluste der Gesellschafter verbucht, die beim sog. Drei-Konten-Modell (auch) auf dem Kapitalkonto II des jeweiligen Gesellschafters verbucht werden. Nach herrschender Auffassung sind die sog. Verlustvortragskonten Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft und werden insofern als Korrekturposten zum Festkapital verstanden. Das Kapitalkonto II hingegen verliert seine Eigenschaft als Eigenkapitalkonto, weil durch die Einrichtung des gesonderten Verlustvortragskontos eine Verrechnung von Guthaben auf dem Kapitalkonto II mit späteren Verlusten gerade ausgeschlossen ist. Etwas anderes soll Geltung haben, wenn das Verlustvortragskonto nicht als eigenständiges Kapitalkonto, sondern vielmehr als Unterkonto des Kapitalkontos II geführt wird<sup>8</sup>.

Das sog. Vier-Konten-Modell vereinfacht damit die Darstellung und Differenzierung im Hinblick auf ein ggf. negativ werdendes Kapitalkonto. Denn haftungs- und steuerrechtlich ermöglicht das sog. Vier-Konten-Modell der Gesellschaft, im Detail zwischen dem Entstehen eines negativen Kapitalkontos aufgrund Überentnahme und aufgrund Verlustzuweisung zu differenzieren. Haftungsrechtlich kann das sog. Verlustvortragskonto damit als Kontrollinstrument (§ 172 Abs. 4 HGB) sowie als präventives Überwachungsinstrument im Hinblick auf die ertragsteuerliche Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 EStG dienen.

## 8. Sog. modifiziertes Vier-Konten-Modell

Darüber hinaus ist auch üblich, das sog. Vier-Konten-Modell im Hinblick auf das Kapitalkonto II zu modifizieren und neben dem variablen Kapitalkonto (sog. Darlehenskonto) und dem Verlustvortragskonto ein sog. gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto zu bilden. Das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto ist zwingend als Eigenkapitalkonto zu qualifizieren und stellt buchmäßig die

in die gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellten Vermögenswerte – in der Regel die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile – der Gesamthand dar. Die Gesellschafter partizipieren demzufolge an dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto entsprechend ihrer Beteiligungsquote am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft.

## 9. Gutschrift allein auf Kapitalkonto II: Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Klägerin des Streitfalls *IV R 15/14* war eine GmbH & Co. KG, an der neben der nicht kapitalmäßig beteiligten Komplementärin der Kommanditist A beteiligt ist. A ist zugleich auch alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementärin. 2009 entdeckte A unter einem Teil seines im Privatvermögen gehaltenen unbebauten Grundbesitzes Sand- und Kiesvorkommen. Er schloß daraufhin mit der Klägerin einen „Grundstückseinbringungsvertrag“ und brachte den unbebauten Grundbesitz mit dem dort befindlichen Sand- und Kiesvorkommen lastenfrei in die Klägerin ein. Gemäß § 4 des Grundstückseinbringungsvertrags erfolgte die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Nach der Auflassung begann der Sand- und Kiesabbau im Sommer 2011. Die Klägerin bilanzierte das Grundstück und das Kiesvorkommen als Anlagevermögen. Spiegelbildlich dazu schrieb sie dem für den A geführten Kapitalkonto II den Wert des aktivierten Sand- und Kiesvorkommens gut.

Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin regelt zu Kapitalanteilen, Gesellschafterkonten sowie Stimm- und Gewinnbezugsrechten wie folgt:

### § 3 Gesellschafter und Beteiligung

- (1) ...
- (2) Kommanditist ist mit einer Kommanditeinlage(n) iHv 10.000,00 €...
- (3) Die **Kapitalanteile sind fest**; sie können nur durch Änderung des Gesellschaftsvertrages geändert werden. **Sie bilden zusammen das Festkapital der Gesellschaft im Sinne dieses Vertrages**. Sie bestimmen die Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft sowie seine Pflichteinlage und sind als Haftsumme im Handelsregister einzutragen.
- (4) Für jeden Kommanditisten wird ein **Kapitalkonto I**, ein **Kapitalkonto II** sowie ein **Privatkonto** geführt. Auf dem Kapitalkonto I wird der feste Kapitalanteil des Gesellschafters gebucht; es ist unverzinslich. Auf dem Kapitalkonto II werden die nicht entnahmefähigen Gewinne, Verluste und die nicht entnahmefähigen Rücklagen verbucht. Es ist ebenfalls unverzinslich. Auf dem Privatkonto werden die entnahmefähigen Gewinnanteile, Einlagen, Entnahmen, Zinsen

<sup>8</sup> Heuermann, in Blümich, EStG, 130. Aufl., 2015, § 15a Rn. 44.

sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter gebucht. Es ist ... mit ... 5 % p.a. zu verzinsen. ...“

§ 6 [Gesellschafterversammlung]

(1) ...

(6) **Je 1.000 € der bedungenen Einlage** gewähren eine Stimme in der Gesellschafterversammlung

§ 8 [Ergebnisermittlung und Ergebnisverwendung]

(1) ...

(2) .... Den Kommanditisten steht der Gewinn entsprechend ihrer festen **Kommanditeinlagen** zu.

In ihrer Gewinn- und Verlustrechnung 2011 nahm die Klägerin erstmals eine Absetzung für Substanzverringering (AfS) für das bilanzierte Kiesvorhaben vor. Eine Änderung des Gesellschaftsvertrages erfolgte anlässlich der Übertragung des Sand- und Kiesvorkommens auf die Klägerin nicht.

## 10. Die Entscheidung des BFH

Der IV. Senat bestätigt im Streitfall IV R 15/14 die Feststellung der Vorinstanz, nach der es sich bei der Übertragung des Sand- und Kiesvorkommens auf die Klägerin um keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern vielmehr um eine Einlage handelte.

Zur Begründung führt der IV. Senat aus, daß im Streitfall eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ausscheide, da die Übertragung des Sand- und Kiesvorkommens auf die Klägerin unentgeltlich vorgenommen worden sei. Der Charakter eines entgeltlichen Erwerbs fehle im Streitfall, da ein solcher voraussetze, daß es sich auf Seiten des Einbringenden um ein Veräußerungsgeschäft und auf Seiten der Gesellschaft um ein Anschaffungsgeschäft handele. Erforderlich sei dabei, daß der Leistung des Einbringenden eine Gegenleistung der Gesellschaft gegenüber stehe. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>9</sup> sei zwar auch die (erstmalige) Gewährung eines Gesellschaftsanteils bzw. bei bereits bestehender Mitunternehmerschaft die Erhöhung des bereits bestehenden Gesellschaftsanteils als Gegenleistung der Gesellschaft anzuerkennen; dies setzte jedoch zugleich voraus, daß sich der Wert des Gesellschaftsanteils des Einbringenden auch tatsächlich erhöhe bzw. dem Einbringenden tatsächlich (erstmalig) Gesellschaftsrechte gewährt werden.

Eine derartige Werterhöhung des bereits bestehenden Gesellschaftsanteils des Kommanditisten A könne für den Streitfall allerdings nicht festgestellt werden. Denn durch die Verbuchung auf dem Kapitalkonto II sei eine Werterhöhung des – festen – Kapitalanteils des Kommanditisten A ausgeblieben. Gemäß § 3 Abs. 4 Satz 2 des streitgegenständlichen Gesellschaftsvertrags der Klägerin werde der feste Kapitalanteil ausschließlich durch das Kapitalkonto I abgebil-

det. Nicht nur nach den gesetzlichen Vorschriften des HGB, sondern auch entsprechend des streitgegenständlichen Gesellschaftsvertrages bestimme (allein) der auf dem Kapitalkonto I gebuchte feste Kapitalanteil maßgebenden den Umfang der Gesellschaftsrechte, namentlich das Stimmrecht und das Gewinnbezugsrecht, deren Erweiterung bzw. Erhöhung Gegenleistung für die Übertragung des Sand- und Kiesvorkommens sein sollte. Wäre die Gutschrift der Einbringung bei der Gesellschaft gegen das Kapitalkonto I vorgenommen worden, hätte dies eine werterhöhende Buchung zugunsten des festen Kapitalanteils des Einbringenden zur Folge gehabt. Der Einbringende hätte demzufolge zusätzliche (weitere) Gesellschaftsrechte erlangt, da sich der Wert seines auf dem Kapitalkonto I verbuchten Kapitalanteils um den Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts erhöht hätte. Die Vorinstanz hatte in diesem Zusammenhang darauf abgestellt, daß der A bereits als einziger Kommanditist und wegen der fehlenden Beteiligung der Komplementärin am Kapital der Klägerin bereits vor dem Abschluß des „Grundstückseinbringungsvertrag“ zu 100% an der Klägerin beteiligt gewesen sei. Infolge dessen sei es bereits rein tatsächlich unmöglich gewesen, dem A durch die Übertragung des Grund und Bodens und des Kiesvorkommens erstmalig bzw. zusätzliche (weitere) Gesellschaftsrechte zu gewähren; eine Einbringung gegen Gewährung bzw. Erweiterung von Gesellschaftsrechten verneinte die Vorinstanz daher. Dem Inhalt nach hat der IV. Senat diese Argumentation nicht aufgenommen. Der IV. Senat stellte im Rahmen seiner Urteilsbegründung allein auf die Rechtstechnik ab.

Wird der Wert des auf die Gesellschaft übertragenen Wirtschaftsguts demnach allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben, hat dies nicht zur Folge, daß der übertragende Gesellschafter zusätzliche (weitere) bzw. erstmalig Gesellschaftsrechte erlangt. Denn das Kapitalkonto II bildet lediglich den Betrag ab, den der übertragende Gesellschafter quotall – *aufgrund seiner durch den festen Kapitalanteil (Kapitalkonto I) abgebildeten Beteiligungsquote* – bereits „bezogen“, jedoch sodann aufgrund Gesellschafterbeschlusses und/oder Gesellschaftervertrag als nicht entnahmefähigen Gewinne, Verluste oder nicht entnahmefähigen Rücklagen stehen gelassen hat und die infolgedessen auf seinem Kapitalkonto II verbucht worden ist. Als Unterkonto des einheitlichen Kapitalkontos vermittelt es dem Einbringenden zwar vermögensmäßig einen Wertzuwachs, jedoch für sich allein kein Gesellschaftsrecht.

<sup>9</sup> BFH, Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617, Urteil vom 17.07.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

## 11. Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Gutschrift auf dem Kapitalkonto I sowie Gutschrift auf anderem Kapitalunterkonto

Mit seiner Entscheidung im Streitfall *IV R 15/14* bestätigt der IV. Senat grundsätzlich auch die bisherige Rechtsprechung des BFH<sup>10</sup> für die Fälle, in denen die Verbuchung der Einbringung eines Wirtschaftsguts nicht nur auf dem Kapitalkonto I, sondern zugleich auch zum Teil auf einem anderen Kapitalunterkonto des Gesellschafters erfolgt. Auch für diese Fälle hat der BFH die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bestätigt und eine verdeckte Einlage aufgrund der Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs verneint. Das BMF hat sich dieser Rechtsauffassung bereits mit BMF-Schreiben vom 11.07.2011<sup>11</sup> angeschlossen. Im Streitfall *IV R 15/14* hat der IV. Senat jedoch nunmehr offengelassen, ob der BFH an daran festhält, daß es sich in derartigen Sachverhaltskonstellationen um eine voll entgeltliche oder ggf. nur um eine teilentgeltliche Übertragung handelt.

## II. Fazit

Die Entscheidung des IV. Senats verdient Zustimmung. Unter Berücksichtigung der Reichweite der Entscheidung des BFH bedarf es zukünftig einer klaren und eindeutigen gesellschaftsvertraglichen Differenzierung im Hinblick auf Festkapitalkonto (Kapitalkonto I) und die weiteren Unterkapitalkonten.

Eine Gegenleistung in der Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten ist nach der vom IV. Senat vertretenen Auffassung im steuerlichen Sinne nunmehr nur dann anzunehmen, wenn bei vertraglich geregeltem Mehr-Konten-Modell tatsächlich eine Werterhöhung des – festen – Kapitalanteils festzustellen ist. In Einbringungsfällen muß

die Gutschrift auf dem Kapitalkonto bzw. dem Kapitalunterkonto daher mit den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen korrespondieren und im Einklang stehen. Erfolgt eine Gutschrift auf dem die Gesellschaftsrechte vermittelnden – festen – Kapitalkonto sowie eine Gutschrift eines überschießenden Betrages auf einem oder mehreren weiteren – gesellschaftsvertraglich vorgesehenen – Kapitalkonten, bleibt dies, liegt keine Unterbewertung vor, auch zukünftige steuerunschädlich.

Konnte eine verdeckte Einlage unter Berücksichtigung der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung bislang lediglich im Wege der Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto bewirkt werden, so eröffnet die Entscheidung des BFH nunmehr grundsätzlich die Möglichkeit, eine solche<sup>12</sup> auch mittels Gutschrift über das – variable – Kapitalkonto II vorzunehmen. Obgleich dies im Zusammenhang mit der Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens durchaus risikobehaftet ist, da die verdeckte Einlage auf Seiten des Übertragenden ggf. einen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang auslöst, könnte sich die im Bezug auf die verdeckte Einlage eines im Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsguts ggf. als vorteilhaft und steuerlich nutzbar erweisen.

Für die Gestaltungspraxis bleibt nun abzuwarten, ob das BMF die Entscheidung des IV. Senats im Wege des Nichtanwendungserlasses für nicht allgemein anwendbar erklärt.

10 BFH, Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617, Urteil vom 17.07.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

11 BMF, Schreiben vom 11.07.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, dort unter II. 2.

12 BFH, Urteil vom 09.09.2010, IV R 12/08 (NV), BFH/NV 2011, 768 (NV) – grds. zur Anerkennung einer verdeckten Einlage bei der Personengesellschaft mit weiteren Nachweisen.



## Steuergesetze 2016

mit allen aktuellen Änderungen

einschließlich Steueränderungsgesetz 2015 und Stichwortverzeichnis, inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2016, 1232 Seiten, € 9,30; ab 5 Expl. € 8,70; ab 10 Expl. € 8,-

Mengenpreise nur bei Abnahme durch einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

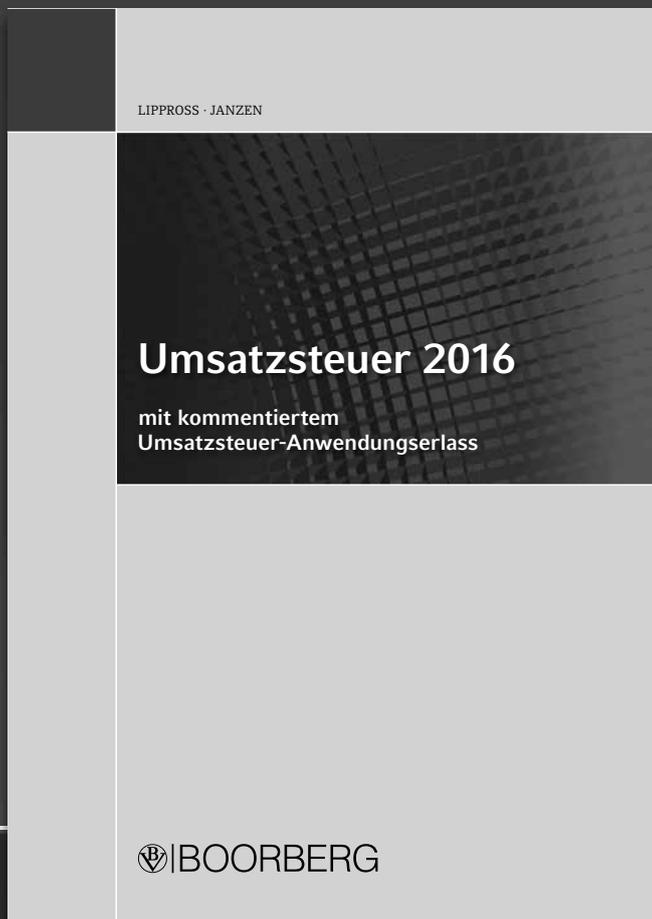
ISBN 978-3-415-05619-0

**IBOORBERG**

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

SZ0216

# Topaktuelle Erläuterungen.



**Rechtsstand: 1.1.2016**

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

2016, 1082 Seiten, DIN A4, € 72,-  
ISBN 978-3-415-05628-2

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2016« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2016
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2016 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2015
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2016
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2016
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2016

Im Laufe des Jahres 2015 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2016 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

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

# Wertungswidersprüche bei der Hinterziehung und leichtfertigen Verkürzung von Einfuhrumsatzsteuer

Rainer Biesgen, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Wessing + Partner, Düsseldorf<sup>1</sup>

## I. Einleitung

Für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer gelten nach § 21 Abs. 2 UStG die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Dagegen erfolgt der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG der entstandenen Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen entsprechend den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes und der Abgabenordnung. Die unterschiedlichen Vorschriften im Bereich der Verjährung und Verzinsung führen in Fällen der vorsätzlichen Steuerhinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer einerseits und der leichtfertigen Verkürzung von Einfuhrumsatzsteuer andererseits zu Wertungswidersprüchen, die im nachfolgenden an einem Beispiel dargestellt werden sollen.

Das Beispiel betrifft ein Unternehmen, das in den letzten fünf Jahren verschiedene Lebensmittel aus dem Bereich außerhalb der EU nach Deutschland eingeführt hat. Es handelt sich insgesamt um 300 einzelne Einfuhren mit jeweils eigener Zollanmeldung. In den Zollanmeldungen wurden objektiv unrichtige Zolltarifpositionen verwendet. Nach den verwendeten Zolltarifpositionen wäre eine Einfuhrumsatzsteuer von lediglich 7% gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG für die einzelnen Einfuhren entstanden. Nach den tatsächlich zutreffenden Zolltarifpositionen ist dagegen der volle Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG anzuwenden. Entsprechend wurde die Einfuhrumsatzsteuer in den Zollbescheiden zu niedrig festgesetzt. Auf der anderen Seite ist auch der Vorsteuerabzug in den Umsatzsteuererklärungen nur mit 7% erfolgt. Die unrichtige Zuordnung beruhte auf Leichtfertigkeit i. S. d. § 378 AO.

Zudem wurde in denselben Zollanmeldungen der Wert der Warenlieferungen um 50% zu niedrig angesetzt, um die Zollabgaben zu vermindern. Entsprechend erfolgten auch insoweit zu niedrige Festsetzungen der Einfuhrumsatzsteuer in den Zollbescheiden. Den Verantwortlichen des Unternehmens war hierbei bewußt, daß dies auch zu einer zu niedrigen Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer führte, auch wenn ihnen dies wegen der mangelnden wirtschaftlichen Auswirkung aufgrund des Vorsteuerabzuges gleichgültig war. Entsprechend wurde in den Umsatzsteuererklärungen der Vorsteuerabzug nur aus den zu niedrigen Werten geltend gemacht.

Die zu niedrige Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer in den einzelnen Zollanmeldungen aus beiden Unrichtigkeiten betrug insgesamt jeweils nur 1000 EUR, bei den 300 Zollanmeldungen also insgesamt 300.000 EUR. Da dasselbe Unternehmen die festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer wieder

als Vorsteuer geltend machte, ergab sich durch die zu niedrige Festsetzung bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer bei dem Unternehmen wirtschaftlich kein Vorteil.

Im Rahmen einer Zollprüfung werden beide Unrichtigkeiten in den Zollanmeldungen der letzten fünf Jahren aufgedeckt. Das zuständige Hauptzollamt erläßt geänderte Zollbescheide für die letzten fünf Jahre und setzt hierin zusätzliche Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt 300.000 EUR fest. Das Unternehmen legt Einspruch hiergegen ein.

## II. Unrichtige Wertangaben

### II.1. Vorsätzliche Steuerhinterziehung

Bezüglich der in den Zollanmeldungen zu niedrig angegebenen Werte liegt eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vor, da die Einfuhrumsatzsteuer in den Zollbescheiden insoweit jeweils zu niedrig festgesetzt wurde.

Einer Steuerverkürzung i. S. d. des § 370 Abs. 4 S. 1 AO steht auch nicht eine Ausnahme vom Kompensationsverbot i. S. d. des § 370 Abs. 4 S. 3 AO wegen eines unmittelbaren engen wirtschaftlichen Zusammenhangs<sup>2</sup> entgegen, weil die zu Unrecht nicht festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer in gleicher Höhe wieder als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Das Kompensationsverbot kommt nämlich schon deshalb nicht zur Anwendung, weil die zu niedrige Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer in dem Zollbescheid und die zu niedrige Festsetzung der Vorsteuer in einem anderen Bescheid, nämlich dem Umsatzsteuerbescheid bzw. der diesem gleichstehenden Umsatzsteueranmeldung, erfolgt.<sup>3</sup> Daher scheidet die Verrechnung nicht am Kompensationsverbot, sondern ist schon nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO ausgeschlossen, welcher nur auf die konkrete Steuerfestsetzung abstellt.<sup>4</sup> Die Abführung der höheren Umsatzsteuer bei der Weiterveräußerung der eingeführten Waren wegen des verminderten Vorsteuerabzuges stellt daher lediglich eine Schadenswiedergutmachung dar, die bei der Strafzumessung zu berücksichtigen ist.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Rainer Biesgen ist Partner der Sozietät Wessing und Partner Rechtsanwälte mbB in Düsseldorf.

<sup>2</sup> Ständige Rechtsprechung des BGH seit BGH v. 31.01.1978, GA 1978 S. 307, vgl. weitere Nachweise bei Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 97

<sup>3</sup> BGH v. 26.06.2012 – 1 StR 289/12, NStZ 2012 S. 639; BFH v. 12.10.1993 – VII R 44/93, BStBl. II 1994 S. 438.

<sup>4</sup> BFH v. 12.10.1993, VII R 44/93, BStBl. II 1994 S. 438.

<sup>5</sup> BGH a.a.O. Fn. 3.

An dieser Beurteilung dürfte sich auch durch die neuere Rechtsprechung der BFH<sup>6</sup> nichts ändern, die nunmehr bei der Verkürzung der Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG hinsichtlich des Vorsteuerabzuges hieraus nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG das Kompensationsverbot nicht anwendet. Im Unterschied zur Einfuhrumsatzsteuer wird die Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen in demselben Umsatzsteuerbescheid festgesetzt, in dem auch der Vorsteuerabzug erfolgt. Hier kann eine Verrechnung nur am Kompensationsverbot scheitern, das jedoch nach dem vorgenannten BFH-Urteil wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht anwendbar ist. Das Urteil dürfte daher auf die Einfuhrumsatzsteuer nicht übertragbar sein.

Da die Verantwortlichen des Unternehmens sicher wußten, daß die zu niedrigen Wertangaben zu einer zu niedrigen Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer führen würden, handelten sie insoweit vorsätzlich. Dem steht nicht entgegen, daß sie diesen Taterfolg nicht anstrebten, weil es ihnen nur auf die Verminderung der Zollabgaben ankam.<sup>7</sup> Wer einen Taterfolg als sicher annimmt und gleichwohl handelt, nimmt den Erfolg notwendig billigend in Kauf.<sup>8</sup>

In seinem Urteil vom 26.6.2012<sup>9</sup> nimmt der 1. Strafsenat des BGH ohne nähere Begründung auch die Verwirklichung des Qualifikationstatbestandes des gewerbsmäßigen Schmuggels i. S. d. § 373 Abs. 1 S. 1 AO an. Diesen verwirklicht, wer gewerbsmäßig Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben hinterzieht. Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Einfuhrabgabe i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 3 ZollVG und fällt auch unter dieses Tatbestandsmerkmal des § 373 Abs. 1 S. 1 AO.<sup>10</sup> Unter dem Begriff der Gewerbsmäßigkeit ist nach der ständigen Rechtsprechung<sup>11</sup> des BGH die Absicht zu verstehen, sich durch die wiederholte Begehung von Strattaten der fraglichen Art eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen. Hier wäre zumindest zu erörtern, ob von einer solchen fortlaufenden Einnahmequelle aus der Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer gesprochen werden kann, wenn wegen des sonst möglichen Vorsteuerabzuges der wirtschaftliche Vorteil lediglich in einem Liquiditätsvorteil<sup>12</sup> zwischen dem Zeitpunkt des Zollbescheides und dem Zeitpunkt der sonst möglichen Anrechnung der Vorsteuer im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung besteht. Der 1. Strafsenat geht hierauf jedoch nicht ein.<sup>13</sup>

Da insgesamt 300 Zollanmeldungen in Höhe von je 500 EUR vorsätzlich unrichtig eingereicht wurden, liegen danach 300 Taten des gewerbsmäßigen Schmuggels vor. Diese stehen in Tatmehrheit, soweit nicht mehrere unrichtige Zollanmeldungen gleichzeitig eingereicht wurden. Das Merkmal der Gewerbsmäßigkeit verknüpft nicht mehrere selbständige Einzeltaten zu einer Sammelstraftat.<sup>14</sup> Mit der gleichzeitigen Verkürzung der Zollabgaben durch dieselben Steueranmeldungen liegt jeweils Tateinheit vor.<sup>15</sup> Der Strafrahmen liegt grundsätzlich für jede Tat bei einer Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. In minderschweren Fällen ist die Strafe für die einzelne Tat Geldstrafe

oder Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren (§ 376 Abs. 1 S. 2 AO). Angesichts des geringen Verkürzungsbetrages von 500 EUR für die einzelne Tat und des durch die Verminderung des Vorsteuerabzuges fehlenden wirtschaftlichen Schadens dürften hier minderschwere Fälle vorliegen, die noch mit einer Geldstrafe zu ahnden sind. Die Gesamtstrafe kann bei den vorliegenden 300 Taten dann nach § 54 Abs. 2 StGB bis zu 720 Tagessätze erreichen.

## II.2. Steuerliche Folgen

Die unrichtigen 300 Festsetzungen der Einfuhrumsatzsteuer in den letzten fünf Jahren sind jeweils um 500 EUR zu erhöhen. Die Festsetzungsfrist beträgt gemäß Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 169 Abs. 2 S. 2 AO im Falle einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung oder des gewerbsmäßigen Schmuggels zehn Jahre, so daß ein Gesamtbetrag von 150.000 EUR nachträglich festgesetzt wird.

Auf der anderen Seite kann jedoch eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen beantragt werden, um eine Verminderung der Umsatzsteuer durch einen höheren Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt ebenfalls 150.000 EUR zu erreichen.

Hierbei ist zu berücksichtigen, daß der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG bereits für die entstandene Einfuhrumsatzsteuer geltend gemacht werden kann. Durch das AmtshilfeRLUmsG<sup>16</sup> wurde mit Wirkung zum 30.06.2013 die vorherige Voraussetzung der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch die Voraussetzung deren Entstehens ersetzt. Dies gilt aber auch für Einfuhren vor diesem Zeitpunkt, da die vorherige Voraussetzung des Entrichtens der Steuer nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>17</sup> europarechtswidrig war. Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht nach §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG in Verbindung mit Art. 201 Abs. 2 ZK im Zeitpunkt, in welchem die betreffende ursprüngliche Zollanmeldung angenommen wurde.<sup>18</sup> Die Norm des Art. 201 Abs. 2 ZK – und nicht diejenige des

6 BFH v. 21.05.2014 – V R 34/13, NZWiSt 2015 S. 111.

7 BGH, Beschl. v. 26.06.2012 – 1 StR 289/12, NSTZ 2012 S. 639.

8 Fischer § 15 StGB Rn. 7.

9 BGH a.a.O. Fn 3.

10 Jäger in Joecks/Jäger/Randt § 373 AO Rn. 10; Hilgers-Klautzsch in Kohlmann § 373 AO Rn. 14.

11 BGH seit BGH v. 08.11.1951, BGHSt 1 S. 383; zuletzt BGH v. 27.02.2014, NSTZ 2014 S. 271, siehe auch Jäger in Joecks/Jäger/Randt § 371 AO Rn. 31 m.w.N.

12 Hilgers-Klautzsch in Kohlmann § 373 AO Rn. 133.

13 Kritisch auch Wulf, Stbg 2012 S. 545.

14 Hilgers-Klautzsch in Kohlmann § 373 AO Rn. 155.

15 Hilgers-Klautzsch in Kohlmann § 373 AO Rn. 152.

16 BGBl. I 2013 S. 1809.

17 EuGH v. 29.03.2012 - C 414/10, Societe Veleclair, DStR 2012 S. 697.

18 BFH v. 23.09.2009 – VII R 44/08, BStBl. II 2010 S. 334.

Art. 204 Abs. 1 a) ZK – gilt auch wenn – wie im Beispielsfall – in der Zollanmeldung ein zu niedriger Zollwert angegeben wurde.<sup>19</sup>

Damit erfolgt der Vorsteuerabzug nicht im Jahr der nachträglichen Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer, sondern die ursprünglichen Umsatzsteuerfestsetzungen für den Zeitraum der Einfuhren sind zu ändern, soweit dies verfahrensrechtlich zulässig ist. Regelmäßig stehen Umsatzsteuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. des § 164 AO, da die Umsatzsteueranmeldungen gemäß § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen. Sie können somit bis zum Ablauf der regulären Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO von vier Jahren gemäß § 164 Abs. 2 S. 1 AO ohne weitere Voraussetzungen geändert werden. Da die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO für die Umsatzsteuer frühestens mit Ablauf des Folgejahres beginnt, ist eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide der letzten fünf Jahre noch verfahrensrechtlich möglich, so daß der gesamte Betrag der nachzuzahlenden Einfuhrumsatzsteuer von 150.000 EUR durch geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Vorjahre wieder erstattet wird. Eine steuerliche Belastung durch die Aufdeckung der Steuerhinterziehung entsteht somit nicht.

### II.3. Zinsen

Zinsen i.S.d. § 233 a Abs. 1 S. 1 AO entstehen für die nachträgliche Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer nicht, da für die Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 2 UStG die Vorschriften für Zölle sinngemäß gelten und der Zollkodex keine Verzinsung i.S.d. § 233 a Abs. 1 S. 1 AO vorsieht.<sup>20</sup> Dagegen entstehen jedoch bei der im Beispielsfall vorliegenden Steuerhinterziehung Hinterziehungszinsen i.S.d. § 235 Abs. 1 S. 1 AO auch bei der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer. Der Zinslauf endet erst mit der Zahlung der hinterzogenen Einfuhrumsatzsteuer. Hieran ändert auch die Tatsache nichts, daß bei zutreffender Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug bestanden hätte.<sup>21</sup>

Auf der anderen Seite führen jedoch die geänderten Umsatzsteuerbescheide der Ursprungsjahre aufgrund des zusätzlich zu gewährenden Vorsteuerabzuges zu Umsatzsteuererstattungen, die gemäß § 233 a Abs. 1 S. 1, Abs. 5 S. 2 AO vom Beginn der Karenzzeit des § 233 a Abs. 2 S. 1 AO von 15 Monaten nach Steuerentstehung an zu verzinsen sind.<sup>22</sup> Die Hinterziehungszinsen werden somit durch die Erstattungszinsen nach § 233 a AO auf dieselben Beträge im wesentlichen wieder kompensiert. Eine Zinsbelastung bleibt nur insoweit, als der Zinslauf für die Hinterziehungszinsen bereits mit dem Eintritt der Verkürzung durch die ursprünglichen unrichtigen Zollbescheide und derjenige für die Erstattungszinsen erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres der Steuerentstehung beginnt.

### II.4. Verfall

Ein Verfall bezüglich der zunächst nicht festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer nach § 73 Abs. 1 S. 1 StGB kommt nicht in Betracht. Gemäß § 73 Abs. 1 S. 2 StGB darf ein Verfall nicht angeordnet werden, soweit dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde. Verletzter kann auch der Steuerfiskus sein, so daß ein Verfall nicht erfolgen kann, soweit dieser einen durchsetzbaren Anspruch auf die Festsetzung der verkürzten Steuer hat.<sup>23</sup> Da die Einfuhrumsatzsteuer für die gesamten fünf Jahre noch festgesetzt werden kann, scheidet ein Verfall aus.

### II.5. Ergebnis

Im Beispielsfall der unrichtigen Angabe des Zollwertes liegt eine Strafbarkeit wegen gewerbsmäßigen Schmuggels wahrscheinlich in einem minderschweren Fall vor, der mit einer Geldstrafe von bis zu 720 Tagessätzen zu bestrafen sein dürfte, soweit nicht im Einzelfall eine Einstellung gegen Geldauflage nach § 153 a Abs. 1 StPO erfolgen kann. Steuerlich ist das Unternehmen nur in Höhe einer Zinsdifferenz für einige Monate durch den unterschiedlichen Zinslauf bei Hinterziehungszinsen und Erstattungszinsen nach § 233 a Abs. 1 AO belastet.

## III. Unrichtiger Steuersatz

### III.1. Leichtfertige Steuerverkürzung

Durch die Anmeldung unrichtiger Zolltarifpositionen mit der Folge eines Umsatzsteuersatzes von nur 7% statt des vollen Umsatzsteuersatzes ist objektiv Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 150.000 EUR verkürzt worden. Auch hier führt der ebenfalls geringere Vorsteuerabzug in den Umsatzsteuererklärungen nicht zu einem Wegfall der Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer. Insoweit kann auf die Darlegungen unter 2.1. verwiesen werden.

Da die Anmeldung unrichtiger Zolltarifpositionen jedoch nur leichtfertig erfolgte, liegen Ordnungswidrigkeiten der Leichtfertigen Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO vor. Jede einzelne Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 50.000 EUR geahndet werden. Nach § 17 Abs. 4 OwiG soll die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil, welchen der Täter aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat, übersteigen (siehe hierzu näher unter 3.4.).

<sup>19</sup> Witte Art. 204 ZK Rn. 17.

<sup>20</sup> BFH v. 23.09.2009 – VII R 44/08, BStBl. II 2010 S. 334.

<sup>21</sup> BFH v. 12.10.1993 – VII R 44/93, BStBl. II 1994 S. 438.

<sup>22</sup> Rüsken in Klein § 233 a AO Rn. 46.

<sup>23</sup> BGH, NStZ 2001 S. 155; BGH, NStZ 2013 S. 403; Fischer § 73 StGB Rn. 21 m.w.N.

Jede leichtfertig unrichtig abgegebene Zollanmeldung stellt eine selbständige Ordnungswidrigkeit dar. Das für das Strafrecht aufgegebene<sup>24</sup> Rechtsinstitut des Fortsetzungszusammenhangs findet auch im Ordnungswidrigkeitenrecht keine Anwendung mehr.<sup>25</sup> Eine Dauerordnungswidrigkeit kommt daher nur dann in Betracht, wenn sich das Verhalten des Beteiligten als natürliche Handlungseinheit darstellt.<sup>26</sup> Eine solche kann jedoch in der sich über fünf Jahre erstreckenden immer neuen aktiven Handlung der Abgabe unrichtiger Zollanmeldungen nicht gesehen werden, auch wenn es sich um eine gleichartige Unrichtigkeit handelt.

Es liegen somit 300 leichtfertige Steuerverkürzungen vor. Die Verjährungsfrist für die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung beträgt abweichend von § 31 Abs. 2 OWiG gemäß § 384 AO fünf Jahre, so daß noch keine Verjährung eingetreten ist.

Hierbei wird gemäß § 20 OWiG jede Geldbuße gesondert festgesetzt. Anders als bei der Straftat der vorsätzlichen Steuerhinterziehung oder des gewerbsmäßigen Schmuggels erfolgt bei Ordnungswidrigkeiten keine Gesamtstrafenbildung.<sup>27</sup> Die Geldbußen für die einzelnen leichtfertigen Steuerverkürzungen sind nach dem Kumulationsprinzip jeweils getrennt festzusetzen und anschließend schematisch zu addieren. Dies kann, wenn – wie im Beispielfall – sehr viele Ordnungswidrigkeiten mit kleinen Schadenssummen zu ahnden sind, im Einzelfall dazu führen, daß – bei niedrigem Tagessatz des Beschuldigten – die Summe der Geldbußen für die leichtfertige Steuerverkürzung, diejenige der Geldstrafe bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung übersteigt. Die Kumulation kann zu übertriebenen Rechtsfolgenhäufungen führen, die mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Widerspruch stehen.<sup>28</sup>

### III.2. Steuerliche Folgen

Auch hier sind grundsätzlich die zu niedrigen Festsetzungen der Einfuhrumsatzsteuer in den 300 Zollbescheiden durch geänderte Zollbescheide um jeweils 500 EUR zu erhöhen.

Zu berücksichtigen ist hierbei jedoch, daß die fünfjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO bei leichtfertiger Steuerverkürzung für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer nicht anwendbar ist. Maßgeblich ist Art. 221 Abs. 3 S. 1 ZK, wonach die Mitteilung über den Abgabebetrag nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschild nicht mehr erfolgen darf. Die Norm des Art. 221 Abs. 4 ZK, die bei vorsätzlicher Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer zur Anwendbarkeit der zehnjährigen Festsetzungsverjährung des § 169 Abs. 2 S. 2 AO führt, gilt für die leichtfertige Steuerhinterziehung nicht.<sup>29</sup> Daher erlischt die Zollschild drei Jahre nach ihrem Entstehen.

Bei richtiger Beschreibung der Ware mit einer falschen Warennummer ist die Einfuhrumsatzsteuer jedoch bereits nach Art. 201 Abs. 2 ZK im Zeitpunkt der ursprünglich

unrichtigen Zollanmeldung entstanden.<sup>30</sup> Erfolgte eine falsche Warenbezeichnung in der Zollanmeldung, so daß eine Aliudware angemeldet wurde, geht die Zollanmeldung ins Leere und entsteht die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK mit der Entfernung vom Zollplatz.<sup>31</sup> Da die Einfuhrumsatzsteuer in beiden Fällen unmittelbar nach der Einfuhr entsteht, ist sie bei der Aufdeckung nach fünf Jahren für die ersten beiden Jahre durch Verjährung erloschen. Die mit dem Einspruch angefochtenen Zollbescheide für diese beiden Jahre sind mithin aufzuheben. Eine Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer für diese beiden Jahre kann nicht mehr erfolgen.

Auch hier kann jedoch – wie bei der vorsätzlichen Steuerverkürzung – eine Änderung der ursprünglichen Umsatzsteuerfestsetzungen beantragt und die höhere Vorsteuer berücksichtigt werden. Insoweit wird auf die Darlegungen unter 2.2. verwiesen. Soweit aufgrund der zunächst durch das Hauptzollamt erfolgten Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer auch bezüglich der leichtfertig verkürzten Einfuhrumsatzsteuer für fünf Jahre auch insoweit ein Vorsteuerabzug in den Umsatzsteuerbescheiden der letzten fünf Jahre beantragt und gewährt worden ist, führt die Aufhebung der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer für die ersten beiden Jahre wegen Verjährung zur Anwendung des § 17 Abs. 3 UStG. Der Unternehmer ist verpflichtet, den Vorsteuerabzug für die ersten beiden Jahre zu berichtigen. Diese Berichtigung erfolgt jedoch nicht durch Änderung der Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre, sondern gemäß §§ 17 Abs. 3 S. 2, 17 Abs. 1 S. 7 UStG für den Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, also im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum, in welchem die Aufhebung der Zollbescheide für diese beiden Jahre erfolgt.

Daß damit ein Vorsteuerabzug für die Zeiträume entfällt, in welchen die Einfuhrumsatzsteuer wegen Verjährung nicht mehr festgesetzt werden kann, widerspricht auch nicht der Rechtsprechung des EuGH<sup>32</sup>, wonach der Vorsteuerabzug nur das Entstehen und nicht auch die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer voraussetzt. Der EuGH begründet dies damit, daß nach Art. 17 Abs. 2 b) der 6. MwStSystRL der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer abziehen kann, die ge-

24 BGH v. 03.05.1994 – GSSt 2/93, NJW 1994 S. 1663.

25 Jäger in Klein § 378 AO Rn. 33; Göhler/Gürtler Vor § 19 OWiG Rn. 13.

26 Schauf in Kohlmann § 378 AO Rn. 157, Jäger in Klein § 378 AO Rn. 33.

27 OLG Brandenburg, VRS 1006 (2004) S.212; OLG Karlsruhe, NZV 2005 S. 329; Mitsch in Karlsruher Kommentar § 20 OWiG Rn. 1.

28 Mitsch in Karlsruher Kommentar § 20 OWiG Rn. 3.

29 EuGH v. 27.11.1991 Slg. 1991 I-5569, I-5586, ZfZ 1992 S. 73; Alexander in Witte Art. 221 ZK Rn. 10.

30 Witte Art. 204 ZK Rn. 17.

31 Witte Art. 204 ZK Rn. 11.

32 EuGH v. 29.03.2012 – C 414/10, Societe Veleclair, DStR 2012 S. 697.

schuldet wird oder entrichtet worden ist. Hierbei bezieht sich der Begriff *geschuldet* auf eine rechtlich durchsetzbare Steuerschuld.<sup>33</sup> Fehlt es wegen Festsetzungsverjährung an der Durchsetzbarkeit, besteht auch kein Anspruch auf Vorsteueranrechnung mehr.

Im Ergebnis ist das Unternehmen auch bezüglich der nachträglichen Festsetzung der leichtfertig verkürzten Einfuhrumsatzsteuer für die letzten drei Jahre in steuerlicher Hinsicht nicht wirtschaftlich belastet, da der nachträglich festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer für die letzten drei Jahre eine gleich hohe Vorsteuererstattung gegenübersteht.

### III.3. Zinsen

Wie schon unter II.3. dargelegt, entstehen aufgrund der nachträglichen Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer für die letzten drei Jahre keine Zinsen i.S.d. § 233 a Abs. 1 AO. Da bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung auch keine Hinterziehungszinsen i.S.d. § 235 AO entstehen, bleibt die nachträgliche Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer unverzinst.

Dagegen führt auch hier die Änderung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide für die letzten drei Jahre zur Berücksichtigung des zusätzlichen Vorsteuerabzuges aus der leichtfertig verkürzten Einfuhrumsatzsteuer zur Festsetzung von Erstattungszinsen im Sinne des § 233 a Abs. 1 und Abs. 5 AO. Wird, weil – wie im Beispielfall – zunächst unrichtig von einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung ausgegangen wurde, zunächst der Vorsteuerabzug in den Umsatzsteuerbescheiden der letzten fünf Jahre gewährt und erfolgt dann bei Aufhebung der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 17 Abs. 3 UStG eine Berichtigung der Vorsteueranrechnung für die ersten zwei Jahre, bleibt der Zinsvorteil sogar auch für diese Jahre erhalten, weil gemäß § 17 Abs. 3 S. 2, Abs. 1 S. 7 UStG die Änderung erst im laufenden Besteuerungszeitraum erfolgt.

Da bezüglich der Steuerfestsetzung – wie unter III.2. dargelegt – ein wirtschaftlich neutrales Ergebnis entsteht und das Unternehmen bei leichtfertiger Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer einen Zinsvorteil erzielt, steht das Unternehmen sich rein steuerlich besser als bei von Anfang an zutreffenden Zollanmeldungen und entsprechendem Vorsteuerabzug. Der Zinsvorteil gleicht hier auch nicht einen späteren Liquiditätszufluß aus, da bei steuerlich richtigen Anmeldungen die frühere Erstattung der Vorsteuer durch eine frühere Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer ausgeglichen worden wäre.

Dieses Ergebnis führt zu einem eindeutigen Wertungswiderspruch.

### III.4. Verfall

Verfallgesichtspunkte können bei der Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung unter zwei Ansatzpunkten berücksichtigt werden. Zum einen soll die Geldbuße

nach § 17 Abs. 4 OwiG den wirtschaftlichen Vorteil übersteigen, den der Betreffende aus der leichtfertigen Steuerverkürzung erzielt hat, wobei auch die Höchstgrenze von EUR 50.000,- je leichtfertiger Steuerhinterziehung hierdurch überschritten werden kann. Hierdurch soll der wirtschaftliche Vorteil aus der Ordnungswidrigkeit abgeschöpft werden.<sup>34</sup> Kommt es nicht zur Verhängung einer Geldbuße, bei welcher der wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft wird, so kommt eine Verfallsanordnung nach § 29a OwiG in Betracht.<sup>35</sup>

Zu berücksichtigen ist hierbei, daß bezüglich der zunächst nicht festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer der nachträgliche Wegfall des Vorteils zu berücksichtigen ist, der durch die spätere Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer eintritt. Die nachträglich festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer kann nicht zusätzlich nach § 17 Abs. 4 OwiG abgeschöpft werden.<sup>36</sup> Abgeschöpft werden kann insoweit lediglich der Zinsvorteil, der sich aus der späteren Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer bei fehlender gesetzlicher Verzinsung im Falle der leichtfertigen Steuerverkürzung ergibt.<sup>37</sup> Hierbei geht es jedoch nicht um den in III.3. geschilderten Zinsvorteil, der sich aus den Erstattungszinsen für die geänderten Umsatzsteuerbescheide mit 6% p.A. ergibt. Diese Zinsfestsetzung ergibt sich nicht kausal aus der leichtfertigen Steuerverkürzung durch die unrichtige Anmeldung der Einfuhrumsatzsteuer, sondern aus der späteren Geltendmachung der Vorsteuer bei der Umsatzsteuerveranlagung. Er wäre auch eingetreten, wenn die Einfuhrumsatzsteuer zutreffend angemeldet und nur die Geltendmachung der Vorsteuer unterlassen und später nachgeholt worden wäre. Abzuschöpfen ist nur der wirtschaftliche Zinsvorteil aus der späteren Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer entsprechend den tatsächlichen Marktzinsen.<sup>38</sup>

In Betracht kommt hier jedoch eine Abschöpfung der Einfuhrumsatzsteuer für die beiden ersten Jahre, in welchen die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerhinterziehung nicht verjährt ist, jedoch die Einfuhrumsatzsteuer wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden kann. Fraglich ist jedoch, ob ein abzuschöpfender wirtschaftlicher Vorteil in der nicht festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer liegt, da diese wegen des dieser entsprechenden Vorsteuerabzuges bei gesetzeskonformem Verhalten für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich neutral ist. Folgt man der

33 EuGH v. 29.03.2012 – C 414/10 Tz. 20; Schlußantrag EuGH v. 17.11.2011 – C- 414/10 Tz. 56-58.

34 Mitsch in Karlsruher Kommentar § 17 OwiG Rn. 113.

35 BayObLG, NSTZ 1997 S. 339; OLG Hamburg, MDR 1997 S. 89, Mitsch in Karlsruher Kommentar § 17 OwiG Rn. 137.

36 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 377 AO Rn. 34; Schauf in Kohlmann § 377 AO Rn. 84; Mitsch in Karlsruher Kommentar § 17 OwiG Rn. 135; a.A. Göhler, 10. Auflage § 17 OwiG Rn. 39, 42.

37 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 377 AO Rn. 35.

38 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 377 AO Rn. 35.

Auffassung der herrschenden Meinung<sup>39</sup>, daß für die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils nach § 17 Abs. 4 OwiG das Nettoprinzip gilt, so dürfte eine Abschöpfung der nicht festzusetzenden Einfuhrumsatzsteuer für die ersten beiden Jahre nicht zulässig sein. Wirtschaftlicher Vorteil ist der für den Täter verbleibende Habensaldo, der sich aus dem Vergleich der wirtschaftlichen Position vor und nach Begehen der Tat ergibt. Entscheidend ist die vermögensrechtliche Gesamtsituation.<sup>40</sup> Die wirtschaftliche Gesamtsituation hat sich jedoch durch die Tat – sieht man von Zinsaspekten ab – wegen der wirtschaftlichen Neutralität der Einfuhrumsatzsteuer nicht verbessert. Eine Abschöpfung der verjährten Einfuhrumsatzsteuer für die ersten beiden Jahre im Rahmen der Bemessung der Geldbuße nach § 17 Abs. 4 OwiG dürfte daher nicht zulässig sein.

Allerdings kann – und dies geschieht in der Praxis auch – das Hauptzollamt gemäß § 47 Abs. 1 OwiG im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens von der Festsetzung einer Geldbuße absehen und nach § 29 a Abs. 1 und 4 OwiG auch selbständig einen Verfall anordnen. Dieser kann bis zum Wert des Erlangten erfolgen. Hierbei gilt – anders als bei § 17 Abs. 4 OwiG – das Bruttoprinzip.<sup>41</sup> Der dem Verfall unterliegende Vorteil ist danach zu bestimmen, was letztlich strafbewehrt ist.<sup>42</sup> Dies ist hier aber – unabhängig von dem Vorsteuerabzug – die zu niedrige festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer ohne Saldierung der zu niedrig festgesetzten Vorsteuer.

Somit ist ein Verfall der Einfuhrumsatzsteuer nach § 29 a Abs. 1 und 4 OwiG jedenfalls für die ersten beiden Jahre zulässig. Dieser führt jedoch nicht zu einem Vorsteuerabzug, da nur die durchsetzbar geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Dieser kann jedoch ein Verfallsbetrag nicht gleichgesetzt werden. Allerdings verlangt die Rechtsprechung des BGH<sup>43</sup> in Anknüpfung an das Bundesverfassungsgericht<sup>44</sup>, daß für verfallene erklärte Vermögenswerte grundsätzlich steuermindernd geltend gemacht werden können. Diese Rechtsprechung bezieht sich allerdings auf die Berücksichtigung des Verfalls bei der Gewinnermittlung bei Ertragsteuern und dürfte nicht auf einen Vorsteuerabzug, welche den Verfallsbetrag komplett kompensieren würde, übertragbar sein.

Bei einem Verfall nach § 29 a OwiG würde somit eine wirtschaftliche Belastung mit Einfuhrumsatzsteuer entstehen, die bei einem regelgerechten Verhalten nicht eintritt. Dagegen tritt bei einer vorsätzlichen Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuer diese wirtschaftliche Belastung nicht ein, weil die hier festzusetzende Einfuhrumsatzsteuer durch den Vorsteuerabzug neutralisiert wird und ein Verfall nicht möglich ist.

Daß sich der Steuerpflichtige mithin bei einer Steuerhinterziehung insoweit besserstellt als bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung, ist ein weiterer Wertungswiderspruch.

### III.5. Ergebnis

Es wird eine kumulierte Geldbuße wegen leichtfertiger Steuerverkürzung in 300 Fällen festgesetzt. Eine Abschöpfung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 17 Abs. 4 OwiG kann hierbei nicht erfolgen. Allerdings ist ein Verfall in Höhe der Einfuhrumsatzsteuer nach § 29 a Abs. 1 und 4 OwiG für die steuerlich verjährten ersten beiden Jahre möglich.

Steuerlich ist die Einfuhrumsatzsteuer für die ersten beiden Jahre festsetzungsverjährt. Die entsprechende Vorsteuer ist nach Aufhebung der Zollbescheide gemäß § 17 Abs. 3 UStG im Voranmeldungszeitraum der Aufhebung der Zollbescheide zu berichtigen.

Das Unternehmen erzielt wegen der fehlenden Verzinsung der leichtfertig verkürzten Einfuhrumsatzsteuer einen Zinsvorteil aus der Verzinsung der Vorsteuer nach § 233 a UStG.

## IV. Wertungswidersprüche

Einen Wertungswiderspruch sehe ich darin, daß wegen der formalen Anknüpfung nur an die zu niedrig festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer eine Strafbarkeit wegen gewerbsmäßigem Schmuggel angenommen wird, obwohl bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Einkunftsquelle wegen der Neutralität der Einfuhrumsatzsteuer nicht eröffnet wird.

Ein weiterer Wertungswiderspruch besteht darin, daß bei der leichtfertigen Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer wegen deren wirtschaftlicher Neutralität und des eintretenden Zinsvorteils sich das Unternehmen steuerlich besserstellt als bei gesetzeskonformer Zollanmeldung.

Schließlich ist dies auch darin zu sehen, daß bei der leichtfertigen Steuerverkürzung durch einen Verfall der Einfuhrumsatzsteuer für die steuerlich jedoch nicht als Ordnungswidrigkeit verjährten Zeiträume eine wirtschaftliche Belastung mit Einfuhrumsatzsteuer entsteht, die nicht nur nicht bei gesetzeskonformem Verhalten, sondern auch nicht bei einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung eintritt.

39 OLG Hamburg, NJW 1971 S. 1000, 1003; *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 377 AO Rn. 34, *Schauf* in *Kohlmann* § 377 AO Rn. 83; *Mitsch* in *Karlsruher Kommentar* § 17 OwiG Rn. 119.

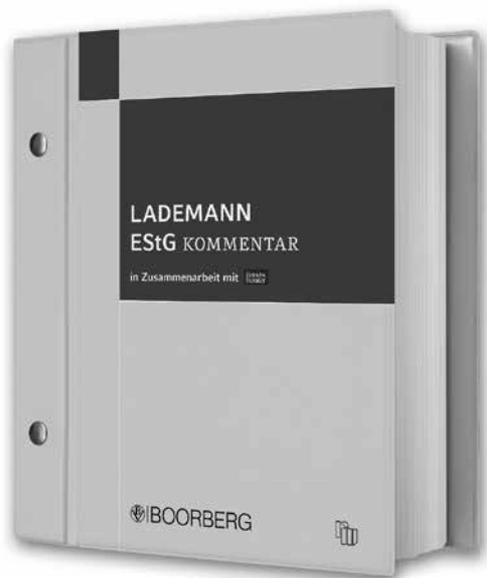
40 OLG Karlsruhe, NJW 1975 S. 793; *Mitsch* in *Karlsruher Kommentar* § 17 OwiG Rn. 118 f.

41 *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt* § 377 AO Rn. 34, *Mitsch* in *Karlsruher Kommentar* § 17 OwiG Rn. 119.

42 BGH, NStZ 2012 S. 265; BGH, NJW 2014 S. 1399, Rn. 29.

43 BGH, BGHSt 47, 260, 265 und BGHSt 51 S. 65, 67.

44 BVerfG, NJW 2004 S. 2073, 2074.



## Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### **LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen**

Loseblattwerk, etwa 18320 Seiten, € 198,-  
einschl. 14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist  
der Online-Dienst »Lademann, EStG context«  
unter [www.estg-context.de](http://www.estg-context.de).

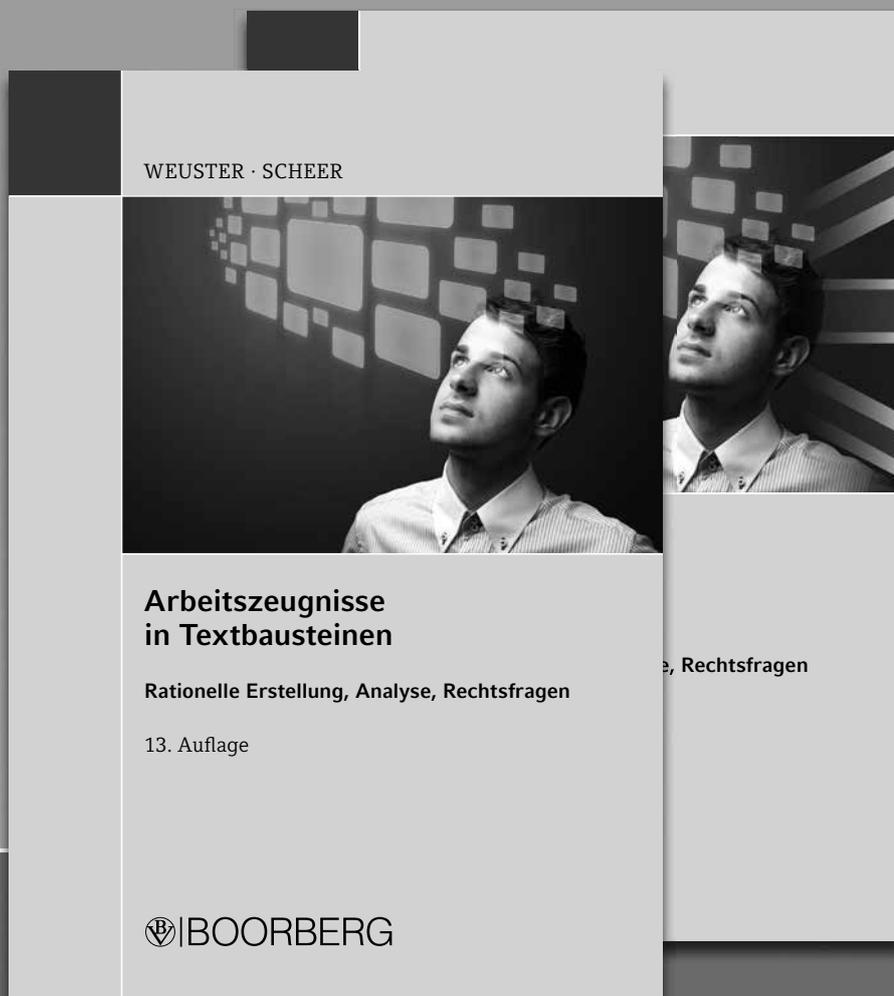
In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- Texte des EStG, der EStDV und eine aktuelle Übersicht der Doppelbesteuerungsabkommen auf farbigem Papier
- In der Reihenfolge der Paragraphen des EStG geordnete Kommentierung, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge des EStG
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
  - Umwandlungssteuergesetz
  - Außensteuergesetz
  - Investitionszulagengesetz
  - Fördergebietsgesetz
- Aktuelle Kurzkomentierung neuester BFH-Rechtsprechung durch RiBFH Jürgen Brandt
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF

Die Aktualisierungsrate des Werks ist die höchste unter den Einkommensteuer-Kommentaren.

# Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



Weuster · Scheer

## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

2015, 13. Auflage, 454 Seiten,  
€ 22,50

ISBN 978-3-415-05411-0

Weuster · Scheer

## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen Deutsch – Englisch

2015, 3. Auflage, 216 Seiten,  
€ 26,40

ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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

## Beschränkung von Europäischen Grundfreiheiten und Rechtfertigungsgründe – Drei Urteile des EuGH präzisieren die Argumentation

Dr. Hans-Michael Pott; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf<sup>1</sup>

### I. Anwaltliche Strategie und europäische Frustration

Die anwaltliche Strategie bei der Verwendung unionsrechtlicher Argumente aus dem Bereich der Grundfreiheiten, ggf. nunmehr ergänzt durch die Grundrechte der Grundrechte-Charta, hat im Verfahren vor den Finanzgerichten eine einfache Grundstruktur. Es wird die Mehrbelastung aufgrund eines Auslandszusammenhanges dargestellt. Daraus wird die Beeinträchtigung der Wahrnehmung von Grundfreiheiten gefolgert. Im Regelfall endet die Argumentation mit einem mehr oder minder flammenden Hinweis auf eine – nicht unbedingt erforderliche und auch nicht immer gegebene – Diskriminierung von Angehörigen anderer EU-Staaten oder EWR-Staaten. Die Verteidigungslinie der deutschen Finanzämter beginnt nahezu immer mit dem Hinweis auf die Kohärenz des Steuersystems, die die Mehrbelastung der Auslandsbeziehung rechtfertigen soll. Diese ist regelmäßig einfach zu zerpfücken, weil Fälle der Kohärenz kaum jemals gegeben sind. Daneben präsentiert die Finanzverwaltung echte Rechtfertigungsgründe. Zu denen gehört im Bereich der Unternehmensbesteuerung allerdings sehr oft das behauptete Erfordernis einer Einmalbesteuerung. Der Steuerpflichtige profitiert dann in der Regel davon, daß ein festgefügt Kanon anerkannter Rechtfertigungsgründe für das Steuerrecht nicht existiert. Für jeden von der Finanzverwaltung vorgebrachten Rechtfertigungsgrund dürfte sich ein diesen Rechtfertigungsgrund ganz grundsätzlich ausschließendes Argument finden lassen. Zum Schluß bemüht die Finanzverwaltung oft, wenn es gerade noch denkbar ist, den Mißbrauch, der dann zu widerlegen ist. All dies folgt einem weitgehend feststehenden Muster.

Gelangt die Sache – oft aus der Sicht des Steuerpflichtigen wunschgemäß – vor den Europäischen Gerichtshof, wird die Argumentation für den Anwalt des Steuerpflichtigen schwieriger. Die Kohärenz wird im Regelfall schnell erledigt sein. Man darf erwarten, daß sie im Urteil kaum noch erwähnt wird. Für die weitere Prüfung aber tut sich vor dem Europäischen Gerichtshof ein weites Feld auf, dessen Bearbeitung für den Anwalt nicht einfach ist. Dies liegt schlicht daran, daß der Europäische Gerichtshof eine wirklich belastbare Doktrin für die Rechtfertigung der Beschränkungen von Grundfreiheiten durch das nationale Steuerrecht nicht entwickelt hat. Es gibt immer wieder Gesichtspunkte, die von ihm aufgegriffen und als entscheidungserheblich dargestellt werden. Die anwaltliche Aufgabe, dies vorherzusehen und den schädlichen Gesichtspunkten vorbeugend in dem einzigen gewährten Schriftsatz zu begegnen, ist zuneh-

mend schwieriger geworden. Klar ist: Soweit die Finanzverwaltung im Verfahren vor den deutschen Finanzgerichten ihre Argumente präsentiert hat, kann und muß man darauf eingehen. Selbst den (Hoch-)Mut, die Kohärenz nicht zu behandeln, wird sich kaum ein Anwalt leisten.

Die wirklichen übergeordneten Gesichtspunkte, die der Europäische Gerichtshof dann seiner Entscheidung zugrunde legen wird, sind hingegen häufig vorher kaum erkennbar. Der Anwalt tut allerdings gut daran, sich mit den Wirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen und deren Anwendung zu befassen. Diese bieten dem Europäischen Gerichtshof – wenn einschlägig – oft eine Orientierung. Daneben wird die Frage des Mißbrauchs, ob sie nun von der Finanzverwaltung schon aufgeworfen wurde oder nicht, oftmals auch prophylaktisch zu behandeln sein. Immerhin kann sich der Anwalt im europäischen Verfahren damit trösten, daß dies nicht als ein *qui s'excuse, s'accuse* verstanden werden muß. Von da an ist Nachdenken gefragt, um möglicherweise wichtige Gesichtspunkte zu finden. Das Problem des Anwalts ist vor allem, daß er nicht den Eindruck erwecken möchte, einen argumentatorischen Popanz aufbauen zu wollen, um diesen dann zu zerpfücken. Bei Einlieferung des Schriftsatzes bleibt stets die Frage, ob man zu viel oder zu wenig behandelt hat. Dieser Befund ist bedauerlich und belastend.

Man hat sich die Ursachen klarzumachen. Der Europäische Gerichtshof befindet sich in einem, ihm mittlerweile auch erkennbar bewußten, Dilemma. Die steuerliche Gesetzgebung der Mitgliedsstaaten zu Auslandsbeziehungen ist ganz überwiegend mit einer Mehrbelastung der Auslandsbeziehung gegenüber der inländischen Beziehung verbunden. Das kann nicht verwundern, weil es bei den von den Mitgliedstaaten geschaffenen Normen um die Sicherung des eigenen Besteuerungsrechts geht und dieses bei Auslandsbeziehungen – nicht ganz zu Unrecht – als gefährdet angesehen wird. Hiergegen bringt der Gesetzgeber mit dem Außensteuerrecht gern das schwerere Geschütz in Stellung. Rühmliche Ausnahmen, die von einem sehr subtilen Rechtsverständnis zeugen und die eigene Besteuerungshoheit eher beschränken als ausweiten, gibt es, sie sind aber selten. Auf diese Problematik soll hier nicht eingegangen werden. Der Europäische Gerichtshof müßte jedenfalls angesichts der Mehrbelastungen bei Auslandsbeziehungen zur uneingeschränkten Durchsetzung der Grundfreihei-

<sup>1</sup> Dr. Pott ist Partner der Partnerschaft SERNETZ SCHÄFER Rechtsanwälte, Düsseldorf.

ten einen Kahlschlag im Außensteuerrecht nahezu aller Mitgliedsstaaten ausführen. Ein entsprechender Elan zur Durchsetzung der Grundfreiheiten ist ihm, wie er schon früh gezeigt hat, durchaus nicht fremd. Die Diskussionen um die frühen Urteile des Europäischen Gerichtshofes zur Warenverkehrsfreiheit und zur Dienstleistungsfreiheit zeigen, wie seine bahnbrechenden Entscheidungen aufgefaßt wurden. Bei einem ähnlichen Vorgehen gegen das Außensteuerrecht der Mitgliedsstaaten würde es aber auf einem zum Kernbereich der staatlichen Souveränität gehörenden Gebiet zu einem diese Souveränität weithin entleerenden Kahlschlag kommen.<sup>2</sup> Hinzu kommt auch, daß ein solcher Eingriff zwingend die Gefahr und oftmals unmittelbar den Effekt „weißer Einkünfte“ begründen würde. Dies kann in einer dem europäischen Recht wichtigen Wettbewerbsordnung, die gleichmäßige Besteuerung als Teil der Rahmenbedingungen ansieht, nicht befriedigen. Die damit evident verbundene Begünstigung von Auslandsbeziehungen würde im Ergebnis einen Teppich von ungewollten Beihilfen über die gesamte Union legen. Da die Wettbewerbsfragen wiederum rechtliche Gesichtspunkte sind, kann dem Europäischen Gerichtshof für die – auch stillschweigende – Berücksichtigung solcher, vielleicht politisch klingender, aber substantiell zum Rechtssystem gehörender, Argumente die Legitimation nicht bestritten werden. Der Europäische Gerichtshof betreibt mit seiner Zurückhaltung keine über seine Kompetenzen hinausgehende Politik.

So nachvollziehbar und legitim die vorstehenden Gesichtspunkte erscheinen, so belastend sind sie für den Anwalt, der für den Erfolg der Einzelfallgerechtigkeit pflichtgemäß eintritt. Erfreulicherweise hat nun der Europäische Gerichtshof begonnen, Teilbereiche der aufgezeigten Argumentation einer Bearbeitung auf der Basis klarer Formulierungen zugänglich zu machen. In drei Fällen hat er steuerliche Regelungen wegen nicht gerechtfertigter Beschränkung von Grundfreiheiten als nicht mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen. Die drei Entscheidungen lassen eine klare Linie erkennen, die – wenn sie konsequent weiter verfolgt wird – die Argumentation des Europäischen Gerichtshofes im Steuerrecht zu der klassischen Lehre zu den Grundfreiheiten führt.

## II. „Steria“

Das folgend unter der Kurzbezeichnung „Steria“<sup>3</sup> dargestellte Urteil behandelt die Ausgestaltung der Nicht-Besteuerung von Dividenden-Ausschüttungen an Muttergesellschaften in Frankreich, insbesondere den Ansatz einer nicht steuerbefreiten „Kostenpauschale“ von 5%. Der Begriff Schachtelprivileg trifft die Problematik, wäre aber nicht ganz korrekt, weil es auch um eine weitergehende Form der Konzernbesteuerung im Sinne der deutschen Organschaft geht. Ausgelöst ist diese Form der Besteuerung erkennbar durch die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>4</sup>. Wider Er-

warten liegt der Kern des Urteils nicht in der Auslegung des Sekundärrechts, sondern in der Anwendung der Grundfreiheiten. Das von der Richtlinie geforderte Schachtelprivileg für Ausschüttungen über die Grenze hat Frankreich ähnlich wie Deutschland unter dem nach der Richtlinie zulässigen Ansatz einer Pauschale auf fiktive Kosten von 5% der steuerfreien Dividenden ausgestaltet. Frankreich gewährt ein Schachtelprivileg in dieser Form auch auf „innerstaatliche“ Ausschüttungen. Für Fälle einer Konzernbildung hat Frankreich (nach deutscher Begrifflichkeit) eine Art Organschaft für Beteiligungen von mindestens 95% geschaffen. Besteuert wird die Obergesellschaft. Einbezogen werden alle Gesellschaften, an denen die Obergesellschaft mit mehr 95% beteiligt ist und deren Ergebnisse „der Körperschaftsteuer nach den Bedingungen des allgemeinen Steuerrechts unterliegen“. Bei dieser Konzernbesteuerung werden die empfangenen Dividenden aus dem Ergebnis der Konzernmuttergesellschaft zwecks Nichtbesteuerung schlicht herausgerechnet. Es kommt daher nicht zur Anwendung der 5%-Pauschale. Frankreich sieht – wie nicht anders zu erwarten – nur in Frankreich ansässige Gesellschaften als regulär der französischen Körperschaftsteuer unterliegend an. Mit hin werden die Dividenden im Ausland ansässiger Tochtergesellschaften auch bei Beteiligung von 95% unter Ansatz der 5%-Pauschale aus dem Ergebnis der Muttergesellschaft eliminiert. Unionsrechtlich erkennt man schnell die Wirkung der Regelung. Mit anderen Worten: Es liegt eine Benachteiligung der grenzüberschreitenden Beteiligung um die Steuer auf jene 5% vor. Dies beschränkt die Niederlassungsfreiheit.

Die Behandlung dieser Problematik ist zweifellos für die grenzüberschreitende Gruppen-/Konzernbesteuerung hochinteressant. Hier soll aber nur die Argumentationsweise des Europäischen Gerichtshofes betrachtet werden. Die einleitende sachliche Aussage des Urteils ist deutlich: Ein Steuervorteil ist durch die angegriffene Regelung „den Dividenden inländischen Ursprungs vorbehalten“. Dann folgt: „...daß eine Muttergesellschaft mit einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft diesen Vorteil nicht hat, kann es für diese Gesellschaft weniger attraktiv machen, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen...“ Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit steht damit, wie in vielen Fällen, fest. Eine solche Beschränkung wäre möglicherweise zulässig, wenn die Regelung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind. Das Urteil sieht die „Situationen“ für ausländische wie für inländische Beteiligungen als vergleich-

2 Pott, IStR 2010, S. 131.

3 EuGH v. 02.09.2015, Rs. C-386/14, Groupe Steria SCA ./ Ministère des Finances et des Comptes Publics (frz. Finanzministerium), RIW 2015, 697.

4 Bei Inkrafttreten des frz. Gesetzes ging es um die Richtlinie 90/435/EWG, später ersetzt durch 2011/96/EU.

bar an. Diese Vergleichbarkeit stellt das Urteil sehr präzise fest. Auf der Ebene der Muttergesellschaft sind die Aufwendungen, denn diese sind der Auslöser der 5%-Klausel, für ausländische wie inländische Töchter gleichartig. Falls man die 5%-Klausel für eine echte Kompensation von Betriebsausgaben für eine steuerfreie Beteiligung hält, müßte man hier weiter prüfen.<sup>5</sup> Davon geht der EuGH aber wohl nicht aus. Was die Weiterleitung der Gewinne angeht, so ist die Gefahr der doppelten Besteuerung, der durch die Konzernbesteuerung begegnet werden soll, ebenfalls gleichartig. Die Ungleichbehandlung von im Sinne der Norm gleichartigen Sachverhalten indiziert die Unzulässigkeit.

Der EuGH prüft dann, ob es zwingende Gründe des Allgemeininteresses gibt, die diese Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Die Internationale der Finanzverwaltungen argumentiert damit, daß das von Frankreich in Anspruch genommene Recht zu (völliger) Neutralisierung der inländischen Dividenden im Gegensatz zur 95%-Neutralisierung bei ausländischen Töchtern durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten zu bewahren. Hier sieht sich der EuGH mit Argumenten konfrontiert, die er bei seiner vorsichtigen Öffnung der grenzüberschreitenden Organschaft verwendet hat.<sup>6</sup> Der EuGH relativiert seine Aussagen jetzt dahin, daß es vorliegend nur um Dividenden gehe. Die zugrundeliegenden Gewinne seien schon im anderen Mitgliedstaat erfaßt. Daher gehe es hier nicht mehr um die Abgrenzung der Gewinnbesteuerungshoheit. Das – selbstverständlich auch von Deutschland vorgebrachte – Argument, daß das Konzept der Konzernbesteuerung unter Ausschluß der ausländischen Dividenden zur Wahrung der Kohärenz erforderlich sei, erfährt eine ausführliche Behandlung. Frankreich argumentiert damit, daß der Konzern mit vollständiger Besteuerung in der Obergesellschaft den Sinn habe, den Konzern mit einem Einheitsunternehmen gleichzustellen. Auch hier sieht sich der Europäische Gerichtshof mit Argumenten aus einem früheren Urteil konfrontiert.<sup>7</sup> Er stellt aber kurz und knapp fest, daß hier kein Zusammenhang zwischen dem fraglichen Nachteil und einem Vorteil bestehe, sondern nur für die Dividenden aus inländischen Gesellschaften ein Vorteil geschaffen werde.

Der EuGH stellt damit das richtige Verhältnis von Beeinträchtigung der Grundfreiheit und der Notwendigkeit einer Rechtfertigung her. Das Urteil (und die die vorstehenden Punkte im Hinblick auf die vorhergehende Rechtsprechung gut verständlich aufbereitenden) Schlußanträge der Generalanwältin *Juliane Kokott* sind eine erfreuliche Pflichtlektüre für die Arbeit im Steuerrecht.

Es bleibt noch die Frage nach der Mutter-Tochter-Richtlinie. Die französische und die deutsche Regierung verweisen auf die Übereinstimmung der französischen Regelung mit der Richtlinie. Der EuGH erledigt dies zum Schluß mit dem Argument, daß auch die Anwendung der Richtlinie im Einklang mit den Grundfreiheiten stehen muß. Die Schlußan-

träge behandeln diese Frage bezeichnenderweise eingangs der Argumentation. Die Bindung an die Grundfreiheiten sollte eine Selbstverständlichkeit sein. Hier spukt aber immer noch die falsche Aussage in den Köpfen, daß im Bereich des durch Sekundärrecht rechtmäßig harmonisierten Rechts eine Berufung auf die Grundfreiheiten nicht möglich sei. Dies muß zwar rechtssystematisch als nicht vertretbar eingestuft werden, ist aber nicht auszurotten. Der Verf. hat dies bei Behandlung der Rechtssache „Burda“<sup>8</sup> thematisiert<sup>9</sup>, in der vermutlich die Interpretation der Richtlinie auch die Verneinung der Beeinträchtigung von Grundfreiheiten indizierte. Es ist erfreulich, daß nunmehr eine Quelle für einschlägige Zitate aus der Mitte des Steuerrechts zur Verfügung steht, die aus einem klaren Zusammenhang heraus die Durchsetzung der Grundfreiheiten gegenüber dem harmonisierten Recht ausspricht.

### III. § 6b EStG

Vor dem Urteil in der Rechtssache „Steria“ hatte sich der EuGH mit einem Vertragsverletzungsverfahren wegen des deutschen § 6b EStG zu befassen<sup>10</sup>. Bekanntlich muß die Reinvestition nach Inanspruchnahme der Rücklage in Deutschland erfolgen. Hier sieht der EuGH die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit darin, daß das Unternehmen gehindert sei, eine Investition etwa in einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat vorzunehmen.

Die Behandlung folgt demselben, eigentlich klassisch zu nennenden Überlegungsgang, wie er in der Sache „Steria“ erkennbar ist. Die Frage einer Rechtfertigung beginnt das Urteil damit, daß es die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnis prüft. Es greift hierfür auf das Urteil „National Grid“<sup>11</sup> zurück. In diesem Urteil finden sich im Wortlaut sehr passende Aussagen. Der EuGH hat dort das Recht des Staates anerkannt, die stillen Reserven aus der Zeit der Ansässigkeit der Gesellschaft zu besteuern. Er hat aber die sofortige Besteuerung ohne Zufluß von Liquidität als unverhältnismäßig verboten. Die Folgerung daraus müßte sein, daß bei einer Veräußerung unter Anwendung des § 6b EStG die Bundesrepublik Deutschland allenfalls den der Rücklage zugrundeliegenden Gewinn für ihre spätere Besteuerung sichern darf. Hier führte Deutschland aber zulässigerweise das Argument der Kohärenz an, ohne daß dieses Argument

5 Man wäre dann bei der Frage der Einmal-Besteuerung, die der EuGH, s. folgend IV., nicht billigt.

6 EuGH v. 25.02.2010, Rs. C-337/08, „X Holding“.

7 EuGH v. 25.02.2010, Rs. C-337/08, „X Holding“.

8 EuGH v. 26.06.2008, Rs. C-284/06, DB 2008, 1468.

9 Pott, *steueranwaltsmagazin* 2010, 55.

10 EuGH v. 16.04.2015, Rs. C-591/143, Europäische Kommission ./ Bundesrepublik Deutschland, RIW 2015, 383.

11 EuGH v. 29.11.2011, Rs. C-371/10, „National Grid Indus“, IStR 2012,27.

von vornherein zu verwerfen war. Hierzu erklärt der EuGH dann aber, daß nach der deutschen Regelung die spätere Besteuerung nach Anschaffung eines neuen Wirtschaftsgutes an dessen Veräußerung anknüpfe. Die gestundete Steuer und die später zu erhebende Steuer stünden nicht in dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang. Mit anderen Worten: Der EuGH schränkt die Anwendung des Kohärenzgedankens, den er schon immer restriktiv behandelt hat, deutlich ein. Im übrigen aber führe die Investition in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich ja zu Gewinnen, die in Deutschland zu versteuern seien. Für den EuGH spielt erkennbar keine entscheidende Rolle, daß dies durch Abkommen verhindert werden könnte. Schließlich geht der EuGH auf den möglichen Sinn ein, durch Steuerverzicht die Modernisierung der Unternehmen zu stärken etc. Hierzu meint er, daß eine solche Stärkung auch bei Stärkung einer Betriebsstätte im Ausland eintrete.

Die Bedeutung des Urteils liegt darin, daß der EuGH Rechtfertigungsgründe überaus deutlich einfordert und Argumente der Kohärenz im Bereich der Unternehmensbesteuerung sehr restriktiv konturiert. Auch wenn das Urteil geringfügig älter als das in der Sache „Steria“ ist, muß es aus anwaltlicher Sicht als dessen Ergänzung und „Absicherung an der Flanke“ aufgefaßt werden.<sup>12</sup>

#### IV. Österreichische Privatstiftung

In diesem Fall hatte der EuGH eine technisch komplizierte, aber für das Unionsrecht inhaltlich einfache Regelung der österreichischen Besteuerung von Stiftungen<sup>13</sup> zu entscheiden. Soweit eine Privatstiftung Destinatären Zuwendungen macht, die bei Empfängern in Österreich der Steuer unterliegen, die aber bei im Ausland ansässigen Empfängern wegen eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der Besteuerung unterliegen, wird die Stiftung selbst mit einer höheren Steuer belegt. Stiftungen mit in entsprechenden Mitgliedstaaten ansässigen Zuwendungsempfängern zahlen entsprechend höhere Steuern. Daß dies eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, liegt auf der Hand.

Die Behandlung der Rechtfertigung ist ein Gang durch die Geschichte der einschlägigen Steuerrechtsprechung des EuGH. Das Urteil befaßt sich zunächst mit der Methode, einen für den Fiskus „greifbaren“ Steuerpflichtigen zu belasten, weil der von demselben wirtschaftlichen Ergebnis partizipierende Ausländer nicht greifbar ist. Der EuGH spricht deutlich aus, daß er dies in den Fällen „Lankhorst-Hohorst“<sup>14</sup> und „Glaxo Wellcome“<sup>15</sup> behandelt und in keiner dieser Rechtssachen einen Grundsatz der Einmalbesteuerung als selbständigen Rechtfertigungsgrund anerkannt habe.<sup>16</sup>

Danach führt der EuGH aus, daß er ungeliebte Verteilungen der Besteuerungsbefugnis nach den Doppelbesteuerungsabkommen nicht als Rechtfertigungsgrund erkenne. Dabei geht es letztlich um das Argument, daß eine fehlende Be-

steuerungsbefugnis im Ausland nicht durch eine erhöhte Besteuerung im Inland kompensiert werden dürfe. Die Notwendigkeit, einen Steuerausfall zu vermeiden, gehöre eben nicht zu den Rechtfertigungsgründen für eine Beschränkung von Grundfreiheiten. Der EuGH nimmt hier, wenn man dies in den Zusammenhang mit anderen Urteilen stellen darf, wieder seine stillschweigende Doktrin auf, daß gerade die Doppelbesteuerungsabkommen als Ausdruck der richtigen Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten zu respektieren sind. Daraus folgert er, ohne dies auszusprechen, daß eine Umkehr ihres Ergebnisses nicht als Rechtfertigung für eine Beschränkung der Grundfreiheiten verwendet werden kann. Die Argumentation des EuGH ist durchgängig überzeugend. Am Schluß bleibt eine nicht ohne weiteres nachvollziehbare Stelle.<sup>17</sup> Hier führt das Urteil aus, daß es für die Kohärenz an dem Zusammenhang zwischen Nachteil und Vorteil auch deshalb fehle, weil der Nachteil (bei der österreichischen Privatstiftung) nicht endgültig sei<sup>18</sup>, der Vorteil (beim Empfänger der Zahlung) aber endgültig verbleibe. Daß die Abmilderung der Beschränkung, denn nichts anderes ist die nur vorläufige und ganz am Ende wieder ausgeglichene Besteuerung, als solche geeignet ist, den Zusammenhang auszuschließen, vermag nicht sicher zu überzeugen.

#### V. Ergebnis

Der Europäische Gerichtshof hat mit diesen Urteilen keine neuen Argumentationen verkündet. Er hat vielmehr die klaren Grundsätze, die seit jeher bei der Behandlung der Grundfreiheiten von ihm angewendet wurden, für das Steuerrecht verdeutlicht. Mißverständnisse sind kaum

12 Am Rande zeigt das Urteil schließlich noch, daß die Kommission bereit ist, im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens gegen seit langem bestehende Normen vorzugehen. Das ermutigt im Zweifel auch, Beschwerden bei der Kommission einzureichen.

13 EuGH v. 17.09.2015, Rs. C-589, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt; das Rubrum nennt keinen Gegner, sondern als „Beteiligten“ den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien; in der Tat richtete sich aber das Rechtsmittelverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, das zur Vorlage führte, *gegen* den unabhängigen Finanzsenat. Der Kanzler hat offenbar Probleme damit gesehen und sich für die Bezeichnung des Senats mit „Beteiligter“ entschieden. Zu einer anderen Form des Rubrums für österreichische Fälle s. Pott, *steueranwaltsmagazin* 2015, 94. Das eigentlich beklagte Finanzamt ist vorliegend auch im Sachverhalt nicht genannt.

14 EuGH v. 12.12.2002, Rs C-324/00, DB 2002, 2690.

15 EuGH v. 17.09.2009, Rs C-182/08, IStR 2009, 691.

16 Der BFH hat in dem Schlußurteil in Sachen „Glaxo Wellcome“, BFH v. 03.02.2010, I R 21/06, BStBl II 2010, 692, durchaus den Gesichtspunkt der Vermeidung der Einmalbesteuerung als Zweck des angegriffenen Gesetzes und Gegenstand einer zu vermeidenden Umgehung angesehen.

17 Tz 81 f. des Urteils.

18 Bei Auflösung der Stiftung wird die höhere Steuer offenbar verrechnet.

mehr möglich. Aus der zeitlichen Nähe der Urteile darf man schließen, daß der Europäische Gerichtshof eine generelle Klarstellung gewünscht hat. Auf die älteren Urteile wird Bezug genommen. Es wird aber eine neue aktuelle Sammlung von Argumenten und Formulierungen geboten, die den Rückgriff auf die älteren Urteile teilweise erübrigen. Für den Anwalt ist damit ein Steinbruch für die Argumentation geschaffen worden, aus dem sich klar konturierte Bausteine für eine unionsrechtlich überzeugende Argumentation gewinnen lassen.

Gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch nach meinen Wünschen!«



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

www.gesetzbuch24.de

 BOORBERG

**Basiswissen.**



**Neuaufgabe.**

WWW.BOORBERG.DE

## Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln

2016, 2., vollständig überarbeitete Auflage, 224 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-05551-3

Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterentsendung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.



in den gängigen Stores

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520416

## Das Wohnungsunternehmen nach § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

Das Erbschaftsteuerreformgesetz<sup>1</sup> hat mit Wirkung zum 01.01.2009 in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG eine Privilegierung für Wohnungsunternehmen mit sich gebracht. Nach der Begründung des Gesetzgebers stellen auch diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung, so daß auf sie die betrieblichen Verschonungsregelungen gemäß §§ 13a, 13b ErbStG anwendbar sein sollen, obwohl Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke grundsätzlich dem schädlichen Verwaltungsvermögen unterfallen. Der Begriff des Wohnungsunternehmens ist allerdings nicht klar konturiert und insoweit auslegungsfähig. Um diese Auslegung haben sich bisher in erster Linie das steuerrechtliche Schrifttum<sup>2</sup> im Zuge der Einführung der Vorschrift im Jahre 2009 und die Finanzverwaltung durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 bemüht. Einschlägige Rechtsprechung gab es – soweit ersichtlich – bisher nicht. Im Jahr 2015 hatten sich erstmals die Finanzgerichte München<sup>3</sup> und Düsseldorf<sup>4</sup> mit der Beurteilung des Begriffs des Wohnungsunternehmens zu befassen. Beide Gerichte haben mit Blick auf die umstrittene Auslegung der Norm im steuerrechtlichen Schrifttum die Revision zugelassen. Mindestens ein Revisionsverfahren<sup>5</sup> ist beim BFH anhängig. Mit dem nachfolgenden Beitrag soll die Auslegung des Begriffs des Wohnungsunternehmens insbesondere durch die beiden Finanzgerichte München und Düsseldorf in den Blick genommen werden.

### I. Einleitung

Betriebsvermögen ist nach §§ 13a, 13b ErbStG erbschafts- und schenkungssteuerlich privilegiert. Der Gesetzgeber hat durch das Erbschaftsteuerreformgesetz Verschonungsregelungen eingeführt, die zu einer weitgehenden Steuerbefreiung von Betriebsvermögen führen. Der Umfang des begünstigten Vermögens ist § 13b ErbStG zu entnehmen. In § 13b Abs. 1 ErbStG ist zunächst das typische Betriebsvermögen definiert, das den Anwendungsbereich der Verschonungsregelungen nach § 13a ErbStG eröffnen soll. Der Definition des begünstigungsfähigen typischen Betriebsvermögens in Abs. 1 wird in Abs. 2 der Begriff des steuerschädlichen Verwaltungsvermögens entgegengestellt. Besteht das Betriebsvermögen zu mehr als 50% – bzw. im Rahmen der Optionsverschonung zu mehr als 10% (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG) – aus Verwaltungsvermögen, so kommen die Verschonungsregelungen in § 13a ErbStG nicht zur Anwendung. Unproduktives und risikoloses Betriebsvermögen, das nicht der Sicherung von Arbeitsplätzen dient, soll nach Auffassung des Gesetzgebers nicht privilegiert sein. Mit der durch das Einkommensteuerrecht geschaffenen Möglichkeit, Vermögens-

gegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu gewillkürtem Betriebsvermögen zu erklären, könnten praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Lebensführung gehalten werden, auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden, um die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Privilegien in Anspruch nehmen zu können. Um diese Qualifizierung von Betriebsvermögen für erbschafts- und schenkungssteuerliche Zwecke auszuschließen, hat der Gesetzgeber den Begriff des Verwaltungsvermögens gewählt. Nach § 13b Abs. 2 ErbStG bleibt Betriebsvermögen nach Abs. 1 unberücksichtigt, wenn dieses Betriebsvermögen zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht. Letzteres wird in Satz 2 der Vorschrift im einzelnen definiert.

Nach § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 ErbStG ist Dritten zur Nutzung überlassener Grundbesitz grundsätzlich vom begünstigten Vermögen ausgenommen. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG enthält demgegenüber verschiedene Rückausnahmen, u.a. in § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG die Rückausnahme für Wohnungsunternehmen. Nach dieser Vorschrift ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, wenn

*„die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert“.*

Der Begriff des Wohnungsunternehmens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG ist danach an drei kumulative Voraussetzungen geknüpft:

- (1) Bei dem zur Nutzung überlassenen Grundbesitz handelt es sich um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen,
- (2) der Hauptzweck des Betriebs ist die Vermietung von Wohnungen im Sinne von § 181 Abs. 9 Bewertungsgesetz und

1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) vom 24.12.2008, BGBl. I 2008 S. 3018 = BStBl. I 2009 S. 140.

2 Z.B. Pauli, Der Betrieb 2009, S. 641; Ivens, DStR 2010, S. 2168; Möhrle/Gerber, Der Betrieb 2011, S. 903; von Cölln ZEV 2012, 133.

3 FG München, Urt. v. 08.07.2015 – 4 K 360/12, BeckRS 2015, 95726, EFG 2015, 1952.

4 FG Düsseldorf, Urt. v. 24.06.2015 – 4 K 2086/14 Erb, EFG 2015, 1621.

5 BFH – II R 44/15.

(3) die Vermietung von Wohnungen muß einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordern.

Einzelheiten zu diesen Voraussetzungen sollen nachfolgend anhand der Auffassung der Finanzverwaltung und der neueren Urteile der Finanzgerichte München und Düsseldorf erörtert werden. Bereits an dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, daß die Schwierigkeiten bei der Auslegung des Begriffs des Wohnungsunternehmens sich an dem Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes festmachen lassen. Weniger Schwierigkeiten bereiten die beiden anderen Voraussetzungen. Die Betriebsvermögeenseigenschaft ergibt sich aus der ertragsteuerlichen Qualifikation. Die Frage, ob der Hauptzweck des Betriebes in der Vermietung von eigenen Wohnungen besteht und damit den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht, wird sich im Einzelfall auch noch relativ klar beantworten lassen. Das Erfordernis des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dagegen bereitet in der Praxis Schwierigkeiten.

## II. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 in R E 13b.13 zum Thema geäußert.<sup>6</sup>

Der Hauptzweck des Betriebes bestehe danach in der Vermietung von eigenen Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmache. Dies gelte auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z.B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. Maßstab sei die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke, wobei die Prüfung dieser Voraussetzungen betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen sei.

Interessanter sind die Ausführungen in Abs. 3 zu den Indizien, die aus Sicht der Finanzverwaltung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sprechen sollen. Dies sind:

- der Umfang der Geschäfte,
- das Unterhalten eines Büros,
- die Buchführung zur Gewinnermittlung,
- die umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte,
- die Bewerbung der Tätigkeit,
- das Anbieten der Dienstleistung/der Produkte gegenüber einer breiteren Öffentlichkeit.

Hinzu kommt die widerlegbare Vermutung, wonach ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen soll, wenn der Betrieb mehr als 300 eigene Wohnungen hält. Die zuvor genannten Indizien kommen insofern insbesondere zum Tragen, wenn diese Schwelle der widerlegbaren Vermutung noch nicht überschritten ist.

Die angesprochenen Indizien zeigen, daß die Finanzverwaltung den Schwerpunkt auf quantitative Abgrenzungskriterien legt. Der Sache nach bezieht man sich eher auf den in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nach § 1 Abs. 2 HGB als auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO. Weitere qualitative Aspekte werden nicht angesprochen, so daß nach der Erbschaftsteuer-Richtlinie etwa die Erbringung von Neben- oder Zusatzleistungen, wie z.B. Sicherheitsdienste, Maklertätigkeiten, Reinigungsleistungen, nicht zwingend erforderlich ist, um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu begründen.

Die Erbschaftsteuer-Richtlinie stellt zudem in Abs. 4 klar, daß der notwendige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht direkt beim Betrieb vorliegen muß, der übertragen wird oder an dem eine Beteiligung oder die Anteile übertragen werden. Dem Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sei auch dann Genüge getan, wenn die Vermietung und Verwaltung der eigenen Wohnungen

- im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durch das Betriebsunternehmen erfolgt,
- durch ein Unternehmen erfolgt, an dem das Unternehmen, in dessen Eigentum sich die Immobilien befinden, beteiligt ist oder
- einem externen Dienstleistungsunternehmen übertragen wurde.

## III. Neuere Instanzrechtsprechung

### 1. Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24.06.2015, 4 K 2086/14 Erb

In dem vom Finanzgericht Düsseldorf zu beurteilenden Fall waren der Erblasser, dessen Ehefrau sowie dessen Sohn (der Kläger) Kommanditisten der B GmbH & Co. KG. Der Erblasser war zudem alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Gegenstand der B GmbH & Co. KG war die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden und im Gerichtsbezirk belegenen fünf Mietwohngrundstücke mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen. Die Garagen waren teilweise den vermieteten Wohnungen zugeordnet.

Die B GmbH & Co. KG erzielte in den Jahren 2008 bis 2010 Gewinne von 32.729,40 €, 28.779,24 € und 52.543,93 €. Im Jahre 2010 erzielte sie Umsatzerlöse von etwa 235.000 € und im Jahr 2011 von etwa 240.900 €. Im Jahr 2009 verbuchte sie an Personalaufwand Aushilfslöhne in Höhe von 800 €. Für das Jahr 2010 verbuchte sie an Personalaufwand Aushilfslöhne von 4.194,97 € und Gehälter von 1.953,90 €. Für das Jahr 2011 verbuchte sie an Personalaufwand Aus-

<sup>6</sup> Zuvor bereits FinMin Bayern, Erlaß v. 12.07.2010, 34 – S 3812b – 001 – 27 200/10, DStR 2010, 1891.

hilfslöhne von 5.790 € und Gehälter von 5.068,94 €. Sie beschäftigte ab Mitte 2010 eine Buchhalterin mit einer durchschnittlichen monatlichen Arbeitszeit von 10 bis 20 Stunden sowie eine kaufmännische Angestellte mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden. Ab dem Jahr 2011 stellte sie eine Gartenpflegekraft mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 4 Stunden ein. Der Erblasser verstarb am 17.05.2011. Er wurde vom Kläger als befreiter Vorerbe allein beerbt. Der Kläger berief sich gegenüber dem beklagten Finanzamt auf die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG, die das Finanzamt versagte und Erbschaftsteuer ohne Verschonungsabschlag ansetzte.

Das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage ab. Bei dem Kommanditanteil des Klägers handele es sich nicht um begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, da das Vermögen der Gesellschaft im wesentlichen nur aus Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücksteilen bestehe und es sich somit um schädliches Verwaltungsvermögen handele. Auf die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG könne sich der Kläger nicht berufen, da der Zweck des Betriebs der Gesellschaft zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erforderte.

Aus Sicht des Finanzgerichts Düsseldorf zeige die Bezugnahme in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG auf § 14 Satz 3 AO, daß die bloße Vermietung von Wohnungen in der Regel eine Vermögensverwaltung sei, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordere. Auch der gesetzgeberische Wille, Wohnungsunternehmen zu privilegieren, da diese in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellten, zeige, daß die unternehmerische Tätigkeit einen gewissen Umfang aufweisen müsse, über eine bloße Vermögensverwaltung hinauszugehen.

Bei der Frage, welche Kriterien für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes anzunehmen seien, grenzt sich das Finanzgericht Düsseldorf von den Vorgaben der Finanzverwaltung durchaus ab und plädiert dafür, nicht nur quantitative, sondern auch qualitative Kriterien zu berücksichtigen:

*„So kann die Anzahl der Beschäftigten, die sich mit der Erfüllung des Hauptzwecks der Vermietung von Wohnungen befassen, ein gewichtiger Anhaltspunkt sein. Darüber hinaus ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, wobei quantitative und qualitative Kriterien heranzuziehen sind. Deshalb kann es nicht nur darauf ankommen, daß ein Unternehmen über mehr als 300 Wohnungen verfügt. Die Anzahl von lediglich fünf Mietwohngrundstücken mit 37 Wohnungen, die im Eigentum der B GmbH & Co. KG standen, steht mithin als solche der Annahme eines Wohnungsunternehmens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nicht von vornherein entgegen.“*

Allerdings sprächen nach Auffassung des Gerichts die verhältnismäßig geringen Gewinne und Jahresumsätze der B GmbH & Co. KG gegen das Erfordernis eines wirtschaft-

lichen Geschäftsbetriebes. Die 19 Garagen, die teilweise den 37 Wohnungen zugeordnet seien, würden keinen ins Gewicht fallenden administrativen Mehraufwand bedeuten. Auch der geringe Personalaufwand spreche gegen das Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, so daß das Finanzgericht Düsseldorf im Ergebnis schädliches Verwaltungsvermögen unterstellte und die Klage abwies.

## 2. Finanzgericht München, Urteil vom 08.07.2015, 4 K 360/12

In dem vom Finanzgericht München entschiedenen Fall hatte die Klägerin von ihrer Mutter Anteile an einer GbR geerbt. Deren Gesellschaftszweck war der Betrieb eines Baugeschäfts, wobei in den letzten drei Jahren vor dem Erbfall keine Bautätigkeit ausgeführt wurde. Eine Betriebsaufgabe war nicht erklärt worden. In dem Betriebsvermögen der GbR befanden sich 45 Wohnungen und 37 dazugehörige Garagen. Die Immobilien wurden durch fremde Hausverwaltungen verwaltet. Eigene Mitarbeiter beschäftigte die GbR nicht. Für die Mieteinnahmen erklärte die GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb und gab entsprechende Bilanzen ab. Die Klägerin beehrte die Festsetzung der Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung des Verschonungsabschlages nach § 13a ErbStG. Das Finanzamt lehnte dies ab. Das Finanzgericht München wies die Klage mit eingehender Begründung ab. Die Rückausnahme nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG sei nicht einschlägig, da der Betrieb der GbR keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordere.

Wie das Finanzgericht Düsseldorf berücksichtigt auch das Finanzgericht München bei der Frage, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, qualitative Aspekte. Entscheidend bei der Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung sei das Gesamtbild des Einzelfalls:

*„Nur wenn besondere Umstände hinzutreten, kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und eine darauf aufbauende gewerbliche Betätigung angenommen werden. Solche besonderen Umstände hat die Rechtsprechung u.a. darin gesehen, daß bei der Vermietung eine Tätigkeit entfaltet wird, die über das normale Maß einer Vermietertätigkeit hinausgeht. Eine solche Tätigkeit kann z.B. die Übernahme der Reinigung, der Bewachung, der Hausmeistertätigkeiten oder die Führung eines Maklerbetriebs sein. Darüber hinaus kann ein häufiger Mieterwechsel ein Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit darstellen, wobei sich der Wechsel aber bereits aus der Natur der Vermietung ergeben und eine hotelmäßige Organisation erfordern muß. Zu der typischerweise mit der Vermietung und Verpachtung verbundenen Tätigkeit gehören demgegenüber z.B. die Auswahl von Mietern, die Einziehung des Mietzinses sowie Maßnahmen zum Erhalt des unbeweglichen Vermögens.“*

Das Finanzgericht München stellte zudem klar, daß die ertragsteuerliche Qualifizierung als Einkünfte gewerblicher

Art nicht zur Folge habe, daß ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege:

*„Selbst wenn die im Rahmen der GbR zum Stichtag (...) erzielten Einkünfte aus ertragsteuersystematischen Gründen als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sein sollten, hat sich allein hieraus noch nicht zwangsläufig das Tatbestandsmerkmal des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S.v. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG ergeben.“*

*(...) Die Tatsache, daß die GbR gewerbliche Einkünfte erzielt, führt zunächst lediglich dazu, daß das der GbR gehörende Vermögen als Betriebsvermögen i.S. des § 13a ErbStG einzustufen ist und den Anwendungsbereich dieser Norm überhaupt erst eröffnet. § 13b Abs. 2 ErbStG bestimmt jedoch darüber hinaus, unter welchen Umständen ein solches Betriebsvermögen, das die Besonderheit aufweist, zu einem bestimmten Prozentsatz aus Verwaltungsvermögen zu bestehen, begünstigt werden soll. Bereits anhand dieser Gesetzesystematik wird deutlich, daß die Anforderungen, die § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG an das Vorliegen des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes stellt, sich nicht allein darauf beschränken können, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. (...)*

*Für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1d ErbStG ist jedoch nicht darauf abzustellen, ob von aus rechtssystematischen Gründen als gewerblich einzustufenden Einkünften auf das Bestehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geschlossen werden kann, sondern darauf, ob die Rechtsqualität der konkreten Einkünftebetätigung der Natur des Geschäfts nach auch einen solchen erfordert.“*

Nach Auffassung des Finanzgerichts München erfordere unter quantitativen Gesichtspunkten die Vermietung von 45 Wohnungen nicht per se das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 14 AO. Dies habe der BFH in einem Fall sogar bei einem Bestand von über 100 Wohnungen als nicht erforderlich angesehen. Die Klägerin habe auch keine qualitativen Gesichtspunkte, wie z.B. die Übernahme der Reinigung, die Hausmeistertätigkeiten oder die Führung eines Maklerbetriebs, genannt, die die Erforderlichkeit eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs belegen könnten. Arbeitnehmer habe die GbR nicht beschäftigt, sämtliche mit der Hausverwaltung zusammenhängenden Tätigkeiten seien ausgelagert worden. Dabei könne sogar die Aussage der Klägerin als wahr unterstellt werden, daß der mit der Betreuung der Mieter, der Kontrolle der Hausverwaltung und Hausmeister, der Überwachung der Wohnungsrenovierung, der Mietersuche sowie der mit der Gestaltung und dem Vollzug der Mietverträge verbundene Aufwand eine vollschichtige Tätigkeit sowohl der Klägerin als auch ihres Vaters erfordert habe. Diese Tätigkeiten stellten jedoch inhaltlich das typische Betätigungsfeld eines Vermieters dar und seien folglich auch typischer Bestandteil der Vermögensverwaltung. Der damit verbundene Aufwand erfordere bei der Verwaltung von le-

diglich von 45 Wohnungen „weder unter qualitativen noch unter quantitativen Gesichtspunkten“ einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, weshalb die Klage abzuweisen sei.

#### IV. Fazit

Mit den Entscheidungen der Finanzgerichte München und Düsseldorf liegen erste Entscheidungen der Rechtsprechung zu der Frage vor, wie der Begriff des Wohnungsunternehmens in § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG auszulegen ist. Beide Finanzgerichte betonen, daß die Vorschrift eher restriktiv auszulegen ist. Beide Finanzgerichte gehen außerdem davon aus, daß bei der Beurteilung, ob der betriebliche Hauptzweck der Vermietung von Wohnungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert, sowohl quantitative als auch qualitative Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind. Beide Finanzgerichte stellten nicht auf die in der Erbschaftsteuer-Richtlinie genannten Indizien ab, sondern prüften insbesondere, ob weitergehende Tätigkeiten wie z.B. die Übernahme der Reinigung, Hausmeistertätigkeiten oder die Führung eines Maklerbetriebs hinzutreten.

Nach den beiden Urteilen können bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist, folgende Aspekte berücksichtigungsfähig sein:

- Umsatz des Betriebes
- Gewinn des Betriebes
- Personalstärke des Betriebes
- Qualifikation des Personals
- Hinzutreten weiterer Tätigkeiten (z.B. Reinigung, Hausmeister, Makler).

Betrachtet man die von der Finanzverwaltung in RE 13b.13 Erbschaftsteuer-Richtlinie aufgeführten Indizien, so scheinen diese eher dem Begriff des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes nach § 1 Abs. 2 HGB entlehnt zu sein. Die Finanzverwaltung legt den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes insoweit eher in quantitativer Hinsicht aus, wie auch die Nichtaufgriffsgrenze von mehr als 300 Wohnungen zeigt. Nach den beiden zitierten finanzgerichtlichen Urteilen sind jedoch auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen. Dies mag es für den Steuerpflichtigen bzw. den Berater einfacher machen, Argumente für das Vorliegen eines Wohnungsunternehmens zu finden. Eine gesicherte Rechtsgrundlage bieten allerdings auch die neuen finanzgerichtlichen Urteile nicht.

Insofern gilt auch weiterhin die Empfehlung, in Zweifelsfällen eine verbindliche Auskunft einzuholen. Zweckmäßig ist es außerdem, für eine ausreichende Dokumentation der relevanten Geschäftsvorfälle, der entfaltenen Tätigkeiten, des Personalbestandes usw. zu sorgen, um im Falle des Falles gegenüber der Finanzverwaltung gewappnet zu sein. In gestalterischer Hinsicht mag es sich empfehlen, Tätigkeiten anzubieten, die über die reine Wohnungsvermietung hinausgehen, und für eine stärkere Präsenz des Wohnungsbetriebes am Markt zu sorgen.

# Ein Blick hinter die Fassade.



von Professor Dr. Benno Heussen,  
Rechtsanwalt

2013, 476 Seiten, € 44,90;  
ab 20 Expl. € 39,90; ab 50 Expl. € 34,-;  
ab 100 Expl. € 28,20

Mengenpreise nur bei Abnahme durch  
einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

ISBN 978-3-415-04958-1



**Leseprobe unter**  
[www.boorberg.de/alias/811897](http://www.boorberg.de/alias/811897)

**Die Welt der Gerichtssäle** ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

**Der Autor Professor Dr. Benno Heussen** hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das

Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

**In zahlreichen kleinen Skizzen** schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat.



in den gängigen Stores

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

3 Monate kostenlos testen:

[www.estg-context.de](http://www.estg-context.de)



LADEMANN

## **EStG *context***

in Zusammenarbeit mit 

Das finden Sie NUR hier:

- > **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- > **EStG kompakt:**  
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- > **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- > **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- > **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**  
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über 15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- > **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

**DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT**

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich  
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-

## Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i Abs. 2 EStG durch das BMF-Schreiben vom 21.12.2015

Dr. Matthias Söffing<sup>1</sup>, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf

### A. Einleitung

Aus unterschiedlichen Gründen können sich in Wirtschaftsgütern sog. stille Reserven bilden, d.h. der in der Bilanz abgebildete Buchwert entspricht nicht dem tatsächlichen höheren Verkehrswert. Die Versteuerung dieses Wertzuwachses tritt nur dann ein, wenn durch Erfüllung eines Besteuerungstatbestands diese stillen Reserven realisiert werden.<sup>2</sup> Die Realisierung erfolgt nach dem deutschen Steuerrecht grundsätzlich nur dann, wenn es entweder zu einem Verkauf bzw. einer entsprechenden Markttransaktion oder zu einer Entstrickung aufgrund des Wegfalls des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Von diesem Prinzip macht § 50i Abs. 2 EStG eine gravierende Ausnahme. Weitestgehend grund- und systemlos schreibt diese Mitte 2014 in das EStG gekommene Vorschrift eine Vollversteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen und Einbringungen i.S. des § 1 UmwStG bzw. bei Überführungen und Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG vor.

#### I. Historie des § 50i Abs. 2 EStG

Ausgangspunkt des ganzen Dilemmas war die Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Nach dieser Norm erfolgt eine Besteuerung der in Anteilen i.S. des § 17 EStG enthaltenen stillen Reserven auch ohne deren Veräußerung, wenn eine natürliche Person, die insgesamt zehn Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und diese Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes endet. Um diese Wegzugsbesteuerung zu vermeiden, gründete man vor Wegzug eine gewerblich geprägte oder eine gewerblich infizierte Personengesellschaft und brachte sodann die Anteile i.S. des § 17 EStG in dieser Gesellschaft ein. Die Finanzverwaltung vertrat in diesem Zusammenhang die Auffassung, daß nach dem Wegzug der Steuerpflichtige aufgrund der gewerblich geprägten oder aber aufgrund der gewerblich infizierten Personengesellschaft „gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“ erwirtschaftet und damit eine inländische Betriebsstätte unterhielt, so daß nach den DBA-Regelungen Deutschland das Besteuerungsrecht nicht verlor. Dieser Ansicht folgte jedoch die Rechtsprechung des BFH nicht. Mit Urteil vom 24.08.2011 gelangte der BFH<sup>3</sup> zu der Überzeugung, daß gewerblich geprägte Personengesellschaften keine Betriebsstätte in Deutschland vermitteln und daher das deutsche Besteuerungsrecht bei der Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft verlorengeht. Bereits zuvor hatte der BFH<sup>4</sup> sich gegen die Ansicht der Finanz-

verwaltung gewandt und entschieden, daß als „gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“ nicht diejenigen Einkünfte anzusehen seien, die nach deutschem Recht nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, sondern nur als solche gelten. Mit der Folge, daß es sich bei den in § 15 Abs. 3 EStG genannten Einkünften einer gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft nicht um unternehmerische bzw. gewerbliche Tätigkeiten in abkommensrechtlicher Sicht handelt. Die Finanzverwaltung schloß sich in der Folgezeit der höchstfinanzrichterlichen Rechtsprechung an<sup>5</sup> und flankierte diesen Meinungswechsel mit der Einführung des § 50i EStG durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013<sup>6</sup>, einem typischen Fall eines sog. treaty override. Danach unterliegen unabhängig von der abkommensrechtlichen Zuordnung der Besteuerungsbefugnis spätere Veräußerungs- oder Entnahmegewinne der deutschen Besteuerung.<sup>7</sup>

Die Rechtsfolge dieser Neuregelung ließ sich jedoch noch vermeiden.<sup>8</sup> Daher sah sich der Gesetzgeber gezwungen, in einer hektischen und übereilten Initiative mit dem sog. Kroatiengesetz vom 25.07.2014<sup>9</sup> § 50i EStG zu novellieren. Insbesondere schuf man durch § 50i Abs. 2 EStG eine Erweiterung der Vollversteuerung stiller Reserven für Fälle der Umwandlungen und Einbringungen sowie des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift werden auch im Inland ansässige Steuerpflichtige ohne jeglichen Auslandsbezug, bei denen überhaupt keine Gefahr des Verlustes des deutschen Besteuerungsrechts besteht, erfaßt.<sup>10</sup> Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift wird die bislang u.a. vom Gesetz in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sowie in § 24 UmwStG vorgesehene Buchwertverknüpfung über

1 Dr. Matthias Söffing ist Gründungspartner der überörtlichen Sozietät S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf/München/Zürich.

2 Heinicke in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 4 Rn. 50.

3 BFH vom 24.08.2011, BStBl II 2011, 764.

4 BFH vom 28.04.2010, BStBl II 2010, 754 Tz. 23.

5 BMF-Schr. vom 26.09.2014 – IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258 Tz. 2.2.1.

6 AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809.

7 Haarmann, BB 2015, 22 unter I.1.

8 Schnittker, FR 2015, 134, 135 r.Sp.

9 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014, BGBl I 2014, 1266.

10 Haarmann, BB 2015, 22, 23 unter I.1.; Holtz/Stalleiken, Erb-Report 2015, 240 unter V.

Bord geworfen. Dies könnte sogar dazu führen, daß bei Schenkungen und bei Erbfällen die stillen Reserven nach § 50i Abs. 2 EStG aufzudecken wären.<sup>11</sup>

## II. Entstehung des BMF-Schreibens

Wie die kurzen vorstehenden Ausführungen schon deutlich gemacht haben, kann die gesetzgeberische Ungenauigkeit vom Grundsatz her nur durch eine korrigierende Gesetzeslage kompensiert werden.<sup>12</sup> So sah anfänglich das Zollkodexanpassungsgesetz<sup>13</sup> Ende 2014 eine gesetzliche Beschränkung des § 50i Abs. 2 EStG vor. Dieses Gesetzesvorhaben wurde jedoch wieder fallengelassen. Parallel dazu häuften sich bei den Landesfinanzbehörden die Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Zusammenhang mit der Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG. Aus diesem Grunde wollten die Landesfinanzbehörden via gesetzesinterpretierender Verwaltungsvorschriften die Inlandsfälle von dem Anwendungsbereich des § 50i Abs. 2 EStG ausnehmen. Ein derartiges BMF-Schreiben lag auch bereits Mitte 2015 vor. Dieses Schreiben stellte man jedoch zurück, da die Steuerpolitik einer Gesetzeslösung klar dem Vorrang vor einer Verwaltungslösung einräumte. Die Bemühungen des Gesetzgebers verliefen jedoch ohne jeglichen Erfolg, so daß im November 2015 das BMF-Schreiben reaktiviert wurde und Gegenstand der Außensteuerreferententagung war. Nach Abstimmungen in einigen kleinen Zweifelsfragen konnte sodann mit BMF-Schreiben vom 21.12.2015 ein Ergebnis präsentiert werden. Das Ergebnis ist letztlich ein BMF-Schreiben, das die Voraussetzungen für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 1 AO aufführt. Dem Vernehmen nach ist eine gesetzliche Bereinigung des § 50i EStG weiterhin geplant. Man kann also davon ausgehen, daß das BMF-Schreiben vom 21.12.2015 lediglich eine Interimslösung darstellt.

## B. Anmerkungen zum BMF-Schreiben im einzelnen

Auch wenn das BMF-Schreiben grundsätzlich zu begrüßen ist, da es in einigen wesentlichen Bereichen Klarheit und Rechtssicherheit vermittelt, läßt es doch so manchen Wunsch offen. Aufbaumäßig behandelt das BMF-Schreiben alle vier in § 50i Abs. 2 EStG genannten Fälle. Unter Ziffer 2.1 des BMF-Schreibens werden die Umwandlungen Einbringungen, unter Ziffer 2.2 die Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG, unter Ziffer 2.3 die Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG und in Ziffer 2.4 der sog. Strukturwandel abgearbeitet.

### I. Rechtssystematische Einordnung des BMF-Schreibens

Das BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG geht nicht den Weg über eine Norminterpretation. Es wird also nicht aus-

geführt, daß der Sinn und Zweck, die gesetzliche Systematik sowie die Historie eine Auslegung dahingehend fordert, daß Inländer von der Regelung nicht betroffen sind. Vielmehr wird am Ende der Ziffer 1 des Schreibens ausdrücklich ausgeführt: „§ 50i Absatz 2 EStG setzt nicht voraus, daß der Steuerpflichtige in einem DBA-Staat ansässig ist.“<sup>14</sup> Damit vertritt die Finanzverwaltung die Meinung, daß § 50i Abs. 2 EStG auch für Personen gilt, die in einem Drittstaat und in Deutschland ansässig sind. Das BMF-Schreiben schränkt den Anwendungsbereich des § 50i Abs. 2 EStG vielmehr dadurch ein, daß es Gründe der sachlichen Unbilligkeit aufführt. Damit eröffnet sich die Finanzverwaltung die Möglichkeit, eine Einzelfallprüfung durchzuführen.

Von der Rechtstechnik her betrachtet, handelt es sich um eine Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 163 Satz 1 AO<sup>15</sup>, da es sich um eine Maßnahme im Rahmen des Festsetzungs- und nicht um eine Maßnahme des Erhebungsverfahrens handelt. Damit scheidet Billigkeitsmaßnahmen, die im Erhebungsverfahren ergehen können, wie der Erlaß nach § 227 AO als Rechtsgrundlage aus. Eine andere Einordnung als zu § 163 Satz 1 AO läßt sich nicht erkennen. Eine Billigkeitsmaßnahme ist nur in den vom Gesetz zugelassenen Fällen möglich. Dies ergibt sich letztlich aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Der Steueranspruch des Staates steht der Finanzverwaltung nicht zur Disposition. Die Ermittlung, Festsetzung und Erhebung einer Steuer ist nicht in das Belieben des Finanzamts oder gar des einzelnen Finanzbeamten gelegt.

### II. Formelle Anforderungen

Nach dem BFH-Schreiben ist stets ein Antrag auf sachliche Billigkeitsmaßnahme erforderlich, unabhängig davon, welche Fallkonstellation vorliegt. Sofern mehrere Beteiligte gegeben sind, bedarf es sogar eines übereinstimmenden Antrags. So muß beispielsweise bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG sowohl der Einbringende als auch die übernehmende Gesellschaft den Antrag stellen. Ob der vom BMF-Schreiben geforderte übereinstimmende Antrag tatsächlich notwendig ist, ist zweifelhaft. Notwendig ist ein übereinstimmender Antrag nur dort, wo die Gefahr eines Auseinanderfallens der Wertansätze droht. Dies wäre allein bei Übertragungen und Überführung in den Fällen des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG denkbar. In den Umwandlungs- und Einbringungsfällen

<sup>11</sup> Holtz/Stalleiken, Erb-Report 2015, 240 unter V.

<sup>12</sup> So auch Schnitker, FR 2015, 134, 136 I.Sp. oben; s. zu Eckpunkten einer etwaigen Novellierung den Gastkommentar in DB 2015, Heft 46 M5.

<sup>13</sup> Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014, BGBl I 2014, 2417.

<sup>14</sup> So wohl auch Benz/Böhmer, DStR 2016, 145 unter 2.1.

<sup>15</sup> Ebenso Benz/Böhmer, DStR 2015, 145 unter 2.2.1.

nach dem UmwStG hingegen nicht, da hier eine Verknüpfung des Wertansatzes beim abgebenen und beim aufnehmenden Rechtsträger gesetzlich vorgeschrieben ist. So bestimmt z.B. § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG, daß „der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, für den Einbringenden als Veräußerungspreis gilt.“

Insbesondere im Zusammenhang mit der Übertragung i.S. des § 6 Abs. 3 EStG ist es denkbar, daß der übertragende Rechtsträger aufgrund seines Versterbens nicht mehr in der Lage ist, den vom BMF-Schreiben geforderten übereinstimmenden Antrag zu stellen. Da es sich bei der Antragsstellung nicht um ein höchstpersönliches Recht bzw. um eine höchstpersönliche Pflicht handelt, muß/müssen nun der bzw. die Rechtsnachfolger den Antrag stellen. D.h., streng genommen muß/müssen der bzw. die Erben den Antrag auf niedrige Steuerfestsetzung zweifach stellen, nämlich einmal in ihrer Funktion als übernehmende Rechtsträger und einmal in ihrer Funktion als Rechtsnachfolger des (verstorbenen) übertragenden Rechtsträgers.

Die rechtstechnische Einordnung des BMF-Schreibens als Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 163 Satz 1 AO führt zu der Erkenntnis, daß sich dieses Schreiben im gesetzlich vorgegebenen Rahmen des § 163 Satz 1 AO bewegen muß. Dies bedeutet, daß der vom BMF-Schreiben geforderte Antrag letztlich nicht zwingend sein kann. Nach einhelliger Meinung<sup>16</sup> hängt die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme zwar nicht von einem Antrag des Steuerpflichtigen ab, ist aber in der steuerlichen Realität grundsätzlich immer der Fall. Interessanter ist vielmehr die Frage, bis wann der Antrag gestellt werden kann. Für die Stellung des Antrags besteht nach der gesetzlichen Regelung keine Fristvorgabe.<sup>17</sup> Der Antrag kann auch noch nach Eintritt der Bestandskraft gestellt werden.<sup>18</sup> Die positive Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 1 AO stellt einen Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung dar. Dementsprechend kann der betroffene Folgebescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO noch erlassen, aufgehoben oder geändert werden.<sup>19</sup> Dies hat nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO zur Folge, daß die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids eintritt.

Eine hiervon zu unterscheidende Frage ist, ob der Eintritt der Festsetzungsverjährung einem Antrag auf niedrigere Steuerfestsetzung nach § 163 Satz 1 AO entgegensteht. Vom Grundsatz her ist dies zu verneinen, da wegen der Qualifizierung der Billigkeitsentscheidung als Grundlagenbescheid in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO eine Durchbrechung der materiellen Verjährung gesetzlich verankert ist. Etwas anderes kann sich nur daraus ergeben, wenn der Antrag auf niedrigere Steuerfestsetzung erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist des Folgebescheids gestellt wird, obwohl der Steuerpflichtige bereits vor diesem Zeitpunkt Kenntnis von den die Billigkeitsmaßnahme rechtfertigenden Umständen

erlangt hat und ihm ausreichende Zeit verblieben war, den Antrag vor Fristablauf zu stellen. Die Ablehnung eines derartigen Antrags nach § 163 Satz 1 AO hat das Niedersächsische FG<sup>20</sup> als ermessensgerecht erachtet.

### III. Gewerbesteuerliche Auswirkung

Von Interesse ist auch die Frage, wie sich die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 1 AO auf die Gewerbesteuer auswirkt. Diesbezüglich kann nunmehr auf die durch das ZollkodexAnpG<sup>21</sup> geänderte Regelung in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO verwiesen werden. Danach gilt, daß die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Satz 1 AO einschließt, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind. Mithin schlägt eine positive Entscheidung nach dem BMF-Schreiben auf die Gewerbesteuer durch. Die Rechtslage ist insoweit eine andere als bei dem sog. Sanierungserlaß.<sup>22</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung beinhaltet der Sanierungserlaß keine Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 163 Satz 1 AO, sondern Billigkeitsmaßnahmen i.S. des § 163 Satz 2 AO oder Billigkeitsmaßnahmen im Erhebungsverfahren.<sup>23</sup>

### IV. Ausschluß oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

In Ziffer 1 letzter Satz des BMF-Schreibens wird ausdrücklich ausgeführt, daß es auf die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem DBA-Staat nicht ankommt. Damit werden vom Grundsatz her auch die Inlandsfälle erfaßt. Jedoch werden diese mittelbar dadurch aus dem Anwendungsbereich des § 50i Abs. 2 EStG eliminiert, daß das BMF-Schreiben die sachliche Billigkeit dann gewährt, wenn das deutsche Besteuerungsrecht für die steuerverstrickten Anteile, Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG und des eingebrachten oder übertragenen Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

16 S. Oellerich in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 163 Rn. 215, Stand: August/2014 m.w.N.

17 Ebenso Benz/Böhmer, DStR 2015, 145 unter 2.2.2.

18 BFH vom 21.01.1992, BStBl II 1993, 3 unter 4.b.; Oellerich in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 163 Rn. 215, Stand: August/2014 m.w.N.

19 BFH vom 21.01.1992, BStBl II 1993, 3 unter 4.b.bb.

20 FG Niedersachsen vom 01.08.2012, EFG 2012, 2086 (Rev. eingelegt, VIII R 40/12).

21 Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014, BGBl I 2014, 2417.

22 BMF-Schreiben vom 27.03.2003, BStBl I 2003, 240.

23 S. OFD Nordrhein-Westfalen vom 06.02.2015, Kurzinformation Gewerbesteuer Nr. 02/2015, DStR 2015, 1114.

Eigentlich wäre unter Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG das deutsche Besteuerungsrecht nie ausgeschlossen oder beschränkt, da ja diese Norm gerade die deutsche Besteuerung sicherstellt. Eine derartige Betrachtung würde aber zu einem Zirkelschluß führen, denn die Nichtanwendung des § 50i Abs. 2 EStG kann nicht mit der Anwendung der selbigen begründet werden. Aus diesem Grunde wird in dem BMF-Schreiben ausdrücklich bestimmt, daß bei der Beurteilung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, § 50i EStG unberücksichtigt bleibt. Einen entsprechenden Hinweis darauf, daß § 50i EStG bei der Prüfung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt ist, nicht zu berücksichtigen ist, fehlt allein in Ziffer 2.1.1 des BMF-Schreibens für die Fälle der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach §§ 20 und 25 UmwStG. Man könnte die Ansicht vertreten, daß ein derartiger Ausschluß überflüssig sei, da § 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG für einen Buchwertansatz das Erfordernis aufstellt, daß das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dies würde jedoch zu kurz greifen, da diese Regelung nur den Veräußerungsgewinn anspricht, wohingegen das BMF-Schreiben die laufenden Einkünfte und den Entnahmegewinn zusätzlich erfaßt. Es ist mithin auch in den Fällen der §§ 20 und 25 UmwStG ein Zirkelschluß aufgrund der Anwendung des § 50i EStG denkbar. Daher ist auch hier bei der Prüfung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt ist, § 50i EStG außer Acht zu lassen. Das Fehlen eines entsprechenden Hinweises in Ziffer 2.1.1 des BMF-Schreibens dürfte wohl ein redaktionelles Versehen sein. Hierfür spricht im übrigen auch, daß in Ziffer 2.1.2 des BMF-Schreibens für die Fälle der Einbringung nach § 24 UmwStG dieser Hinweis enthalten ist, obgleich § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für die Buchwertverknüpfung ebenfalls verlangt, daß das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Abweichend von der Anordnung, daß bei der Prüfung, ob das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt ist, § 50i EStG außer Acht zu lassen, wird in Ziffer 2.3 des BMF-Schreibens für die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt ausdrücklich die Berücksichtigung des § 50i EStG verfügt. Eine Erklärung für diese Unterscheidung im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG könnte darin liegen, daß lediglich hier die Steuerverstrickung nach § 50i EStG erhalten bleibt, da die Wirtschaftsgüter steuerlich das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht verlassen, wohingegen in den anderen Fällen nur noch eine mittelbare Steuerverstrickung verbliebe, die umgangen werden könnte.<sup>24</sup>

## V. Kausalität zwischen Umwandlung, Einbringung usw. und Ausschluß/Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Das BMF-Schreiben fordert für die Gewährung einer sachlichen Billigkeitsmaßnahme, daß das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte, des Veräußerungs- und des Entnahmegewinns „nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird“.<sup>25</sup> Dieser Wortlaut stimmt mit den gesetzlichen Regelungen in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG überein, so daß im Rahmen der Auslegung auf diese Normen zurückgegriffen werden kann. Nach einhelliger Ansicht<sup>26</sup> bedeutet dieser Wortlaut, daß der Ausschluß oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nur dann vorliegt, wenn vor der Einbringung auch ein deutsches Besteuerungsrecht bestanden hat. Es muß also eine Kausalität zwischen der Umwandlung, Einbringung, Übertragung oder Überführung und dem Ausschluß bzw. der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bestehen. Bestand folglich vor der Umwandlung, Einbringung, Übertragung oder Überführung schon kein deutsches Besteuerungsrecht, so mangelt es an der notwendigen Kausalität mit der Folge, daß der Tatbestand für die Gewährung einer sachlichen Billigkeitsmaßnahme nach dem BMF-Schreiben insoweit erfüllt ist.

Lediglich in Ziffer 2.3 des BMF-Schreibens wird für die Fälle der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt eine andere Formulierung gewählt. Es heißt dort: „wenn es hinsichtlich des übertragenen Wirtschaftsguts weder zu einem Ausschluß noch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommt.“ Aus dieser redaktionellen Fassung ergibt sich jedoch keine materielle Änderung. Aus dem Wort „kommt“ ergibt sich ebenfalls, daß der Ausschluß bzw. die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erst durch die Umwandlung, Einbringung usw. herbeigeführt werden muß.

## VI. Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG auf Stiftungen

Im Bereich der Nachfolgeplanung ist die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung nicht selten. Sehr häufig handelt es sich bei diesen Mitunternehmerschaften um gewerblich geprägte Personengesellschaften. In diesen Fällen ist die Anwendung des

<sup>24</sup> So Benz/Böhmer, DStR 2016, 145 unter 2.2.3.

<sup>25</sup> S, Ziffer 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3, 2.2 und 2.3 sowie 2.4.

<sup>26</sup> Menner in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 20 Rn. 342; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 20 Rn. 342; so auch die Finanzverwaltung in BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Tz. 20.19 i.V.m. Tz. 03.19 (Sog. Umwandlungssteuererlaß 2011).

§ 50i Abs. 2 EStG möglich, so daß diese Norm grundsätzlich durchgeprüft werden muß. Aufgrund der Verweisung in § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG und von dort auf § 50i Abs. 1 EStG ist eine Prüfung dahingehend erforderlich, ob der übertragene Mitunternehmeranteil Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG enthält. Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und Anteile i.S. des § 17 EStG, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt wurden, und eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben ist. Eine derartige Prüfung ist zeitaufwendig und dürfte in einigen Sachverhaltskonstellationen auch aus tatsächlichen Gründen nicht mehr möglich sein. Hilfe könnte in diesen Fällen – so sollte man wenigstens annehmen – auch das BMF-Schreiben bringen. Die Ziffer 2.2 des BMF-Schreibens stellt jedoch die zusätzliche Voraussetzung auf, daß die Übertragung auf eine natürliche Person erfolgt. Damit ist eine unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG auf Stiftungen oder auf Vereine nicht möglich. Dies gilt selbst dann, wenn es sich bei dem aufnehmenden Rechtsträger um eine gemeinnützige Körperschaft handelt. Denn für den entsprechenden Wertansatz und damit für die Frage, ob eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen hat, erfolgt bei dem Übertragenden und nicht bei dem Übernehmenden.<sup>27</sup> Eine sachliche Rechtfertigung dieser Restriktion der sachlichen Billigkeitsmaßnahme auf Übertragungen auf natürliche Personen ist nicht ersichtlich.

## VII. Exkurs: DBA/Belgien

Ausgangspunkt des § 50i EStG ist die Rechtsprechung des BFH, wonach eine Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 EStG keine Betriebsstätte darstellt und daher nicht das Besteuerungsrecht des Staates, in dem die Betriebsstätte sich befindet, zu sichern vermag. Etwas anderes könnte sich jedoch dann ergeben, wenn der Personengesellschaft als solche Personeneigenschaft i.S. des DBA zugesprochen wird und deshalb als abkommensberechtigt zu qualifizieren ist. Beispiel: U, der in Deutschland ansässig ist, ist alleiniger Kommanditist einer in Deutschland befindlichen GmbH & Co. KG. Bei der GmbH & Co. KG handelt es sich um eine Einheitsgesellschaft, d.h. die KG hält sämtliche Anteile an ihrer Komplementär-GmbH selbst. Es ist davon auszugehen, daß in dem Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG enthalten sind. U überträgt unentgeltlich 99% seiner Kommanditbeteiligung zu je einem Drittel auf seine in Belgien lebenden Kinder. U geht davon aus, daß zwingend nach § 6 Abs. 3 EStG eine Buchwertfortführung vorzunehmen ist. Der Steuerberater weist auf § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG hin, wonach der gemeine Wert anzusetzen ist. Vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens bedeutet dies, daß das Be-

steuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte, des Veräußerungsgewinns und des Entnahmegewinns der Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG nicht ausgeschlossen sein darf, um in den Vorteil einer sachlichen Billigkeitsmaßnahme und damit zur Negierung des § 50i Abs. 2 EStG zu gelangen.

Vorrangig ist abzuklären, ob das Besteuerungsrecht in Bezug auf die laufenden Einkünfte aus dem übertragenen Mitunternehmeranteil in Deutschland verbleibt oder aber Belgien zuzuordnen ist. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA/Belgien können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen eine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. In welchem Vertragsstaat sich das Unternehmen befindet, ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 Nr. 5 DBA/Belgien. Danach bedeutet „Unternehmen eines Vertragsstaates“ ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Im Normalfall wären dies wegen der abkommensrechtlichen Nichtakzeptanz einer Personengesellschaft die hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschafter. Nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA/Belgien ist die nach deutschem Recht errichtete KG jedoch eine Person im abkommensrechtlichen Sinne,<sup>28</sup> die nach Art. 4 Abs. 1 DBA/Belgien in Deutschland ansässig ist, wenn deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in Deutschland befindet. Denn nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA/Belgien wird von dem Begriff „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ auch ausdrücklich die Kommanditgesellschaft nach deutschem Recht, deren tatsächliche Geschäftsleitung sich in diesem Staat befindet, erfaßt.<sup>29</sup> Es ist folglich allein auf die Ansässigkeit der Gesellschaft abzustellen, der Ansässigkeit der Gesellschafter kommt keine Bedeutung zu.<sup>30</sup> Etwas anderes kann sich auch nicht daraus ergeben, daß nach allgemeinen Grundsätzen die Ansässigkeit einer Person in einem Vertragsstaat dort eine Steuerpflicht aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals verlangt.<sup>31</sup> Bei einer deutschen Kommanditgesellschaft mangelt es zwar an dieser Subjekts-eigenschaft, denn sie ist lediglich Subjekt der Gewinnermittlung und der Feststellung der Einkünfte und nur vereinzelt bezüglich der sog. Unternehmensteuer Steuersubjekt.<sup>32</sup> Dabei ist jedoch

27 *Kulosa* in Schmidt, EStG 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 657.

28 *Wassermeyer*, IStR 2010, 683 unter 4.

29 *Schwenke/Malinski* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Belgien Art. 3 Rz. 20, Stand der Seite: Januar 2013.

30 *Schwenke/Malinski* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Belgien Art. 3 Rz. 20, Stand der Seite: Januar 2013.

31 *Lüdicke* in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Eine Festgabe, Beitrag 13, S. 89.

32 *Weggenmann* in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Eine Festgabe, Beitrag 12, S. 80.

zu beachten, daß Ansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht nicht zwingend inhaltlich derart miteinander verbunden sind, daß die Ansässigkeit nur dann gegeben ist, wenn die betroffene Person auch unbeschränkt steuerpflichtig in dem entsprechenden Vertragsstaat ist.<sup>33</sup> Die Verknüpfung von Ansässigkeit und Steuerpflicht ergibt sich erst dadurch, daß Art. 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 DBA/Belgien die Begriffsbestimmung der Ansässigkeit an die Steuerpflichtigkeit knüpft, wenn es heißt: „... oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.“ Für die Ansässigkeit einer Kommanditgesellschaft nach deutschem Recht verlangt Art. 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 DBA/Belgien aber gerade nicht eine entsprechende Steuerpflichtigkeit. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, daß gerade auch Gesellschaften belgischen Rechts nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 DBA/Belgien in dem Vertragsstaat ansässig sind, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung befindet, wenn sich die Gesellschaft dafür entschieden hat, daß ihre Gewinne der Einkommensteuer der natürlichen Personen unterworfen werden.

Im Hinblick auf das BMF-Schreiben darf aber auch nicht das Besteuerungsrecht bezüglich des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG Belgien zustehen, sondern muß in Deutschland verbleiben. Veräußerungsgewinne hinsichtlich des Anlagevermögens werden von der Sonderregelung des Art. 13 DBA/Belgien erfaßt. Zu denken wäre einmal an Art. 13 Abs. 2 DBA/Belgien. Danach gilt für Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die das Unternehmen eines Vertragsstaats in dem anderen Vertragsstaat hat, das sog. Betriebsstättenprinzip. Im Beispielsfall würde dies voraussetzen, daß die GmbH & Co. KG in Belgien eine Betriebsstätte haben müßte, was aber nicht der Fall ist. Es kommt vielmehr Art. 13 Abs. 3 DBA/Belgien zur Anwendung, wonach Gewinne aus der Veräußerung jedes anderen Vermögens nur in dem Vertragsstaat besteuert werden kann, in dem der Veräußerer ansässig ist. Damit ist die Frage aufgeworfen, wer Veräußerer ist. Veräußerer ist eine Partei, die an dem Rechtsvorgang der Veräußerung beteiligt ist. Unter einer Veräußerung wird die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Vermögensgegenstand auf einen anderen Rechtsträger verstanden.<sup>34</sup> Daraus folgt, daß Veräußerer derjenige ist, der vor der Übertragung der wirtschaftliche Eigentümer des übertragenen Vermögensgegenstandes war. Veräußerer wäre im Beispielsfall die GmbH & Co. KG, die die Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG in ihrem Betriebsvermögen hat. Da die GmbH & Co. KG in Deutschland ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung hat, wäre ein etwaiger Veräußerungsgewinn in Deutschland zu besteuern.

Schließlich verlangt die sachliche Billigkeitsmaßnahme des BMF-Schreibens, daß das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Entnahme der Wirtschaftsgüter und Anteile i.S. des § 50i Abs. 1 EStG nicht

ausgeschlossen oder eingeschränkt wird. Da Art. 13 Abs. 3 DBA/Belgien allein von Veräußerung spricht, ist fraglich, ob auch die Entnahme unter diese Norm zu subsumieren ist. Eine Gewinnrealisierung kann nicht nur durch eine Veräußerung, sondern auch durch einen Entnahmeprozess eintreten. Insoweit stellt die Entnahme einen von der Veräußerung zu unterscheidenden Vorgang dar.<sup>35</sup> Dieser Unterschied wird auch dadurch deutlich, daß die isoliert betrachtete Entnahme keinen Rechtsträgerwechsel zur Folge hat. Gleichwohl wird nach ganz h.M.<sup>36</sup> die Entnahme einer Veräußerung gleichgestellt, da auch die Entnahme auf Ebene der Gesellschaft zu einer Gewinnrealisierung führt. Ist mithin eine Entnahme einer entsprechenden Veräußerung vergleichbar, so ist ein etwaiger Entnahmegewinn an den Vorgaben des Art. 13 DBA/Belgien zu messen. Dies bedeutet, daß in entsprechender Anwendung des Art. 13 Abs. 2 DBA/Belgien der Entnehmende derjenige ist, der vor der Entnahme der wirtschaftliche Eigentümer des entnommenen Vermögensgegenstandes war. Dies wäre im Beispielsfall eben die GmbH & Co. KG, so daß auf deren Ansässigkeit abzustellen ist.

## C. Schlußbetrachtung

Vorstehende Ausführungen sollen nur einen kleinen Einblick in die Problematik des § 50i Abs. 2 EStG und dem dazu ergangenen BMF-Schreiben vom 21.12.2015 gewähren. Die Vielfältigkeit der sich ergebenden Probleme ist bei weitem größer, wie auch die Ausführungen von Benz/Böhmer<sup>37</sup> zeigen. Es bleibt nur zu hoffen, daß der Gesetzgeber recht kurzfristig die Initiative ergreift und durch eine Gesetzesänderung auf den Weg bringt, die sich auf die eigentliche Problembewältigung konzentriert und die im Moment gegebene überschießende Regelungsfülle reduziert.

33 Hierzu *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Musterabkommen Art. 4 Rz. 2, Stand der Seite: Oktober 2013.

34 *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Musterabkommen Art. 13 Rz. 28, Stand der Seite: Mai 2011; *Reimer* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 13 Rz. 15.

35 *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Musterabkommen (2000) Art. 7 Rz. 27 (29), Stand der Seite: Oktober 2013.

36 *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Musterabkommen Art. 13, Rz. 30, Stand der Seite: Mai 2011; *Lieber* in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 13 Rz. 35.

37 *Benz/Böhmer*, DStR 2016, 145.

## Rechtsprechung

### Beiträge einer Rechtsanwalts-GmbH zur eigenen Berufshaftpflichtversicherung

**Orientierungssatz:** Streitig ist, ob Beitragszahlungen einer Rechtsanwalts-GmbH zu deren eigener Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn ihrer angestellten Rechtsanwälte zu behandeln sind.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 19.11.2015 – VI R 74/14

#### I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine Rechtsanwalts-GmbH, schloß als alleinige Versicherungsnehmerin eine eigene Berufshaftpflichtversicherung nach den gesetzlichen Vorgaben des § 59j Abs. 2 BRAO ab. Die Versicherung umfaßte das Risiko der weltweiten Tätigkeit der Klägerin als selbständig zugelassene Rechtsanwalts-GmbH. Die Versicherung umfaßte Schäden, die durch die Klägerin selbst oder durch eine Person verursacht wurden, für die sie nach § 278 oder § 831 BGB einzustehen hatte. Zudem unterhielt jeder einzelne Anwalt eine für die Rechtsanwaltszulassung gemäß § 51 BRAO notwendige persönliche Berufshaftpflichtversicherung. Die Klägerin hatte die Versicherungsbeiträge für die persönliche Berufshaftpflicht der Rechtsanwälte übernommen und vollständig der Lohnsteuer (LSt) unterworfen, nicht jedoch die Beiträge für die eigene Haftpflichtversicherung. Nach einer LSt-Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, daß auch diese Beträge, zumindest im Umfang einer Grunddeckung, von der LSt erfaßt sein müßten. Mithin erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid über die LSt nebst Annexsteuern. Das Finanzgericht hat der dagegen erhobenen Klage entsprochen. Die Revision des FA blieb der Erfolg versagt.

#### II. Entscheidungsgründe

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Der erkennende Senat führte zur Begründung aus, daß durch den Abschluss der eigenen Berufshaftpflichtversicherung der Klägerin ihren angestellten Rechtsanwälten kein lohnsteuerrechtlich erheblicher Vorteil im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugewandt wurde. Vorteile sind nicht als Arbeitslohn anzusehen, wenn sie sich bei objektiver Wür-

digung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil muß durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sein. Insbesondere liegt dann keine Zuwendung des Arbeitgebers vor, wenn er ausschließlich gegenüber Dritten tätig wird, nur ihnen gegenüber eigene Verpflichtungen eingeht und eigene Ansprüche erwirbt, die keinen unmittelbaren Zusammenhang zu seinen Arbeitnehmern und den mit ihnen begründeten Dienstverhältnissen aufweisen. So ist der Fall bei einer eigenen Berufshaftpflichtversicherung gelagert. Die sich hieraus ergebenden Beitragszahlungen stellen sich ausschließlich als originär eigenbetriebliche Betätigung der GmbH dar, mit der sie die eigene haftungsrechtliche Absicherung herbeiführt und damit eine andere betriebsfunktionale Zielsetzung als die Entlohnung der angestellten Rechtsanwälte verfolgt. Die eigene Berufshaftpflichtversicherung ist eine zwingende gesetzliche Voraussetzung für eine gewerbliche rechtsberatende tätige Rechtsanwalts-GmbH, die gemäß § 13 Abs. 2 GmbHG mit ihrem Gesellschaftsvermögen dem Mandanten gegenüber haftet. Deshalb versichert die Klägerin durch den Abschluß der Berufshaftpflichtversicherung ihre eigene Berufstätigkeit. Somit wandte die Rechtsanwalts-GmbH ihren Arbeitnehmern weder Geld noch einen geldwerten Vorteil in Form des Versicherungsschutzes zu. Abschließend weist der BFH noch daraufhin, daß die Verpflichtung des angestellten Rechtsanwalts zum Abschluß einer persönlichen Berufshaftpflichtversicherung nach § 51 Abs. 1 BRAO nicht durch den Abschluß der Berufshaftpflichtversicherung des Arbeitgebers, also der Rechtsanwalts-GmbH, ersetzt wird. Jene Berufshaftpflichtversicherung besteht unabhängig von dieser Berufshaftpflichtversicherung.

## Rückstellungen für Kosten eines zukünftigen Prozesses

**Orientierungssatz:** Rückstellungen für zukünftigen Prozeßkostenaufwand für einen am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Prozeß können grundsätzlich nicht gebildet werden.

**Entscheidung:** BFH, Beschluß vom 11.11.2015 - I B 3/15

### I. Sachverhalt

In einem Beschluß betreffend eine Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) war letztlich über die Rechtmäßigkeit einer gebildeten Rückstellung für Prozeßkosten zu entscheiden. Die Beschwerdeführerin, eine Vertriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, unterhielt eine Geschäftsbeziehung zum Vertragspartner, der die Vertriebsvereinbarung im Jahr 2007 gekündigt hatte. Im März 2008 leitete die Beschwerdeführerin gegen den Vertragspartner das vertraglich vorgesehene Schiedsgerichtsverfahren ein. Die Beschwerdeführerin bildete bereits im Jahresabschluß auf den 31.12.2007 eine Rückstellung für Prozeßkosten über ca. 0,5 Mio. Euro. Der Beschwerdegegner, das Finanzamt, erkannte die Rückstellung nicht an. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Da das Finanzgericht die Revision nicht zugelassen hatte, erhob die Beschwerdeführerin die NZB.

### II. Entscheidungsgründe

Auch der Nichtzulassungsbeschwerde blieb der Erfolg versagt. Der BFH machte in seinem Beschluß deutlich, daß Rückstellungen für zukünftige Prozeßkosten nicht aufgrund vorgelagerter Umstände gebildet werden dürfen. Unter Hinweis auf ein Senatsurteil (BFHE 180, 258, BStBl II 1996, 406) führte der erkennende Senat aus, daß grundsätzlich Rückstellungen nur für anhängige Prozesse gebildet werden können. Lediglich für etwaige Kosten eines noch nicht eingelegten Rechtsmittels gegen ein am Bilanzstichtag noch nicht ergangenes vorinstanzliches Urteil könnte eine Rückstellung dann gebildet werden, wenn sich aus der Gesamtwürdigung die tatsächliche Einlegung des Rechtsmittels am Bilanzstichtag nur noch als selbstverständliche und daher rein formale Handlung darstellen würde. Ob dieser Sachverhalt bei der Einleitung eines vertraglich vorgesehenen Schiedsgerichtsverfahrens erfüllt wird, hätte die Beschwerdeführerin darlegen müssen. Für die Praxis ergibt sich aus der Entscheidung, daß der Zeitpunkt der Einlegung eines Rechtsbehelfs wohl erwogen werden muß und eventuell bei Jahreswechsel eine Klageerhebung noch im alten Jahr erfolgen sollte.

### Arbeitsgrundlage.



WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2014, 21. Auflage, 89 Seiten, € 19,-

ISBN 978-3-415-05343-4

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung enthält im ersten Teil eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der verschiedenen Unternehmensformen, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

**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

RA0316

## Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden

**Orientierungssatz:** Die Pflicht eines GmbH-Geschäftsführers, finanzielle Mittel zur Entrichtung geschuldeter Steuern bereitzuhalten, besteht unabhängig von der Fälligkeit der Steuern; erforderlich ist jedoch, dass dem Geschäftsführer der Sachverhalt bekannt ist, aus dem sich eine bevorstehende Steuerentstehung ergibt.

**Entscheidung:** BFH, Beschluß vom 11.11.2015 - VII B 74/15

### I. Sachverhalt

Der Kläger und Beschwerdeführer war als Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH in der Zeit bis Dezember 2008 und erneut ab Oktober 2009 angestellt. Im November 2009 wurden für mehrere Monate korrigierte, sowie für den Monat Oktober 2009 erstmals die Voranmeldungen abgegeben. Die fälligen Beträge entrichtete die GmbH & Co. KG nicht. Anfang 2010 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG und GmbH eröffnet. Mit Bescheid vom November 2012 nahm das Finanzamt (FA) den Kläger in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter der GmbH als Haftungsschuldner in Anspruch. Das Einspruchsverfahren blieb im wesentlichen ohne Erfolg. Auch die Klage war erfolglos. Das Finanzgericht (FG) ließ die Revision nicht zu. Der Kläger legte daraufhin Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) wegen grundsätzlicher Bedeutung ein. Grundsätzlich bedeutsam sei die Frage, ob für eine Kapitalgesellschaft eine Mittelvorhaltungspflicht auch dann bestehe, wenn der Gesellschaft bei Entstehung der Forderung des FA weder die Höhe noch der Grund der Forderung des FA bekannt gewesen seien.

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH wies die Beschwerde als unbegründet zurück. Auch wenn die vom Kläger vorgetragene Frage für die Praxis von nicht untergeordneter Bedeutung ist, vertrat der BFH die Ansicht, daß es im Beschwerdefall an der grundsätzlichen Bedeutung mangle, da die vorgetragene Rechtsfrage nicht klärungsbedürftig sei. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann eine Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln durch einen gesetzlichen Vertreter bereits vor Fälligkeit einer Steuer verletzt werden. Denn von ihm ist zu verlangen, daß er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält. Diese Pflicht besteht unabhängig vom Eintritt der Fälligkeit der Steuern. Die vom Kläger vorgetragene Rechtsfrage, der er grundsätzliche Bedeutung beigemessen hat, bezog sich auf eine Pflicht der vom Haftenden vertretenen Kapitalgesellschaft und nicht auf eine persönliche Pflicht des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft. Mit dieser eher spitzfindigen Begründung wies der erkennende VII. Senat des BFH die NZB als unbegründet, weil nicht klärungsbedürftig, zurück.



## Ratgeber für de Praxis.

### Steuerratgeber

Vermietung  
Selbstnutzung  
Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6

 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

SZ0416

## Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers

**Orientierungssatz:** Streitig war, ob Kosten für einen Wohnraum, der zu 60 % zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und zu 40 % privat genutzt wird, anteilig als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind.

**Entscheidung:** BFH, Beschluß vom 27.7.2015 - GrS 1/14

### I. Sachverhalt

Der Kläger machte in seiner Steuererklärung für 2006 Aufwendung für ein im Eigenheim befindliches Arbeitszimmer bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Dazu trug er vor, daß das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilde. Hierfür verwies der Kläger auf einen Tätigkeitsbericht, sowie auf Fotos u.a. eines Schreibtisches, diverse Büroschränke und Regale sowie Ordner. Das Finanzamt (FA) ließ die Aufwendungen nicht zum Abzug zu. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der erhobenen Klage zum überwiegenden Teil statt und ließ einen anteiligen Abzug der Aufwendungen in Höhe von 60 % als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu. Hiergegen richtete sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG rügte. Nach dieser Norm sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nicht abziehbar. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf € 1.250 begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet. Der IX. Senat des BFH ist der Auffassung, daß der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers eine (nahezu) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung nicht voraussetze. Eine Aufteilung der Aufwendungen, so wie es die Vorinstanz ausgeurteilt hat, sei vielmehr entsprechend den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats vom (BStBl II 2010, 672) gesetzeskonform. Der IX. Senat maß der Streitfrage grundsätzliche Bedeutung bei und legte deshalb dem Großen Senat u.a. die Rechtsfragen vor, ob der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraussetzt, daß der jeweilige Raum (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird.

### II. Entscheidungsgründe

Der Große Senat bleibt bei der alten Rechtsprechung, wonach ein Werbungskostenabzug bzw. ein Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers insgesamt nicht zu gewähren ist, wenn der jeweilige Raum nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Mithin scheidet eine Aufteilung und anteilige Berücksichtigung im Umfang der betrieblichen oder beruflichen Verwendung einerseits und privater Nutzung andererseits aus.

Der Große Senat beruft sich darauf, daß der Gesetzgeber an den herkömmlichen Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ angeknüpft hat und somit voraussetzt, daß der Raum wie ein Büro eingerichtet ist und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einnahmen genutzt wird. Ein Festhalten an dem Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ ist mit Blick auf eine sachgerechte Abgrenzung des betrieblichen und privaten Bereichs, eine Unterbindung von Gestaltungsmöglichkeiten sowie der Erleichterung des Verwaltungsvollzugs als unerlässlich anzusehen. Im Falle einer Aufteilung ist durch Art. 13 GG, der eine Inaugenscheinnahme der tatsächlichen Gegebenheit quasi unmöglich macht, eine objektive Überprüfbarkeit des Sachverhaltes nur eingeschränkt oder gar gänzlich nicht möglich. Ebenfalls sieht das BFH ein Nutzungszeitenbuch für nicht geeignet an, eine Grundlage für die Aufteilung darzustellen, da es sich nur um bloße Behauptungen des Steuerpflichtigen handeln würde. Des weiteren wird der Vergleich zu dem Beschluß des Großen Senats zu der Reisekostenaufteilung abgelehnt, da § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG eine Spezialregelung darstellt und den allgemeinen Grundsätzen vorgeht.

*Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.*

Joecks/Jäger/Randt

## **Steuerstrafrecht**

C.H. Beck, München, 8. Aufl., 2015, 987 Seiten

Aus dem Franzen/Gast/Joecks wurde der Joecks/Jäger/Randt. Nach wie vor werden die verschiedenen Blickwinkel von Wissenschaft, Rechtsprechung und Verteidigung berücksichtigt. Die 1. Auflage stammt immerhin aus dem Jahr 1969, als es noch nicht einmal das AStG gab. Die verschiedenen Blickwinkel im historischen Kontext zu begleiten und verschiedentlich miteinander zu diskutieren ist und bleibt verdienstvoll – erweitert es schließlich den Horizont.

Münchener Kommentar

## **BGB, Allgemeiner Teil und Schuldrecht AT**

C.H. Beck, München, 7. Auflage, 2015, Band 1 und Band 2, 2828 und 3073 Seiten

Der MüKo ist etwas ganz Besonderes. Andere Kommentare mögen kompakt und komprimiert sein und in der täglichen Arbeit handlicher und übersichtlicher sein. Die ausführliche Behandlung einzelner Themen, deren ausgewogene Diskussion (ohne weitschweifig zu werden) findet man (fast) nur dort. Freilich stellt das Werk Rekorde auf, wenn nicht in der schieren Seitenzahl, so auch in der Kommentierung des § 242 BGB mit 518 Randnummern. Respekt.

Engelhardt/Wagenseil (Hrsg.)

## **Der mittelständische Konzern**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2015, 545 Seiten

Dieses Buch ist erfrischend anders. Hier schreiben zwar Juristen, die aber nicht nur für ihresgleichen, sondern für ihre Zielgruppe, den oder die Unternehmer in einem mittelständischen Konzern schreiben. Dafür beginnt das Buch mit Organisationsfragen, nicht mit Definitionen. Neben dem rechtlichen Teil ist ein ausführlicher steuerrechtlicher Teil

vorhanden, ergänzt mit Ausführungen zur Rechnungslegung. Manchmal darf die wissenschaftliche Tiefe durchaus fehlen, fehlt dieser manchmal die praktische Relevanz.

Gummert (Hrsg.)

## **Münchner Anwaltshandbuch Personengesellschaftsrecht**

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2015, 1197 Seiten

Wie auch im Recht der Kapitalgesellschaften (s. sogleich) sind hier auf weit über 1.000 Seiten praktische Erfahrungen eingearbeitet, ausgestaltet mit Checklisten, Musterformulierungen und Praxistips. Diese vom allgemeinen Text zu trennen ist lediglich eine Frage der Darstellung und ergänzt die durchdringende Darstellung des Rechtsgebiets, das behandelt wird auf vorzügliche Weise.

Raiser/Veil

## **Recht der Kapitalgesellschaften**

Verlag Franz Vahlen, München, 6. Aufl., 2015, 1007 Seiten

Hier werden nicht nur Grundstrukturen erarbeitet und verständlich dargestellt, sondern umfangreiche, ausführliche und hilfreiche Erfahrungen vermittelt, die man anderswo als Praxistips, Formulierungsvorschlag u.ä. bezeichnet. Letztlich sind diese praktischen Erfahrungen als Zusatznutzen unverzichtbar.

Limmer

## **Handbuch der Unternehmensumwandlung**

Carl Heymanns Verlag, Köln, 5. Auflage, 2016, 1322 Seiten

Eine kompakte, praxisorientierte, aber auch wissenschaftlich vertiefte Darstellung des Umwandlungsrechts liegt nun bereits in 5. Auflage vor. Checklisten, Übersichten und Vertragsmuster ergänzen die Darstellung des nicht einfachen Rechtsgebiets. Ebenfalls erfrischend ist die Tatsache, daß die Muster von den Bearbeitern nicht als Evangelium gesetzt werden sondern durchaus kritisch hinterfragt werden und vor deren unkritischer Übernahme gewarnt wird.

Fleischer/Goette (Hrsg.)

## **Münchener Kommentar GmbH-Gesetz**

Band 3 (§§ 53-85), 2. Aufl., C.H. Beck, München, 2016, 1377 Seiten

Wie bereits erwähnt, ist ein Münchener Kommentar nicht nur eine bloße kompakte Kommentierung, sondern eine

Darstellung, die anderswo in kleinen Büchern zusammengefaßt ist. Dies trifft beispielsweise für die Darstellung von *Joecks* zu den strafrechtlichen Risiken in der GmbH (Vor § 82) zu.

Eulerich

**Stiftungsverbundene Unternehmen in Deutschland**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2015, 499 Seiten

Dieses Buch, das einem Forschungsprojekt gewidmet ist, hat 238 Abbildungen, was die Verständlichkeit durchaus fördert. Es geht der Frage nach, wie stiftungsverbundene Unternehmen und unternehmensverbundene Stiftungen aus der Sicht der Corporate Governance und insbesondere aus der Perspektive der Unternehmensmitbestimmung funktionieren. Als Beispiele sind Bertelsmann, Robert Bosch, Thyssen Krupp, Zeppelin und Fresenius nicht nur erwähnt, sondern umfangreich analysiert und weiterer Forschungsbedarf benannt.

Fuhrmann/Wälzholz

**Formularbuch Gesellschaftsrecht**

Otto Schmidt Verlag, Köln, 2. Auflage, 2015, 2832 Seiten

Die „kompromißlose Ausrichtung an den Bedürfnissen der Praxis“, die die Herausgeber auf die Fahnen geschrieben haben, äußert sich u.a. in der Konzentration auf das wesentliche, was bei bald 3.000 Seiten irgendwie merkwürdig klingt.

Dennoch: Das Werk deckt nicht einmal das ganze Gesellschaftsrecht ab – es fehlen Ausführungen zum Verein. Das macht aber nichts, da sowieso Platzprobleme die nächste Auflage beeinflussen werden.

*Im nächsten Heft:* Verspay/Sattler, **Die kleine AG**; Wadischat, **Professionelles Verhandeln**; Flore/Tsambikakis, **Steuerstrafrecht**; Roth/Altmeppen, **GmbHG, Kommentar**; Bay, **Handbuch Internal Investigations**.

Redaktion

**Der  
»Schmeckenbecher« –  
jetzt noch besser!**

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart

**2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister**  
**ISBN 978-3-415-04928-4**

 **Leseprobe unter**  
[www.boorberg.de/alias/817451](http://www.boorberg.de/alias/817451)



**SCHMECKENBECHER**

**Kostenübersichtstabellen**

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

24. Auflage

**BOORBERG**

**BOORBERG**

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder

 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564

 07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20

 [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

 [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher **Kostenübersichtstabellen** 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind

Unternehmer/Freiberufler/Behörde

Verbraucher\*

**Absender:**

\_\_\_\_\_  
Name, Vorname

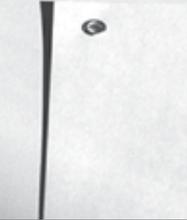
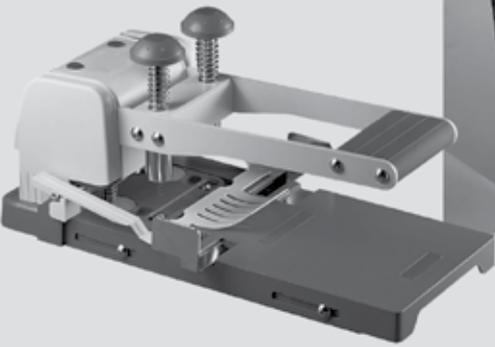
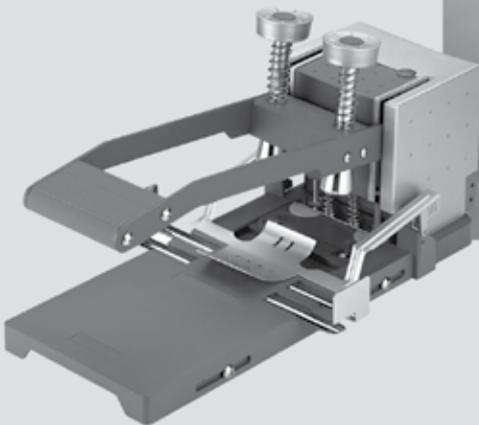
\_\_\_\_\_  
Straße, Nr.

\_\_\_\_\_  
PLZ, Ort

\_\_\_\_\_  
Datum, Unterschrift sz0215

\* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregelung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.

# Lochen – Ösen – Abheften

<p><b>BASIC</b> € 49,-</p>	<p><b>BASIC</b></p>  	<p><b>Ösengerät BASIC</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig  <b>Bindestärke:</b> 2–20 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 1 Öse  <b>Farbe Öse:</b> gold (Messing)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 4mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 7mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> nein  <b>Ösenrückseite:</b> verzahnt</p>
<p><b>PREMIUM</b> € 99,-</p> <p><b>Ösenmappe Premium</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>          Nr. 1P 2–20 Blatt</p> <p><b>Farben:</b>          umfangreiches Sortiment</p> <p><b>Ausführung:</b>          Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>PREMIUM BINDEN BIS 20 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät PREMIUM</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–20 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 6mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 10mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>
<p><b>DUETT</b> € 299,-</p> <p><b>Ösenmappe Duett</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>          Nr. 1 1–15 Blatt          Nr. 2 16–40 Blatt          Nr. 3 41–65 Blatt          Nr. 4 66–90 Blatt</p> <p><b>Farben:</b>          umfangreiches Sortiment</p> <p><b>Ausführung:</b>          Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>DUETT BINDEN BIS 90 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät DUETT</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–90 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 5mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 9mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>
<p><b>TWISTER</b> € 409,-</p> <p><b>Ösenmappe Twister</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>          Nr. 1 1–15 Blatt          Nr. 2 16–40 Blatt          Nr. 3 41–65 Blatt          Nr. 4 66–90 Blatt          Nr. 5 91–115 Blatt          Nr. 6 116–140 Blatt          Nr. 7 141–170 Blatt</p> <p><b>Farben:</b>          umfangreiches Sortiment</p> <p><b>Ausführung:</b>          Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>TWISTER BINDEN BIS 170 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät TWISTER</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–170 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 5mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 9mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>

Preise jeweils zzgl. MwSt.