

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2018

103. Ausgabe | 20. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

121 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 123 Jahn **Gewerbeuntersagung wegen Steuer-  
schulden – Untersagung, Wiedergestattung,  
Strohänner**
- 133 Jabrayilov **Die Verfassungsmäßigkeit der  
Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG)  
und die Auswirkungen der ATAD-Richtlinie**
- 144 Dinkgraeve **Erweiterung von Prüfungs-  
anordnungen auf (regulär) festsetzungsver-  
jährte Veranlagungsjahre – Problemstellung  
und Rechtsschutz**
- 151 Unkelbach-Tomczak **Steueranwaltstag  
International auf Mallorca vom 03. bis  
05.05.2018**

154 Söffing **Rechtsprechung**

159 **LiteraTour**

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

## I.

Gesegnet seien jene, die nichts zu sagen haben und den Mund halten.

Oscar Wilde

## II.

In diesem Sinne: Steuern zahlen? Jeder hat seine Antwort: „Paulus selbst zog Nutzen aus dem Schutz, den die römische Regierung bot. Als er beispielsweise von einer Menschenmenge bedroht wurde, kamen ihm römische Soldaten zu Hilfe. Und später berief er sich auf das römische Gerichtswesen, um seinen Dienst als Missionar fortsetzen zu können (Apostelgeschichte 22:22-29; 25:11, 12).

Paulus nannte daher drei Gründe, Steuern zu bezahlen. Erstens erwähnte er den „Zorn“ der Regierenden, die Gesetzesübertreter bestrafen würden. Zweitens erklärte er, daß Unehrllichkeit beim Bezahlen von Steuern das Gewissen eines gottesfürchtigen Menschen belasten würde. Und schließlich deutete Paulus an, daß Steuern einfach ein Ausgleich für die Leistungen sind, die Regierungen als „öffentliche Diener“ erbringen (Römer 13:1-6). (...)

Christen steht es natürlich frei, die gesetzlichen Steuererleichterungen zu nutzen. In manchen Fällen mögen sie Steuerermäßigungen in Anspruch nehmen, die denjenigen gewährt werden, die Religionsgemeinschaften durch Spenden unterstützen. Doch aus Gehorsam gegenüber Gottes Wort machen sich wahre Christen niemals der Steuerhinterziehung schuldig. Sie zahlen ihre Steuern und überlassen die Verantwortung für deren Gebrauch voll und ganz dem Staat.

Aus: [www.wol.jw.org](http://www.wol.jw.org)

## III.

Positiv sei die Reform nur für ein paar Legastheniker gewesen, urteilte die Pädagogin *Almut Schladebach* von der Hamburger Volkshochschule: „Für Leute, die vorher Schwächen hatten, ist die Reform ungeheuer entlastend. Denn sie sind jetzt nicht mehr die Einzigen, die damit Schwierigkeiten haben.“

*Spiegel.online über 20 Jahre „Rechtschreibreform“*

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

## Redaktion

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

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

Die 104. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Oktober 2018.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Daniel Dinkgraeve* und *Malte Norstedt*, Rechtsanwälte in München; *Elvin Jabrayilov*, Rechtsreferendar in Köln; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, 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; **Daniel Dinkgraeve**, Dikmen Dinkgraeve, Bonn/München

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

### Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2,

70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 139,80 EUR (ab 01.01.2018: 144,60 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Präventiv gegen Drogen- und Substanzmissbrauch.



WWW.BOORBERG.DE

### Drogen- und Substanzmissbrauch in Unternehmen

Fakten – Strategien – Hilfsangebote

von Franz Horst Wimmer

2018, 306 Seiten, € 42,-

ISBN 978-3-415-06207-8



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415062078](http://www.boorberg.de/9783415062078)

Das Handbuch hilft, präventive Konzepte zu erstellen, um die Herausforderungen in Bezug auf den zunehmenden Substanzmissbrauch im Arbeitsbereich zu bewältigen, und gibt wirksame Lösungsideen zum Wohl aller Beteiligten an die Hand.

Das Buch ist in vier Hauptkapitel untergliedert:

- Führungsverantwortung und Selbstkontrolle/ Illegale Drogen im Arbeitsbereich/Medikamente im Arbeitsbereich
- Erkennen bedenklicher Substanzen im Arbeitsbereich (Drogenschnelltests, Erkennen von Medikamentenmissbrauch, strafrechtliche und kriminologische Gedanken)
- Prävention und allgemeine effektive Hilfsangebote (u.a. Gesprächstechniken)
- Sonderthemen (Teilnahme am Straßenverkehr, Versicherungsfragen, Dienstreisen ins Ausland, Auszubildende und Werkstudenten)

Der Anhang enthält Abkürzungen und Begriffserklärungen, Auszüge aus Gesetzen sowie eine Auflistung von Herstellerfirmen von Drogen- und Medikamententests. Ein **farbiger Bildteil** rundet das Werk ab.

 BOORBERG

# Gewerbeuntersagung wegen Steuerschulden – Untersagung, Wiedergestattung, Strohmänner

RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht *Andreas Jahn*, Meyer-Köring, Bonn

In der anwaltlichen Praxis erscheinen regelmäßig Rechtssuchende, denen eine Gewerbeuntersagung wegen Steuerschulden droht oder schon angeordnet ist oder die eine Wiedergestattung nach vorheriger Gewerbeuntersagung durchsetzen möchten. Kommt es zu einer Gewerbeuntersagung, kann dies für den Betroffenen gravierende Folgen nach sich ziehen, insbesondere, wenn eine sogenannte erweiterte Gewerbeuntersagung ausgesprochen wird. Dabei spielt es im Ergebnis kaum eine Rolle, ob es sich um erlaubnispflichtige Gewerbe<sup>1</sup> handelt (dann regelmäßig Widerruf der erteilten Erlaubnis, bspw. § 15 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GastG bzw. Untersagung nach § 31 GastG i.V.m. § 35 Abs. 1 GewO) oder nicht erlaubnispflichtige Gewerbe (vgl. § 35 Abs. 1 GewO).

So mancher Betroffene verfällt dann auf den Gedanken, sich der Gewerbeuntersagung durch die Begründung einer Strohmänn- oder Treuhandkonstruktion zu entziehen. Darauf spezialisierte „Dienstleister“ werben im Internet ganz offen mit Ihrem „Service“ bei Gewerbeuntersagung über angeblich anonyme Firmengründungen, anonyme GmbH, anonyme UG, Treuhand-GmbH oder Treuhand-UG. Der „Service“ erstreckt sich dann regelmäßig auch auf die Gestellung eines Treuhand-Gesellschafters und eines Treuhand-Geschäftsführers.

Der nachfolgende Beitrag gibt auf der Grundlage der aktuellen Rechtsprechung einen Überblick über Rechtslage bei Gewerbeuntersagung wegen Steuerschulden, die Voraussetzungen einer Wiedergestattung, und wirft einen Ausblick auf die (Un-)Tauglichkeit von Strohmänn-Gestaltungen.

## 1. Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit

### a) Rechtsgrundlage

Rechtsgrundlage für die gewerberechtlichen Untersagungen ist regelmäßig § 35 Abs. 1 GewO. Danach ist die Ausübung eines Gewerbes ganz oder teilweise zu untersagen, wenn Tatsachen vorliegen, welche die **Unzuverlässigkeit** des Gewerbetreibenden oder einer mit der Leitung des Gewerbebetriebes beauftragten Person in Bezug auf dieses Gewerbe dartun, sofern die Untersagung zum Schutze der Allgemeinheit oder der im Betrieb Beschäftigten erforderlich ist. Die Untersagung kann auch auf die Tätigkeit als Vertretungs-

berechtigter eines Gewerbetreibenden oder als mit der Leitung eines Gewerbebetriebes beauftragte Person sowie auf einzelne andere oder auf alle Gewerbe erstreckt werden, soweit die festgestellten Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß der Gewerbetreibende auch für diese Tätigkeiten oder Gewerbe unzuverlässig ist (sog. erweiterte Gewerbeuntersagung, § 35 Abs. 1 Satz 2 GewO).

### b) Entscheidungserheblicher Zeitpunkt

Was im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren gerne übersehen wird: Der entscheidungserhebliche Zeitpunkt für die fehlende Zuverlässigkeit, auf den abzustellen ist, ist der Erlaß des Bescheids als letzte Verwaltungsentscheidung.<sup>2</sup> Spätere Entwicklungen können regelmäßig nur noch im Verfahren auf Wiedergestattung berücksichtigt werden.<sup>3</sup> Denn es besteht eine deutliche Trennung zwischen dem Untersagungsverfahren einerseits und dem Wiedergestattungsverfahren andererseits. Ist ein Gewerbe wirksam untersagt worden, hat die Behörde nicht mehr zu prüfen, ob die Untersagungsgründe die ergangene Gewerbeuntersagung weiterhin tragen. Haben sich die tatsächlichen Umstände geändert, muß die Initiative zur Wiederezulassung nach § 35 Abs. 6 GewO vom Gewerbetreibenden ausgehen.<sup>4</sup>

### c) Steuerschulden als Merkmal der Unzuverlässigkeit

§ 35 GewO enthält selbst keine Definition des Begriffs der Unzuverlässigkeit. Bei der gewerberechtlichen Unzuverlässigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbe-

1 Schaustellungen von Personen, § 33a GewO; Aufstellen von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, § 33c GewO; Pfandleihgewerbe, § 34 GewO; Bewachungsgewerbe, § 34a GewO; Versteigerergewerbe, § 34b GewO; Makler und Anlageberater, § 34c GewO; Versicherungsvertreter, § 34d GewO; Personenbeförderungsgewerbe, § 2 PBefG; Gaststättengewerbe, § 2 GastG.

2 OVG Lüneburg, Beschluß vom 16.02.2018 – 7 LA 109/17, BeckRS 2018, 2241, Tz. 6.; OVG Münster, Beschluß vom 23.06.2017 – 4 A 1295/15 –, juris, Tz. 8.

3 OVG Münster, Beschluß vom 23.06.2017 – 4 A 1295/15 –, juris, Tz. 14.

4 Vgl. BVerwG, Urteil vom 15.04.2015 – 8 C 6.14 –, juris, Tz. 15, m.w.N.; OVG Münster, Beschlüsse vom 23.06.2017 – 4 A 1660/16 –, juris, Tz. 7; vom 08.05.2017 – 4 A 113/16 –, juris, Tz. 7; vom 06.12.2016 – 4 A 1425/14 –, juris, Tz. 7 f., und vom 26.01.2016 – 4 A 454/15 –, juris, Tz. 4 f., 10.

griff, der gerichtlich voll überprüfbar ist. Gewerberechtlich unzuverlässig ist nach ständiger Rechtsprechung derjenige, der nach dem Gesamteindruck seines Verhaltens nicht die Gewähr dafür bietet, daß er sein Gewerbe künftig ordnungsgemäß ausüben wird, weil er hierzu nicht willens oder in der Lage ist.<sup>5</sup> Oder anders formuliert: Nicht ordnungsgemäß ist die Gewerbeausübung durch eine Person, die nicht willens oder nicht in der Lage ist, die im öffentlichen Interesse zu fordernde einwandfreie Führung ihres Gewerbes zu gewährleisten.<sup>6</sup>

Die Unzuverlässigkeit muß sich aus in der Vergangenheit eingetretenen Tatsachen ergeben. Die Beurteilung hat Prognosecharakter. Ihr müssen Tatsachen zugrundeliegen, insbesondere auch früheres oder aktuelles Verhalten, die eine Beurteilung ermöglichen, ob der Gewerbetreibende willens und in der Lage ist, in Zukunft seine beruflichen Pflichten zu erfüllen.<sup>7</sup>

Die Annahme der Unzuverlässigkeit kann aus einer lang andauernden wirtschaftlichen Leistungsunfähigkeit abzuleiten sein, die infolge des Fehlens von Geldmitteln eine ordnungsgemäße Betriebsführung verhindert, ohne daß Anzeichen für eine Besserung erkennbar sind. Die gewerberechtliche Unzuverlässigkeit erfordert kein Verschulden des Gewerbetreibenden.<sup>8</sup> Erforderlich ist weder ein Verschulden im Sinne eines moralischen oder ethischen Vorwurfs, noch ein Charaktermangel. Es kommt auch nicht darauf an, welche Ursachen zu der Überschuldung und der wirtschaftlichen Leistungsunfähigkeit des Gewerbetreibenden geführt haben.<sup>9</sup> Im Interesse eines ordnungsgemäßen und redlichen Wirtschaftsverkehrs muß von einem Gewerbetreibenden vielmehr erwartet werden, daß er bei anhaltender wirtschaftlicher Leistungsunfähigkeit ohne Rücksicht auf die Ursachen seiner wirtschaftlichen Schwierigkeiten seinen Gewerbebetrieb aufgibt.<sup>10</sup>

Die Tatsachen, auf die die Unzuverlässigkeit gestützt werden soll, müssen allerdings gewerbebezogen sein, d.h. die Zuverlässigkeit des Gewerbetreibenden im Hinblick auf das konkret ausgeübte Gewerbe in Frage stellen. Die Verletzung von steuerrechtlichen Zahlungspflichten läßt nach der ständigen Rechtsprechung regelmäßig auf die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden schließen. Denn zur ordnungsgemäßen Ausübung eines Gewerbes gehören auch die mit der Gewerbeausübung zusammenhängenden steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten sowie die Geordnetheit der Vermögensverhältnisse.<sup>11</sup>

Dies gilt jedoch nur dann, wenn die Steuerrückstände sowohl ihrer absoluten Höhe nach als auch im Verhältnis zur Gesamtbelastung des Gewerbetreibenden von Gewicht sind. Auch die Zeitdauer, während deren der Gewerbetreibende seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, ist zu berücksichtigen.<sup>12</sup> Feste Betragsgrenzen, deren Überschreiten die Unzuverlässigkeit nach sich ziehen, gibt es nicht. In der Literatur<sup>13</sup> werden Grenzen bei 5.000 € diskutiert, wovon wohl auch die Finanzverwaltung<sup>14</sup> aus-

geht. Dem folgt die Rechtsprechung zu Recht nicht. Denn zu berücksichtigen sind die gesamten Umstände des Einzelfalls. So führt das OVG Bautzen<sup>15</sup> zur Unzuverlässigkeit bei Steuerschulden in Höhe von lediglich 2.970,48 € instruktiv aus:

„Von besonderem Gewicht ist dabei die Nichtabführung der treuhändisch für den Staat vereinnahmten, aber nicht an den Staat abgeführten Steuerbeträge wie etwa die Umsatzsteuer (...). Das Bestehen von Steuerschulden rechtfertigt jedenfalls dann die Annahme der Unzuverlässigkeit, wenn auch in Zukunft ähnliche Verstöße des Gewerbetreibenden zu befürchten sind. Sein Verhalten muß auf einen eingewurzelten Hang zur Mißachtung der ihm obliegenden steuerlichen Verpflichtungen schließen lassen, und es muß sich um nachhaltige, dauernde Verletzungen handeln. Dies kann unter Umständen aus einer hartnäckigen Weigerung, eine Steuererklärung abzugeben, oder aus einer mangelnden Bereitschaft, mit dem Finanzamt einen Zahlungsplan bzw. ein erfolgsversprechendes Sanierungskonzept zu vereinbaren, hergeleitet werden. Hierbei kann insbesondere auch Berücksichtigung finden, ob der Gewerbetreibende nur unter Androhung von Vollstreckungsmaßnahmen und nur schleppend Zahlungen leistet.

Welche Höhe die Steuerrückstände erreichen müssen, läßt sich nicht allgemein vorgeben. Die Steuerrückstände sind aber nur dann geeignet, den Gewerbetreibenden als

- 5 BVerwG, Urteil vom 02.02.1982 – 1 C 146/80, NVwZ 1982, 503 – seither ständige Rechtsprechung.
- 6 Für viele: VG Regensburg Beschluß vom 19.02.2018 – 5 S 17.2089, BeckRS 2018, 3075.
- 7 VG Regensburg Urteil vom 26.11.2015 – 5 K 14.2148, BeckRS 2016, 40820, m.w.N.; Beschluß vom 19.02.2018 – 5 S 17.2089, BeckRS 2018, 3075.
- 8 Seit BVerwG, Urteil vom 29.03.1966 – I C 62.65 – bis heute ständige Rechtsprechung; vgl. BVerwG, Beschluß vom 30.09.1994 – 8 B 158.94, BeckRS 1994, 31224412 und jüngst OVG Bautzen, Beschluß vom 03.05.2018 – 3 A 17/18 –, juris Tz. 11.
- 9 Vgl. BVerwG, Beschluß vom 02.12.2014 – 8 PKH 7.14 –, juris, Tz. 4; OVG Münster, Beschluß vom 21.01.2016 – 4 B 826/15 –, juris, Tz. 7 f.; Beschluß vom 23.06.2017 – 4 A 1295/15 –, juris; Tz. 6.
- 10 BVerwG, Urteil vom 02.02.1982 – 1 C 146/80, NVwZ 1982, 503; OVG Bautzen, Beschluß vom 03.05.2018 – 3 A 17/18 –, juris Tz. 11.
- 11 Letzteres ist dann nicht mehr gegeben, wenn der Gewerbetreibende wirtschaftlich leistungsunfähig ist, worauf z.B. die Abgabe der Vermögensauskunft (früher: Eidesstattliche Versicherung) die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens bzw. dessen Abweisung mangels Masse hinweist. So: VG Würzburg, Urteil vom 24.02.2016 – W 6 K 14.713 –, juris, Rz. 21.
- 12 BVerwG, Beschluß vom 09.04.1997 – 1 B 81.97, BeckRS 1997, 31222266; OVG Bautzen, Beschluß vom 23.05.2018 – 3 B 334/17, BeckRS 2018, 10252; Beschluß vom 03.05.2018 – 3 A 17/18 –, juris Tz. 9; Marcks, in: Landmann/Rohmer, Gewerbeordnung, 77. EL, Stand: Oktober 2017, § 35 GewO Tz. 49.
- 13 Marcks in Landmann/Rohmer, Gewerbeordnung, 2013, § 35 Tz. 52.
- 14 BMF-Schreiben vom 14.12.2010, i.d.F. vom 19.12.2013, BStBl I 2014, 19, BeckVerw 279920, Tz. 2.2.1.
- 15 OVG Bautzen, Beschluß vom 08.03.2011 – 3 B 354/10, BeckRS 2011, 49435.

unzuverlässig erscheinen zu lassen, wenn sie sowohl ihrer absoluten Höhe nach als auch im Verhältnis zur Gesamtbelastung des Gewerbetreibenden von Gewicht sind; hier ist auch die Zeitdauer, während deren der Gewerbetreibende seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, von Bedeutung. Von Bedeutung ist ferner die Entwicklung des Steuerrückstands über längere Zeit; ständig schlepender Zahlungseingang kann auch bei verhältnismäßig geringen Steuerrückständen die Unzuverlässigkeit begründen. (...) Im Übrigen ist der Antragsteller (...) – anders als angekündigt – seinen steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten erneut nicht nachgekommen. Angesichts der über einen längeren Zeitraum (seit 2007) zu beobachtenden beharrlichen Weigerung, seinen steuerlichen Pflichten nachzukommen, ist auch die Höhe von derzeit 2.970,48 € (Stand 08.02.2011) ausreichend, um hier von der Unzuverlässigkeit des Antragstellers auszugehen.

(...) Besonders fällt dabei auch ins Gewicht, daß vorliegend treuhändisch für den Staat vereinnahmte Umsatzsteuerschulden bestehen; dies und das Verhalten des Antragstellers zur Reduzierung seiner Steuerschulden begründet im vorliegenden Fall selbst bei einer Unterschreitung eines Steuerschuldbetrags von 5.000,00 € (...) oder – wie vom Verwaltungsgericht Dresden seiner Entscheidung zugrunde gelegt – von 2.500,00 € (...) die negative Prognose. Schließlich haben diese Steuerschulden angesichts des erkennbaren Umfangs des Geschäftsbetriebs des Antragstellers auch nicht nur ein geringes Gewicht im Verhältnis zu den hieraus entstehenden Betriebseinnahmen.“

Der beharrliche Verstoß gegen steuerliche Pflichten, insbesondere fehlende Buchhaltung, fehlende Jahresabschlüsse, Steuererklärungen, Steueranmeldungen, verbunden mit Steuerrückständen, kann also im Einzelfall selbst bei Bagatellbeträgen zur Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden führen. Das gilt insbesondere bei rückständigen Steuerarten gewerbespezifischer Art (Lohn-, Einkommens-, Gewerbe- und Umsatzsteuer).<sup>16</sup>

Nach VG Regensburg kann bereits die Nichtabgabe von Steuererklärungen für sich allein eine Unzuverlässigkeit begründen, wenn die Erklärungen trotz Erinnerung hartnäckig über längere Zeit nicht abgegeben werden, wobei wiederum die Nichtabgabe von Lohnsteueranmeldungen oder von Umsatzsteuer-Voranmeldungen in der Regel besonderes Gewicht haben.<sup>17</sup>

Kommen noch Schulden gegenüber Sozialversicherungsträgern, Berufsgenossenschaften, Kammern hinzu, ferner die Eintragung in Schuldnerverzeichnisse, erfolglose Vollstreckungsversuche, Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, Festsetzung von Zwangsgeld durch das Finanzamt, Versuche, Vollstreckungsmaßnahmen des Finanzamts zu vereiteln, oder gar Strafverfahren, wird sich kaum noch eine positive Zuverlässigkeitsprognose begründen lassen.

## d) Herkunft der Steuerschulden ist unerheblich

Unerheblich ist zudem, ob sich die Steuerschulden aus gemäß § 162 AO geschätzten oder aus exakt ermittelten Besteuerungsgrundlagen ergeben. Müssen die Besteuerungsgrundlagen deswegen, weil der Gewerbetreibende seinen steuerlichen Erklärungspflichten nicht nachkommt, geschätzt werden, so ist die auf dieser Grundlage festgesetzte Steuerschuld nicht von anderer rechtlicher Qualität und daher nicht anders zu würdigen als eine Steuerschuld, die sich aus exakt ermittelten Besteuerungsgrundlagen ergibt.<sup>18</sup> Denn für die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden ist allein maßgeblich, in welcher Höhe er bis zum Erlaß der Ordnungsverfügung Steuern zuzüglich Zinsen und Zuschlägen nicht gezahlt hatte, die er bereits deshalb von Rechts wegen hätte zahlen müssen, weil die an ihn ergangenen Steuerbescheide vollziehbar waren.<sup>19</sup> Dabei sind auf Schätzungen beruhende Steuerschulden in gleicher Weise von Bedeutung.<sup>20</sup>

Die Berechtigung der Steuerforderungen ist weder von der Verwaltungsbehörde noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu prüfen. Maßgeblich ist allein, daß die Steuern zuzüglich Verspätungs- und Säumniszuschläge fällig und zu entrichten waren.<sup>21</sup>

Daher geht auch der häufig vorgebrachte Einwand fehl, daß es angezeigt sei, zunächst die tatsächliche Steuerschuld zu berechnen und erst dann darüber zu entscheiden, ob Unzuverlässigkeit vorliegt. Denn hätte der Gewerbetreibende die entsprechenden Erklärungen fristgerecht abgegeben, wäre es dem Finanzamt ohne weiteres möglich gewesen, die genaue Steuerschuld zu berechnen. Daher liegt es an dem Gewerbetreibenden selbst, Schätzungen des Finanzamts durch Einreichung von Steuererklärungen zu vermeiden. Der Gewerbetreibende kann sich daher nicht darauf berufen, daß die Steuerrückstände nach Überprüfung der steuerrechtlichen Situation gar nicht so hoch seien wie vom Finanzamt geschätzt.<sup>22</sup>

Die Zahlungsrückstände sind auch insoweit zu berücksichtigen, als sie Säumniszuschläge umfassen. Ein Heraus-

16 VG Regensburg Beschluß vom 19.02.2018 – 5 S 17.2089, BeckRS 2018, 3075, Tz. 32; zur Umsatzsteuer: OVG Bautzen, Beschluß vom 03.05.2018 – 3 A 17/18 –, juris Tz. 9.

17 VG Regensburg Beschluß vom 19.02.2018 – 5 S 17.2089, BeckRS 2018, 3075, Tz. 36.

18 BVerwG, Beschluß vom 29.01.1988 – 1 B 164/87 –, juris – seither ständige Rechtsprechung.

19 OVG Münster, Beschlüsse vom 29.05.2017 – 4 A 590-16 –, juris, Tz. 4; vom 25.3.2015 – 4 B 1480/14 –, juris, Tz. 8 f., m.w.N.

20 OVG Lüneburg, Beschluß vom 16.02.2018 – 7 LA 109/17, BeckRS 2018, 2241; OVG Münster, Beschluß vom 06.12.2016 – 4 A 1425/14 –, juris.

21 OVG Münster, Beschlüsse vom 08.08.2017 – 4 B 661/17, BeckRS 2017, 120376, Tz. 4, m.w.N.; vom 08.05.2017 – 4 A 113/16 –, juris, Tz. 10.

22 VG Regensburg Beschluß vom 19.02.2018 – 5 S 17.2089, BeckRS 2018, 3075, Tz. 36.



rechnen der Säumniszuschläge und ein Abstellen lediglich auf die Hauptforderung ist nicht möglich.<sup>23</sup>

Ebenso fruchtlos ist der häufig vorgebrachte Einwand, der Steuerberater habe die Fristversäumnisse und damit die „überhöhten“ Schätzungen verschuldet. Auch die gelegentlich zu findende Einwendung, der Gewerbetreibende sei aufgrund Krankheit verhindert gewesen, ist unerheblich. Denn auch insoweit setzt die Unzuverlässigkeit kein Verschulden voraus. Und schließlich ist unbeachtlich, wenn sich nachträglich die ursprünglich zu hoch festgesetzte (geschätzte) Steuerschuld reduziert.

### e) Sanierungskonzept

Bei Vorhandensein von Schulden gegenüber privaten und/oder öffentlichen Kassen kann nach der Rechtsprechung die positive Prognose der Zuverlässigkeit nur dann gestellt werden, wenn der Gewerbetreibende darlegen kann, daß er nach einem wirkungsvollen und nachvollziehbaren Sanierungskonzept Zahlungen leistet, die erwarten lassen, daß in absehbarer Zeit seine Schulden begleichen kann.<sup>24</sup>

Die Trauben für ein solches von der Rechtsprechung akzeptiertes Sanierungskonzept hängen hoch. Grundsätzlich setzt ein **erfolgsversprechendes Sanierungskonzept** voraus, daß mit den Gläubigern eine verbindliche Ratenzahlungsvereinbarung geschlossen und auch ein Tilgungsplan effektiv eingehalten wird.<sup>25</sup> Dem Tilgungsplan müssen konkrete Ratenzahlungen und insbesondere das Ende der Rückführung der (gesamten) Rückstände zu entnehmen sein.<sup>26</sup>

### f) Ausweg Insolvenz und Restschuldbefreiung?

Hoffnung setzen Betroffene in die Rechtsprechung bspw. des OVG Saarlouis<sup>27</sup>, wonach während eines laufenden Gewerbeuntersagungsverfahrens vor Ergehen einer abschließenden Entscheidung der Widerspruchsbehörde die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gewerbetreibenden beachtlich sei. Hatte der Insolvenzverwalter das ausgeübte Gewerbe nach Maßgabe des § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO freigegeben und endete das Insolvenzverfahren unter der Geltung des § 291 InsO a.F. mit der Ankündigung der Restschuldbefreiung durch einen am Ende des Insolvenzverfahrens ergehenden Beschluß, so waren die Verwaltungs- bzw. Widerspruchsbehörden während der sich hieran anschließenden Wohlverhaltensphase gehindert, wegen Schulden, die zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens geführt haben, an der Annahme ungeordneter Vermögensverhältnisse festzuhalten.

Diese Rechtsprechung ist seit dem Außerkrafttreten des § 291 InsO zum 01.07.2014 überholt. Stattdessen stellt nunmehr das Insolvenzgericht im Falle eines zulässigen Restschuldbefreiungsantrags nach § 287a Abs. 1 InsO bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch Beschluß fest, daß der Schuldner Restschuldbefreiung erlangt, wenn er

den Obliegenheiten nach § 295 InsO nachkommt und die Voraussetzungen für eine Versagung nach den §§ 290, 297 bis 298 InsO nicht vorliegen. Im Unterschied zur Ankündigung der Restschuldbefreiung nach § 291 InsO a.F. erfolgt der Beschluß gemäß § 287a InsO nicht nach der Beendigung des Insolvenzverfahrens, sondern – als Eingangsentcheidung – bereits mit oder unmittelbar nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Die Restschuldbefreiung hat sich daher zum Zeitpunkt der Eingangsentcheidung noch nicht zu einer konkreten Aussicht verdichtet. Die Vermögensverhältnisse des Schuldners sind in diesem frühen Stadium noch nicht in vergleichbarer Weise geordnet wie im Fall eines angenommenen Schuldenbereinigungsplans, einer außergerichtlichen Tilgungsvereinbarung oder einer am Ende des Insolvenzverfahrens erfolgenden Ankündigung der Restschuldbefreiung nach § 291 InsO a.F.<sup>28</sup> Die Flucht in Insolvenz mit Ankündigung einer Restschuldbefreiung und Freigabe im Rahmen des § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO ist dem Betroffenen somit seit 2014 abgeschnitten.

### g) Typische Inhalte der Untersagungsverfügung

- Untersagung des bestimmten Gewerbes (ganz oder teilweise), § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO bzw. §§ 15, 31 GastG und andere Spezialnormen für erlaubnispflichtige Gewerbe einschließlich Widerruf und Rücknahme der Erlaubnis, bspw. § 3 Abs. 5 Güterkraftverkehrsgesetz, § 25 Abs. 3 Personenbeförderungsgesetz.
- Erweiterte Gewerbeuntersagung, § 35 Abs. 1 Satz 2 GewO.
- Anordnung der sofortigen Vollziehung, § 80 Abs. 3 VwGO.
- Androhung eines Zwangsgelds für den Fall der Zuwiderhandlung.
- Verpflichtung bzw. Aufgabe, die Gewerbetätigkeit einzustellen.
- Verpflichtung bzw., das Gewerbe abzumelden.
- Verpflichtung zur Abwicklung des Betriebs mit Abwicklungsfrist.

23 OVG Lüneburg, Beschluß vom 16.02.2018 – 7 LA 109/17, BeckRS 2018, 2241; OVG Münster, Beschluß vom 06.12.2016 – 4 A 1425/14 –, juris.

24 VG Würzburg, Urteil vom 24.02.2016 – W 6 K 14.713 –, juris, Rz. 21.

25 OVG Lüneburg, Beschluß vom 16.02.2018 – 7 LA 109/17, BeckRS 2018, Tz. 10; vgl. auch Bayerischer VGH, Beschluß vom 08.07.2013 – 22 C 13.1163 –, juris; Beschluß vom 26.03.2013 – 22 ZB 12.2633 –, juris.

26 Vgl. OVG Münster, Beschlüsse vom 11.06.2018 – 4 B 566/18 –, juris, Tz. 8; vom 23.06.2017 – 4 A 1295/15 –, juris; Tz. 12; vom 09.03.2017 – 4 B 1334/16 –, juris, Tz. 7 f., und vom 29.05.2017 – 4 A 590/16 –, juris, Tz. 7 f., jeweils m.w.N.

27 Urteil vom 05.10.2016 – 1 A 188/15 –, juris.

28 BVerwG, Beschluß vom 21.12.2017 – 8 B 70/16 –, Tz. 6, juris, unter Verweis auf vgl. BGH, Beschluss vom 29.12.2016 – AnwZ (Brfg) 53/16 – juris Tz. 7 ff.

- Zwangsweise Schließung und Versiegelung der Betriebsräume.<sup>29</sup>
  - Anordnung der Kostentragung.
  - Festsetzen einer Gebühr für den behördlichen Bescheid.
- Bei allen diesen Anordnungen fällt auf, daß sich die Rechtsprechung regelmäßig und recht stereotyp mit der Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit befaßt, sobald die Voraussetzungen hierfür aber – wie nahezu durchgängig immer in der veröffentlichten Rechtsprechung – bejaht werden, alle sonstigen Anordnungen quasi durchgewunken werden.

Lediglich mit der Frage der **erweiterten Gewerbeuntersagung** wegen gewerbeübergreifender Unzuverlässigkeit befassen sich die Gerichte gelegentlich intensiver, wenn auch nicht weniger stereotyp. Zumeist begnügen sich die Gerichte mit dem Hinweis, es sei in der Rechtsprechung geklärt, daß die nach § 35 Abs. 1 Satz 2 GewO erforderliche gewerbeübergreifende Unzuverlässigkeit dann gegeben ist, wenn die aufgrund von erheblichen Steuerrückständen anzunehmende wirtschaftliche Leistungsunfähigkeit den Betroffenen für die Ausübung aller Gewerbe als unzuverlässig erscheinen läßt. Weil die Verletzung steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Zahlungspflichten für jeden Gewerbetreibenden gelten und nicht nur Bezug zu einer bestimmten gewerblichen Tätigkeit haben, rechtfertigt dies regelmäßig eine erweiterte Gewerbeuntersagung.<sup>30</sup> Insoweit sei die erweiterte Gewerbeuntersagung zum Schutz der Allgemeinheit erforderlich und steht mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in der Ausprägung durch Art. 12 GG in Einklang.<sup>31</sup> Sehr deutlich wird das VG Regensburg<sup>32</sup> im Fall einer Gaststättenuntersagung und stellt auf gemeinschädliches Verhalten und im Einklang mit dem OVG Münster<sup>33</sup> auf eine ohne Untersagung nicht zu rechtfertigende Wettbewerbsbegünstigung ab:

„Die [erweiterte] Untersagung war zudem zum Schutze der Allgemeinheit erforderlich. Staat und Gemeinden sind auf den fristgerechten Eingang der von ihnen erhobenen Steuern und Abgaben angewiesen, um ihren ständig zunehmenden Verpflichtungen gegenüber der Allgemeinheit genügen zu können. Wenn ein Gewerbetreibender sich seinen finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Staat und der Gemeinde entzieht, so stellt dies ein *gemeinschädliches Verhalten dar, vor dem die Allgemeinheit zu bewahren ist. ...*

Da sich die Ordnung ihrer Vermögensverhältnisse nicht verbessert hat, besteht somit konkret Anlaß zu befürchten, daß diejenigen wichtigen Gemeinschaftsgüter, deren Schutz das Erfordernis eines zuverlässigen Gastwirts dient, auch bis zum Abschluß des Hauptsacheverfahrens beeinträchtigt werden. Der Staat hat ein berechtigtes Interesse am Eingang der fälligen Steuern, um seine Aufgaben gegenüber der Allgemeinheit erfüllen zu können. Die Allgemeinheit ist davor zu schützen, daß die benötigten Geldmittel vom Gewerbetreibenden vorenthalten werden. Wenn ein Gewerbetreibender sich seinen finanziellen Verpflichtungen gegenüber dem Staat und der Gemeinde entzieht, so schädigt er nicht nur die Allgemeinheit, sondern

versucht damit zugleich, sich in unlauterer Weise im Geschäftsleben einen Vorsprung vor den mit ihm im Wettbewerb stehenden Gewerbetreibenden zu verschaffen, die ihre Steuerpflichten in redlicher Weise erfüllen. Auch im Rahmen der Steuergerechtigkeit, die die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen erfordert, kann nicht hingenommen werden, daß sich die Antragstellerin ihren steuerlichen Verpflichtungen nachhaltig und in erheblichem Umfang entzieht. Daher hat das rein wirtschaftliche Interesse der Antragstellerin im vorliegenden Fall zurückzutreten.“

Der VGH München<sup>34</sup> erhebt die erweiterte Gewerbeuntersagung bei gewerbeübergreifender Unzuverlässigkeit (Steuerschulden) sogar zur Regel und belastet den Betroffenen, einen „ganz extremen Ausnahmefall“ – was immer das konkret sein mag – darzulegen:

„Ist ein Gewerbetreibender gewerbeübergreifend unzuverlässig und ist die Untersagung zur Gefahrenabwehr erforderlich, so ist eine erweiterte Gewerbeuntersagung auch im Hinblick auf Art. 12 GG in aller Regel rechtmäßig. Aus den Darlegungen des Klägers ergibt sich nicht, inwieweit ein ganz extremer Ausnahmefall vorliegen würde, in dem eine Untersagungsverfügung trotz gewerberechtlicher Unzuverlässigkeit und trotz Untersagungserforderlichkeit unverhältnismäßig sein könnte“.

Mit der Einwendung der Gefahr einer wirtschaftlichen Existenzvernichtung wird der Betroffene regelmäßig nicht gehört.<sup>35</sup> In Fällen der Unzuverlässigkeit wegen lang andauernder wirtschaftlicher Leistungsunfähigkeit steht der Ausschluß des Betroffenen aus dem Wirtschaftsverkehr nach ständiger Rechtsprechung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Einklang, und zwar selbst dann, wenn der Betroffene dadurch den sozialen Sicherungssystemen zur Last fallen sollte. Ist die Untersagung des Gewerbes wegen wirtschaftlicher Leistungsunfähigkeit zum Schutz der Allgemeinheit erforderlich, so ist es nicht unverhältnismäßig, dem Schutz der Allgemeinheit Vorrang vor dem Interesse des Betroffenen zu geben, seine Existenzgrundlage behalten zu können.

29 Vgl. OVG Münster, Beschluß vom 23.06.2017 – 4 A 1295/15 –, juris, Tz. 20.

30 OVG Bautzen, Beschluß vom 23.05.2018 – 3 B 334/17 –, juris, Tz. 10.

31 Exemplarisch OVG Münster, Beschluß vom 06. Dezember 2016 – 4 A 1425/14 –, juris, Tz. 12 mit Verweis auf BVerwG, Urteil vom 16.03.1982 – 1 C 124.80 –, GewArch 1982, 303 f. = juris, Tz. 24, und Beschluß vom 19.01.1994 – 1 B 5.94 –, GewArch 1995, 115 f. = juris, Tz. 9; OVG Münster, Beschluß vom 14.12.2015 – 4 A 730/15 –, juris, Tz. 8.

32 VG Regensburg Beschluß vom 19.02.2018 – 5 S 17.2089, BeckRS 2018, 3075, Tz. 44 ff., 55f.

33 OVG Münster, Beschluß vom 27.04.2017 – 4 B 308/17 –, juris, Tz. 16.

34 VGH München, Beschluß vom 27.02.2018 – 22 ZB 17.1949, BeckRS 2018, 3001, Tz. 11.

35 OVG Bautzen, Beschlüsse vom 23.05.2018 – 3 B 334/17 –, juris, Tz. 9; vom 03.05.2018 – 3 A 17/18 –, juris Tz. 12; vom 23. April 2018 – 3 B 210/17 –, juris Tz. 10; OVG Münster, Beschluß vom 09.03.2017 – 4 B 1334/16, Tz. 6 unter Verweis auf BVerwG, Beschluß vom 09.03.1994 – 1 B 33/94 –, juris, Tz. 3.



## 2. Wiedergestattung der Gewerbeausübung

### a) Rechtsgrundlage

Nach § 35 Abs. 6 Satz 1 GewO ist dem Gewerbetreibenden von der zuständigen Behörde auf schriftlichen Antrag die persönliche Ausübung des Gewerbes wieder zu gestatten, wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß eine Unzuverlässigkeit im Sinne des § 35 Abs. 1 GewO nicht mehr vorliegt. Vor Ablauf eines Jahres nach Durchführung der Untersagungsverfügung kann die Wiederaufnahme nur gestattet werden, wenn hierfür besondere Gründe vorliegen (vgl. § 35 Abs. 6 Satz 2 GewO).

Diese Entscheidung fordert wie die Gewerbeuntersagung eine Prognose über die Zuverlässigkeit nach Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit. Sie muß prospektiv, das heißt bezogen auf eine mögliche Gefährdung des redlichen Geschäftsverkehrs in der Zukunft begründet werden, wobei allerdings in der Vergangenheit gezeigtes Verhalten als Indiz gewertet werden kann. Zu beachten ist dabei, daß durch die Gewerbeuntersagung und ihre Aufrechterhaltung nicht vergangenes Verhalten „gleichsam bestraft“ werden soll.<sup>36</sup>

Aus der Gewährleistung der Berufsfreiheit in Art. 12 Abs. 1 GG ergibt sich, daß niemand länger von der Gewerbeausübung ferngehalten werden darf, als dies durch überwiegende Interessen der Allgemeinheit geboten ist. Auf die Wiedergestattung besteht daher ein Rechtsanspruch, wenn etwa die den Untersagungsbescheid tragenden Gründe inzwischen entfallen oder Gefährdungen i.S.d. § 35 Abs. 1 GewO nicht mehr zu befürchten sind oder es inzwischen an der Verhältnismäßigkeit des Fortbestehens der Untersagung mangelt.<sup>37</sup>

### b) Entscheidungserheblicher Zeitpunkt

Entscheidungserheblicher Zeitpunkt für die Begründetheit eines Anspruchs auf Wiedergestattung der Gewerbeausübung ist nach § 35 Abs. 6 GewO die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung bei Gericht.<sup>38</sup> Die mit dem Ausspruch der Gewerbeuntersagung festgestellte gewerberechtliche Unzuverlässigkeit darf dann nicht mehr bestehen. Der betreffende Gewerbetreibende muß nunmehr die Gewähr dafür bieten, daß er sein Gewerbe – auch im Hinblick auf öffentlich-rechtliche Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen – ordnungsgemäß ausüben wird. Die Beweislast für die Rechtmäßigkeit des Ablehnungsbescheides und die Aufrechterhaltung der Untersagungsverfügung liegt bei der Gewerbeaufsichtsbehörde.

### c) Sperrjahr

Gemäß § 35 Abs. 6 Satz 2 GewO setzt die Wiedergestattung der Gewerbeausübung grundsätzlich voraus, daß die Untersagungsverfügung ein Jahr lang durchgeführt sein muß. Durchführung bedeutet, daß die Untersagung minde-

stens ein Jahr vollzogen gewesen ist, sei es, daß die Untersagungsverfügung freiwillig beachtet, sei es, daß sie zwangsweise durchgesetzt worden ist.<sup>39</sup>

Vorangegangene Weigerungen des Betroffenen, sein Gewerbe zu schließen oder der Verdacht der heimlichen Fortführung lassen das Sperrjahr gar nicht erst anlaufen.

### d) Weitere materielle Voraussetzungen

Insoweit kann auf die Ausführungen zur Gewerbeuntersagung verwiesen werden, insbesondere, soweit es das notwendige Sanierungskonzept angeht.<sup>40</sup> Die Rechtsprechung verlangt allerdings zusätzlich einen belegten und überprüfbaren Verhaltenswandel im Sinne eines Reifeprozesses.<sup>41</sup> Je länger das zuvor gezeigte Fehlverhalten andauerte, desto mehr müssen sich auch die Tatsachen auf einen längeren Zeitraum erstrecken, also nachhaltig sein, die die Grundlage für die Annahme eines geläuterten Verhaltens sein können. Ein kurzfristiges Wohlverhalten kann eine über lange Zeit zu Tage getretene Unzuverlässigkeit nicht ohne weiteres ausräumen, insbesondere wenn dieses Wohlverhalten nicht Teil eines durchdachten und erfolgversprechenden Sanierungskonzepts oder Ergebnis eines inneren Reifeprozesses des Gewerbetreibenden ist.<sup>42</sup> Die bloße Bekundung der Bereitschaft, ein tragfähiges Sanierungskonzept vorzulegen, genügt nicht.

Tilgungsbemühungen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren fallen zudem auch nicht ohne weiteres ins Gewicht. Nach der Rechtsprechung ist ein unter dem Druck eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens momentan gezeigtes „Wohlverhalten“ nicht ohne weiteres geeignet, eine zuvor gezeigte Unzuverlässigkeit aufzuheben.<sup>43</sup> Ein nachträgliches ordnungsgemäßes Verhalten während des Verwaltungsgerichtsprozesses ist demnach im Allgemeinen wenig bedeutsam. Dies gilt vor allem dann, wenn dieses Wohlverhalten erforderlich erscheint, um ein gerade schwebendes Verfahren zu einem günstigen Ende zu bringen.<sup>44</sup>

36 OVG Lüneburg, Urteile vom 02.10.2014 – 12 A 291/13 –, juris, Tz. 15; und vom 08.09.2014 – 7 LB 93/13, jeweils m.w.N.

37 OVG Lüneburg, Urteil vom 02.10.2014 – 12 A 291/13 –, juris, Tz. 15, m.w.N.

38 BayVG, Beschluß vom 02.05.2011 – 22 ZB 11.184 – juris Tz. 10.

39 VG München, Urteil vom 31.05.2016 – M 16 K 15.4365 –, juris, Tz. 25; vgl. auch Landmann/Rohmer, Gewerbeordnung, Stand Juni 2015, § 35 Tz. 175 m.w.N.; VG Hannover, Urteil vom 21.11.2012 – 11 A 5260/10 –, juris, Tz. 21.

40 Vgl. BVerwG, Beschluß vom 02.12.2014 – 8 PKH 7-14 –, juris; OVG Bautzen, Beschluß vom 23.04.2018 – 3 b 210/17 –, BeckRS 2018, 6804; Tz. 8.

41 VG München, Urteil vom 31.05.2016 – M 16 K 15.4365 –, juris, Tz. 31.

42 BayVG, Beschluß vom 24.01.2013 – 22 ZB 12.2778 –, juris Tz. 8.

43 VG München, Urteil vom 31.05.2016 – M 16 K 15.4365 –, juris, Tz. 33 m.w.N.

44 BayVG, Beschluß vom 02.05.2011 – 22 ZB 11.184 – juris Tz. 15.

Die für die Wiedererlangung der persönlichen Zuverlässigkeit erforderliche grundlegende Verhaltensänderung ergibt sich nicht bereits aus der Durchführung eines Insolvenzverfahrens.<sup>45</sup> Eine Restschuldbefreiung (§ 301 Abs. 1 InsO) kann eine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit des ehemaligen Gewerbetreibenden wegen finanzieller Leistungsunfähigkeit im Hinblick auf die in der Vergangenheit entstandenen Schulden beseitigen. Aus ihr ergibt sich indes nicht, ob und in welcher Höhe hiervon ausgenommene Forderungen i.S.d. § 302 InsO bestehen und den Erlaubnisbewerber weiterhin belasten. Sie sagt ferner nichts über die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erlaubnisbewerbers im für die Wiedergestattung maßgeblichen Zeitpunkt der letzten Tatsachenverhandlung aus sowie darüber, ob außer der Frage der finanziellen Leistungsfähigkeit andere Umstände bestehen, die gegen eine gewerberechtliche Zuverlässigkeit des Erlaubnisbewerbers sprechen.<sup>46</sup>

### 3. Stroh männer und Stroh frauen<sup>47</sup>

Bedient sich der gewerberechtlich Unzuverlässige Dritter, um das untersagte Gewerbe zu erhalten oder fortzusetzen, muß das nicht unzulässig sein. Er kann sein Unternehmen bspw. verpachten. Er darf dann aber kein Strohmann-Verhältnis eingehen und auch keinen im Bereich seiner Gewerbeuntersagung liegenden bestimmenden Einfluß nehmen, auch nicht auf zwischengeschaltete Gesellschaften. Eben darauf aber zielen die Angebote verschiedener „Dienstleister“ ab, die zudem Anonymität versprechen. Sie riskieren damit selbst, Adressat einer Gewerbeuntersagung zu werden.

Soweit die Unzuverlässigkeit desjenigen, der ein Gewerbe betreibt, aus dem Einfluß eines Dritten abzuleiten ist, ist zwischen Strohmannverhältnissen einerseits und dem bestimmenden Einfluß eines unzuverlässigen Dritten andererseits zu unterscheiden.

#### a) Begriffsbestimmungen: „Strohmann“ vs. „bestimmender Einfluß“

aa) Von einem „Strohmann“ spricht man im Gewerbe recht, wenn jemand (der Strohmann) zur Verschlei erung der tatsächlichen Verhältnisse als Gewerbe treibender vorgeschoben wird, das in Frage stehende Gewerbe in Wirklichkeit aber von einem anderen be trieben wird. Die eine Person gibt nur ihren Namen für den Gewerbebetrieb her und dient dem wahren Gewerbe treibenden als „Aushängeschild“. In der Rechtspre chung ist der Strohmann auch als jederzeit steuerbare Marionette bezeichnet worden, die von dem „Hintermann“ vorgeschoben wird, um zwecks Täuschung des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs die wahren faktisch wirtschaftlichen Machtverhältnisse zu verschleiern. Ein Strohmannverhältnis ist nur dann anzunehmen,

wenn eine genaue Analyse der Innenbeziehungen er weist, daß ein Gewerbetreibender zur Verschlei erung der wirklichen Machtverhältnisse eine natürliche oder juristische Person vorschiebt, die ohne eigene unternehmerische Tätigkeit nur als Marionette des Gewerbe treibenden am Wirtschaftsleben teilnimmt. Dabei liegt der eigentliche Sinn der rechtlichen Erfassung des Strohmannverhältnisses darin, den Hintermann in den gewerblichen Ordnungsrahmen einzubeziehen, nicht darin, den Strohmann daraus zu entlassen.<sup>48</sup> Kennzeichnend ist danach die Teilnahme des Strohmannes am Wirtschaftsleben, die von dem Hintermann gesteuert wird. Der Strohmann hat keinen au tonom bestimmten Handlungsspielraum. Vielmehr ist die Stellung des Hintermanns so umfassend, daß dieser selbst Gewerbetreibender ist.<sup>49</sup>

bb) Bei der **Fallgruppe des bestimmenden Einflusses** eines unzuverlässigen Dritten ist dagegen derjenige unzuverlässig, der Dritten, welche die für diesen Beruf erforderliche Zuverlässigkeit nicht besitzen, einen Einfluß auf die Führung des Gewerbebetriebes einräumt oder auch nur nicht willens oder nicht in der Lage ist, einen solchen Einfluß auszuschalten. Denn wenn er einen Gewerbebetrieb führen will und hierbei Dritten, die selbst nicht die hierfür erforderliche Zuverlässigkeit besitzen, eine Einflußnahme auf die Führung des Betriebes ermöglicht oder sie nicht ausschalten will oder kann, so rechtfertigt dies den Schluß, daß er selbst nicht willens oder nicht in der Lage ist, alle Voraussetzungen für eine einwandfreie Führung des Betriebes zu schaffen, also auch in seiner eigenen Person keine Gewähr für eine ordnungsgemäße Betriebsführung bietet.<sup>50</sup> Neben dem bestimmenden Einfluß des Dritten und dessen Unzuverlässigkeit setzt diese Fallgruppe voraus, daß der Einfluß auf demselben Gebiet des betrieblichen Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs zutage tritt, auf dem der Dritte unzuverlässig ist. Zudem muß der Gewerbetreibende die Tatsachen, die die Unzuverlässigkeit des Dritten begründen, kennen.<sup>51</sup>

45 OVG Magdeburg, Urteil vom 02.12.2015 – 1 L 17/14 –, Tz. 43, juris; m.w.N.

46 OVG Magdeburg, Beschluß vom 27.12.2013 – 1 L 112/13 –, juris, Tz. 7.

47 Dazu zur Lektüre empfohlen: *Scheidler*, Der Strohmann im Gewerbe recht, VR 2015, 150-155.

48 BVerwG, Urteil vom 14.07.2003 – 6 C 10/03 –, NVwZ 2004, 103; OVG Bremen, Beschluß vom 09.10.2012 – 2 B 240/12 –, Tz. 6, juris.; vgl. auch VG Arnsberg, Beschluß vom 04.05.2016 – 1 L 1671/15 –, Rn. 28, juris.

49 VG Köln, Urteil vom 19.05.2016 – 1 K 65/16 –, Tz. 31, juris.

50 VG Köln, Urteil vom 19.05.2016 – 1 K 65/16 –, Tz. 35, juris.

51 VG Köln, Urteil vom 19.05.2016 – 1 K 65/16 –, Tz. 39, juris.; OVG Bremen, Beschluß vom 09.10.2012 – 2 B 240/12 –, Tz. 19, juris.

## b) Adressaten der Verfügung

Bei einem Strohmannverhältnis ist neben dem Hintermann auch der Strohmann, der als Gewerbetreibender nach außen aktiv wird, geeigneter Adressat einer Gewerbeuntersagung.<sup>52</sup> Ist der Hintermann unzuverlässig, so folgt die Unzuverlässigkeit des Strohmannes bereits daraus, daß er einem unzuverlässigen Hintermann die gewerbliche Betätigung ermöglicht. „Die Unzuverlässigkeit des Hintermanns wird sich in der Praxis in der Regel leicht begründen lassen, da gerade seine Unzuverlässigkeit der Grund dafür ist, daß er nach außen hin einen „an sich unbescholtenen“ Strohmann vorgeschoben hat. Und ist der Hintermann unzuverlässig, so läßt sich damit gleichzeitig auch eine Unzuverlässigkeit des Strohmanns begründen, die daraus folgt, daß er einem unzuverlässigen Hintermann die gewerbliche Betätigung ermöglicht.“<sup>53</sup>

Nicht anders sieht es im Fall des bestimmenden Einflusses eines unzuverlässigen Dritten aus. Die Konsequenzen sind nicht weniger einschneidend, wie u.a. das VG Köln zeigt. Nach dessen Auffassung berechtigt alleine der zugunsten unzuverlässiger Dritter eingeräumte bestimmende Einfluß die erweiterte Gewerbeuntersagung. Die Ausdehnung der Gewerbeuntersagung auf alle anderen Gewerbe sowie die Tätigkeit als Vertretungsberechtigter eines Gewerbetreibenden oder als mit der Leitung eines Gewerbebetriebes beauftragte Person sei angesichts der gewerbeübergreifenden Pflichtverstöße nicht zu beanstanden. Das Einräumen des Einflusses eines unzuverlässigen Dritten auf die gewerbliche Tätigkeit begründet eine gewerbeübergreifende Unzuverlässigkeit. Der dortige Kläger habe Verpflichtungen verletzt, die für jeden Gewerbetreibenden gelten und nicht nur einen Bezug zu einer bestimmten gewerblichen Tätigkeit haben. Die maßgeblichen Erwägungen des Beklagten hierzu sein ermessensfehlerfrei.<sup>54</sup>

Das gilt auch bei der Zwischenschaltung einer GmbH. Ist eine GmbH rechtlich und/oder tatsächlich so strukturiert, daß der unzuverlässige Alleingesellschafter [oder ein sonstiger Dritter] maßgeblichen Einfluß auf die Geschäftsführung ausübt, begründet dies ihre gewerberechtliche Unzuverlässigkeit, ohne daß es auf die Frage ankäme, ob der Geschäftsführer seinerseits unzuverlässig ist.<sup>55</sup>

## c) Angebliche Anonymität über Treuhandgestaltungen

Vordergründig ist es Betroffenen ohne weiteres möglich, über ein verdecktes Treuhandverhältnis eine Gesellschaft (GmbH, UG, etc.) zu gründen oder zu kaufen. Vordergründig ist es Betroffenen dabei genauso möglich, über diese Gesellschaften das Gewerbe „verdeckt“ oder „anonym“ fortzuführen. Anonym bleiben sie damit dennoch nicht, zumindest nicht gegenüber dem Finanzamt. Denn das Treuhandverhältnis ist gegenüber dem Finanzamt offenzulegen, entweder durch den Notar (Anzeigepflichten aus § 34 ErbStG, § 54 EStDV, § 40 GmbHG), wenn er davon erfährt, oder durch den Hintermann oder aber durch den Treuhän-

der/Strohmann selbst, um eine zutreffende Zuordnung der Einkünfte und damit auch zutreffende Besteuerung sicherzustellen. Treuhänder/Strohmannen müssen im eigenen Besteuerungsverfahren alles Zumutbare unternehmen, um den Nachweis zu erbringen, daß es sich bei den von ihnen verwahrten Rechten nicht um eigenes, sondern um fremdes Vermögen handelt.<sup>56</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH ist für die Anerkennung der Treuhandenschaft ein klarer und eindeutiger Nachweis erforderlich.<sup>57</sup>

Wird das Treuhandverhältnis nicht offengelegt, erfolgen Vermögens- und Einkünftezurechnung und auch die daraus resultierenden Steuerfolgen ausschließlich beim Treuhänder/Strohmann. Das können weder Hintermann noch Treuhänder wollen.

## d) Bußgeld

Dazu kommt die Gefahr eines Bußgelds wegen des Verstoßes gegen die vorausgegangene behördliche Untersagungsverfügung – auch als Hintermann oder Treugeber, § 146 Abs. 1 Nr. 1a GewO.

## e) Ordnungswidrigkeitsverfahren

Wird ein zulassungspflichtiges Handwerk über einen Strohmann betrieben, liegt ein Verstoß gegen § 1 Handwerksordnung in Verbindung mit § 8 Abs. 1 Nr. 1d und e Schwarz-ArbG<sup>58</sup> nahe.

## f) Selbstständiges Verfallsverfahren, § 29a OWiG

Unrecht darf sich nicht lohnen. Das muß für kriminelles Unrecht gleichermaßen gelten wie für Verstöße gegen Normen, die der Durchsetzung einer bestimmten Ordnung dienen.<sup>59</sup> Es ist dafür Sorge zu tragen, daß ein Täter nicht günstiger steht, als er ohne die Zuwiderhandlung stünde. Der Gesetzgeber will mit der strafrechtlichen Gewinnabschöpfung eine Störung der Vermögensordnung beseitigen.

52 VGH Kassel, Beschluß vom 04.09.2012 – 6 B 1557/12 –, Rn. 20, juris.

53 Zitat aus: *Scheidler*, Der Strohmann im Gewerberecht, VR 2015, 150-155.

54 VG Köln, Urteil vom 19.05.2016 – 1 K 65/16 –, Tz. 46, juris.

55 VGH Mannheim, Beschluß vom 08.11.2004 – 6 S 593/04 –, juris.

56 BFH-Beschluß vom 23.02.2011 – VIII B 126/10, und BFH-Urteil vom 27.09.2006 IV R 45/04.

57 BFH-Beschluß vom 23.02.2011 – VIII B 126/10, und BFH-Urteil vom 13.10.1998 – VIII R 61/96.

58 Nichtnachkommen der Verpflichtung zur Anzeige vom Beginn des selbstständigen Betriebs eines stehenden Gewerbes nach § 14 GewO bzw. selbstständiges Betreiben eines zulassungspflichtigen Handwerks als stehendes Gewerbe, ohne in die Handwerksrolle eingetragen zu sein.

59 *Schmidt*, Gewinnabschöpfung im Straf- und Bußgeldverfahren, 2006, Rn. 1241.

gen und so der materiellen Rechtsordnung Geltung verschaffen.<sup>60</sup> Abgeschöpft werden soll durch den Verfall also alles, was die Beteiligten durch die Ordnungswidrigkeit erlangt haben. Der Verfall kann gemäß § 29a Abs. 1 OWiG bis zu der Höhe des Geldbetrages, der dem Wert des Erlangten entspricht, angeordnet werden. Exemplarisch verwiesen sei auf den Beschluß des OLG Stuttgart vom 29.03.2017,<sup>61</sup> wo es um eine Strohmanggestaltung eines Malers und Stuckateurs ging, bei dem 390.000 € dem Verfall ausgesetzt waren.

**g) Dinglicher Arrest**

Durch den dinglichen Arrest kann Vermögen der Betroffenen (Strohmann und Hintermann!) beschlagnahmt werden, wenn ein Verfall im Raum steht. Hierzu wiederum das OLG Stuttgart im zitierten Beschluß vom 29.03.2017:

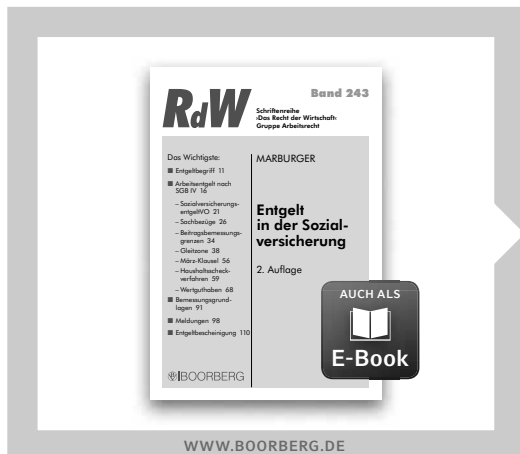
„Die Voraussetzungen der Anordnung des dinglichen Arrests nach §§ 46 Abs. 1, 29a Abs. 1 – hilfsweise Abs. 2 – und Abs. 4 OWiG, 111b Abs. 2, 111d, 111e StPO gegen die Betroffene als Beteiligte i.S.d. § 14 OWiG liegen vor (...). Der für eine Arrestanordnung gemäß §§ 46 Abs. 1 OWiG, 111b Abs. 2 StPO erforderliche Arrestanspruch liegt nach Auffassung des Senats in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Landgerichts Stuttgart in dem angefochtenen Beschluß vor. Das Landgericht hat die Verdachtsmomente, die für ein Tätigwerden der Betroffenen als Strohfrau und damit für das Vorliegen von Ordnungswidrigkeiten gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1d und e SchwarzArbG i.V.m. § 1 Handwerksordnung, §§ 146 Abs. 1 Nr. 1a, 35 GewO, § 14 OWiG sprechen, zutreffend gewertet.“

**Zusammenfassung**

Aufgrund der zwischenzeitlich unübersehbar reichlichen und nahezu vollständig einheitlichen Rechtsprechung tendieren die Verteidigungsmöglichkeiten des Betroffenen einer Untersagungsverfügung wegen Steuerschulden gegen Null. Vor allem bei wiederholten bzw. nachhaltigen Verstößen gegen abgabenrechtliche Erklärungs- und Mitwirkungspflichten, bei Nichtabführen vereinnahmter Umsatzsteuer und von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuern zeigt sich die Rechtsprechung unnachgiebig. Eine erfolgreiche Verteidigungsstrategie muß vorher ansetzen und erscheint ohne ein mit den Gläubigern vereinbartes tragfähiges Entschuldungs- und Sanierungskonzept unmöglich. Nach erfolgter Untersagung kann die Gründung von Gesellschaften, sei es auch im Wege eines (vorübergehenden) Joint Ventures angezeigt sein, die dem Betroffenen – bspw. durch Einbindung geeigneter Dritter/Investoren – die gewerbliche Wiederbetätigung, wenn auch nicht als Betriebsleiter oder Geschäftsführer, gestatten. Auch eine (vorübergehende) Betriebsverpachtung kann in Betracht kommen. In jedem Fall aber: Hände weg von Strohmanggestaltungen!

60 BeckOK OWiG/Meyberg OWiG § 29a Rn. 1-5, beck-online.

61 OLG Stuttgart vom 29.03.2017 – 1 Ws 8/17 –, juris.



**Detaillierte Darstellung.**

**Entgelt in der Sozialversicherung**

von Horst Marburger, Oberverwaltungsrat (AT) a.D.

2018, 2. Auflage, 120 Seiten, € 16,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 243

ISBN 978-3-415-06246-7



Leseprobe unter [www.boorberg.de/9783415062467](http://www.boorberg.de/9783415062467)



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



**Präzise und fundiert.**

WWW.BOORBERG.DE

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

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

2018, 472 Seiten, € 75,-

ISBN 978-3-415-06013-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415060135](http://www.boorberg.de/9783415060135)

Das Praxiswerk beleuchtet folgende Szenarien besonders intensiv:

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

Der Autor erläutert diese Themen systematisch unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und der aktuellen Fachliteratur. Übersichtliche Checklisten fassen die einzelnen Kapitel komprimiert zusammen.

Das Buch orientiert sich – u.a. mit zahlreichen Hinweisen – ausschließlich an den Bedürfnissen der Praxis hinsichtlich Konfrontationssituationen zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Berater einerseits und der Finanzverwaltung andererseits.

 **BOORBERG**



# Die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG) und die Auswirkungen der ATAD-Richtlinie

Wirt. Jurist (FH) *Elvin Jabrayilov*, LL.M. Eur.<sup>1</sup>

## A. Allgemeines

Seit ihrer Einführung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007<sup>2</sup> als eine Unterkapitalisierungsnorm (Thin Capitalisation Rule) ist die Zinsschranke Gegenstand kontrovers geführter Diskussionen und sieht sich verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt. Die verfassungsrechtlichen Zweifel bestehen insb. hinsichtlich der möglichen Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 GG), der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG), des Bestimmtheitsgebots (Art. 20 Abs. 3 GG) sowie der Berufsfreiheit des Art. 12 GG.

Während einige erstinstanzliche Finanzgerichte eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Zinsschrankenregelung ausdrücklich ablehnen,<sup>3</sup> halten andere Finanzgerichte diese Norm für verfassungswidrig.<sup>4</sup> Erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke hatte der BFH bereits in seinen Beschlüssen vom 18.12.2013<sup>5</sup> und vom 13.3.2012<sup>6</sup> betreffend das AdV-Verfahren geäußert. Jüngst war er von der Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke derart überzeugt, daß er das Verfahren gem. Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und die Frage der Verfassungskonformität dieser Norm dem BVerfG vorgelegt hat.<sup>7</sup>

Ziel der vorliegenden Abhandlung ist es herauszuarbeiten, ob die deutsche Zinsschrankenregelung des § 4h EStG (ggf. i.V.m. § 8a KStG) mit dem Grundgesetz im Einklang steht. Danach wird insb. auf die Auswirkungen der vor kurzem erlassenen ATAD-Richtlinie<sup>8</sup> auf die Verfassungsmäßigkeit der deutschen Zinsschranke eingegangen und das Verhältnis des EU-Rechts zum nationalen Recht erläutert. Die Arbeit wird mit einem Fazit und einem kurzen Ausblick beendet.

## B. Regelungsgehalt der Zinsschranke

Die Zinsschrankenregelung nach § 4h Abs. 1 EStG ordnet ein (partielles oder vollständiges) Betriebsausgabenabzugsverbot bezüglich der Zinsaufwendungen von Unternehmen an, und dies unabhängig von deren Rechtsform.<sup>9</sup> So sind die Zinsaufwendungen eines Betriebs nach § 4h Abs. 1 S. 1 EStG grds. nur bis zur Höhe des Zinsertrages unbeschränkt, darüber hinaus lediglich bis zu 30% des sog. steuerlichen EBITDA<sup>10</sup> abzugsfähig.<sup>11</sup> Soweit ein nichtabziehbarer Zins-

aufwand entsteht, ist dieser gem. § 4h Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag) und mit den Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre in den Grenzen der Zinsschranke abziehbar.<sup>12</sup> Es besteht nach § 4h Abs. 1 S. 3 EStG ebenso die Möglichkeit, das nicht genutzte EBITDA für fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen (EBITDA-Vortrag).

Von diesem Grundsatz sieht § 4h Abs. 2 S. 1 EStG drei Ausnahmen vor und läßt in diesen Fällen den uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug zu. Die erste und wesentliche Ausnahme ist die *Freigrenze* i.H.v. 3 Mio.€<sup>13</sup> gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG. Danach können Unternehmer ihre Zinsaufwendungen vollständig zum Abzug bringen, wenn ihr negativer Zinssaldo die Grenze von 3 Mio.€

1 *Elvin Jabrayilov* ist angehender Rechtsreferendar im OLG-Bezirk Köln und als wissenschaftlicher Mitarbeiter in einer Steueranwaltskanzlei in Köln tätig.

2 BGBl. I 2007, 1912.

3 *FG München* 06.03.2015 – 7 K 680/12, EFG 2015, 1126, Rev. eingelegt, Az.: BFH/R 20/15; BFH 06.03.2015 – 7 K 3431/12, EFG 2015, 1127, Rev. eingelegt, Az.: BFH/R 21/15; *FG Baden-Württemberg* 26.11.2012 – 6 K 3390/11, DStRE 2014, 452, aufgehoben durch BFH 12.08.2015 – IR 2/13, BFH/NV 2016, 47.

4 *FG Münster* 29.04.2013 – 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147; *FG Berlin-Brandenburg* v. 13.10.2011 – 12 V 12089/11, EFG 2012, 358

5 *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947; Nichtanwendungs-erlaß *BMF-Schreiben* v. 13.11.2014 – IV C 2 – S 2742-a/07/10001:009, BStBl. I 2014, 1516.

6 *BFH* 13.03.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611.

7 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240; Az. des BVerfG 2 BvL 1/16.

8 Richtlinie (EU) 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193/1 vom 19.07.2016, i.d.F. der Richtlinie (EU) 2017/952, ABl. L 144/1 vom 07.06.2017.

9 Vgl. *Heuermann* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4h EStG Rn. 1 (Mai 2016); *Herzig*, IStR 2009, 870 (872).

10 Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization: der steuerliche Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen, s. § 4h Abs. 1 S. 2 EStG.

11 Die Zinsschrankenregelung gilt gem. § 8a Abs. 1 KStG mit einigen Modifikationen auch für Körperschaftsteuersubjekte.

12 Vgl. *Weggenmann/Claß*, BB 2016, 1175 (1175).

13 Die Freigrenze wurde erst durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950) von 1 Mio.€ auf 3 Mio.€ heraufgesetzt.

nicht überschreitet. Die Zinsschranke ist zudem nicht anwendbar, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört (sog. *Stand-alone*-Klausel gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. b EStG) oder der Betrieb zwar zu einem Konzern gehört, jedoch seine Eigenkapitalquote am Schluß des vorangegangenen Abschlußstichtages gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns oder diese um maximal zwei Prozentpunkte unterschreitet (sog. *Escape*-Klausel gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG).<sup>14</sup>

Die *Stand-alone*- bzw. *Escape*-Klausel gilt für die Körperschaftsteuersubjekte nur dann, sofern keine schädliche Gesellschaftsfinanzierung vorliegt (vgl. § 8a Abs. 2 bzw. Abs. 3 KStG).

## C. Verfassungsrechtliche Würdigung

Fraglich ist, ob die Zinsschranke in dieser Fassung mit dem Verfassungsrecht im Einklang steht. Zunächst kommt eine mögliche Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht.

### I. Verstoß gegen den Gleichheitssatz, Art. 3 Abs.1 GG

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet als eine „Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit“,<sup>15</sup> wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.<sup>16</sup> Aus diesem Grundsatz wird sowohl Rechtssetzungsgleichheit (Adressat: Gesetzgeber) als auch Rechtsanwendungsgleichheit (Adressat: Verwaltung und Gerichtsbarkeit) hergeleitet.<sup>17</sup> Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom gelockerten Willkürverbot bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können.<sup>18</sup> Nach Auffassung des BVerfG bedürfen Differenzierungen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.<sup>19</sup> Grds. kann davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber hinsichtlich der Auswahl der Steuergegenstände dem Willkürverbot, bezüglich der Ausgestaltung des Steuertatbestands jedoch der strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung (i.R. des Gebots der Folgerichtigkeit) unterliegt.<sup>20</sup>

#### 1. Vorliegen einer Ungleichbehandlung

##### a) Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit

Im Bereich des Steuerrechts bedeutet der allgemeine Gleichheitssatz zunächst die Ausrichtung der steuerlichen Belastung am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit.<sup>21</sup> Dies gebietet, daß im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern sind.<sup>22</sup> Zudem ergibt sich aus dem Gebot der Folgerichtigkeit,<sup>23</sup> daß der Gesetzgeber grds. an die einmal ge-

troffene Belastungsentscheidung gebunden ist und diese folgerichtig i.S.d. Belastungsgleichheit umzusetzen hat.<sup>24</sup> Zwar kann der Gesetzgeber neue Regeln einführen, ohne durch das Gebot der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein, dies setzt allerdings voraus, daß wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird.<sup>25</sup>

Die finanzielle Leistungsfähigkeit im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht richtet sich nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip.<sup>26</sup> Nach dem objektiven Nettoprinzip<sup>27</sup> sind die durch Beruf oder Betrieb veranlaßten Aufwendungen vom Bruttoeinkommen abzuziehen (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) und ist nur das Nettoeinkommen der Besteuerung zu unterwerfen.<sup>28</sup> Dies läßt sich damit begründen, daß der Steuerpflichtige nur aus demjenigen Teil des erworbenen Vermögens zur Steuerzahlung verpflichtet werden soll, der ihm real für den eigenen Verbrauch zur Verfügung steht.<sup>29</sup> Folgerichtig sind die der Aufrechterhaltung

14 Der Eigenkapitalvergleich wird bei Konzernen unter Berücksichtigung der IFRS durchgeführt, § 4h Abs. 2 Buchst. c) Sätze 3 ff. EStG. Zu den damit zusammenhängenden Fragestellungen s. *Henrichs*, DStR 2007, 1926 ff.

15 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, § 2 Rn. 186.

16 *BVerfG* 08.05.2013 – 1 BvL 1/08, BVerfGE 120, 1.

17 Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 110; *Marquart*, Zinsabzug und steuerliche Gewinnallokation, Diss., 2013, S. 91.

18 *BVerfG* 21.07.2010 – 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400; *BVerfG* 04.02.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123,1; BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 13. Das BVerfG führte bis 1980 allein eine Willkürprüfung durch. Später hat es seine Rechtfertigungsprüfung an der sog. neuen Formel orientiert (*BVerfG* 07.10.1980 – 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88)) und dies später als „Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse“ bezeichnet (*BVerfG* 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, 87 (96 f.)), ohne jedoch die Willkürprüfung jemals zu verwerfen oder aufzugeben. Dazu ausf. *Kischel*, in *Epping/Hillgruber*, BeckOK Grundgesetz, Art. 3 Rn. 24 ff. (Nov. 2017).

19 *BVerfG* 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, NJW 2013.

20 Vgl. *Hey*, DStR 2009, 2561 (2562).

21 *BVerfG* 07.05.2004 – 2 BvL 17/02, DStRE 2004, 396 (401); BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 14; *Marquart/Jehlin*, DStR 2013, 2301 (2301).

22 *BVerfG* 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224; BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 14; *Weggenmann/Claß*, BB 2016, 1175 (1176). Zu dem Gebot der horizontalen und vertikalen Steuererechtigkeit vgl. *Schön*, StuW 1995, 366 (369).

23 Zur Geltung dieses Gebots im Unternehmenssteuerrecht s. *Hey*, DStR 2009, 2561.

24 Vgl. *BVerfG* 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, NJW 2013, 1357 (1357).

25 *BVerfG* 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (242).

26 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 15 m.w.N.

27 Das objektive Nettoprinzip ist einfachrechtlich geregelt in § 2 Abs. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 4 und § 9 EStG. Es ist umstritten, ob dem objektiven Nettoprinzip ein Verfassungsrang zukommt, jedoch wird eine mittelbare verfassungsrechtliche Wirkkraft angenommen, vgl. *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, Diss. 2013, S. 143 ff. mit umfassender Verweisung auf die BVerfG-Entscheidungen.

28 Stellv. s. *BFH* 10.02.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234 (236).

29 Vgl. *München/Mücl*, DStR 2014, 1469 (1470).

und Verbesserung der Einkunftsquelle dienenden Aufwendungen bei der Besteuerung gewinnmindernd zu berücksichtigen.<sup>30</sup>

Daher betrachtet das BVerfG<sup>31</sup> jede Abweichung von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung als einen schweren Eingriff und verlangt in einem solchen Fall einen besonderen, sachlich rechtfertigenden Grund.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze läßt sich schlußfolgern, daß die Zinsschranke gem. § 4h Abs. 1 EStG (ggf. i.V.m. § 8a KStG), da sie bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen entgegen § 4 Abs. 4 EStG den Betriebsausgabenabzug für Zinsen versagt, eine Abweichung von dem objektiven Nettoprinzip darstellt.<sup>32</sup>

#### b) Veranlagungszeitraumübergreifende Abziehbarkeit

Nach einer Ansicht ist die Zinsschranke „*veranlagungszeitraumübergreifend*“ konzipiert und die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips aufgrund der Zinsvortragmöglichkeit zu verneinen.<sup>33</sup> Dieser Ansicht ist mit der h.M. entgegenzutreten.<sup>34</sup> Denn der vorgetragene Zinsaufwand kann zum einen mit erheblicher Zeitverzögerung geltend gemacht werden, obgleich solche Betriebsausgaben nicht irgendwann, sondern in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie angefallen sind, abzuziehen sind.<sup>35</sup> Zum anderen muß sich die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen wesentlich verbessern und dadurch ein wesentlich höheres EBITDA entstehen,<sup>36</sup> damit er den Zins- und EBITDA-Vortrag überhaupt nutzen kann.<sup>37</sup> Jedoch hat die spätere Vortragennutzung eine negative Auswirkung. Denn um erfolgreich wirtschaften zu können, benötigt der Steuerpflichtige Finanzmittel, diese werden ihm jedoch, wie *Hey* zutreffend darlegt,<sup>38</sup> aufgrund des (teilweisen) Abzugsverbots gerade ohne zeitlichen Aufschub entzogen.<sup>39</sup> Mit anderen Worten ist die Nutzung des Zinsvortrags bei unveränderter Finanzierungsstruktur bzw. konstant bleibendem Gewinn und Zinsaufwand ausgeschlossen.<sup>40</sup> Andererseits kann der Zinsvortrag dazu führen, daß der Steuerpflichtige seinen im Vortragsjahr entstandenen Zinsaufwand (bzw. den negativen Zinssaldo), der geringer als 3 Mio. € ist, gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG nicht abziehen kann. Dies hängt damit zusammen, daß der Zinsvortrag im Vortragsjahr nicht die ertragsbezogene Maßgröße (Einkommen i.e.S.) erhöht, sondern als (weiterer) Zinsaufwand zu erfassen ist, was die Überschreitung der Freigrenze von 3 Mio. € zur Folge haben kann.<sup>41</sup> Erschwerend kommt hinzu, daß nicht hinreichend gewährleistet ist, daß der Zinsvortrag jemals genutzt werden kann. Dies ist darin begründet, daß der Zinsvortrag infolge der Betriebsaufgabe oder -übertragung (§ 4h Abs. 5 S. 1 EStG), Umwandlung (§§ 4 Abs. 2 S. 2; 15 Abs. 3, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG) oder Anteilsveräußerung (§§ 8a Abs. 1 S. 3 i.V.m. 8c KStG) – anteilig oder gänzlich – untergeht.<sup>42</sup> Daher ist bzgl. der Zinsschranke eine veranlagungszeitraumübergreifende Abziehbarkeit abzulehnen. Der Gesetzgeber hat daher die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips zu rechtfertigen.

## 2. Rechtfertigung

### a) Förderungs- und Lenkungsziele

Als ein Rechtfertigungsgrund kommt zunächst ein Förderungs- und Lenkungsziel in Betracht. Nach Ansicht des BVerfG<sup>43</sup> ist der Steuergesetzgeber grds. frei, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen und damit durch mittelbare Verhaltenssteuerung gestaltenden Einfluß auf Wirtschaft und Gesellschaft zu nehmen. Der Förderungs- und Lenkungszweck muß aber „von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein“.<sup>44</sup> Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Zinsschranke durch einen solchen Zweck gerechtfertigt ist.

#### (1) Stärkung der Eigenkapitalquote

Ausweislich der Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber mit der Zinsschranke die im internationalen Vergleich geringe Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen steigern und somit den Insolvenzschutz erhöhen.<sup>45</sup> Dies stellt unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die durchschnitt-

30 Marquart, Diss., 2013, S. 92; Schön, StuW 1995, 366 (370): Die Aufwendungen sind nicht die Konsequenz, sondern Voraussetzung der Erzielung von Roheinnahmen.

31 Vgl. BVerfG 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563 (1566).

32 So auch BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 16; Gosch, DStR 2007, 1553 (1559); Kaligin in Lademann, EStG, § 4h Rn. 10 (Dez. 2014).

33 FG München 06.03.2015 – 7 K 680/12, EFG 2015, 1126; BMF-Schreiben v. 13.11.2014 – IV C 2 – S 2742-a/07/10001:009, BStBl. I 2014, 1516 (1516); Heuermann, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4h EStG Rn. 25 a.E. (Mai 2016); ders., DStR 2013, 1 (2); Staats, Ubg 2014, 520 (522 f.).

34 Vgl. BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 17 ff., 22 ff.; Schaden/Käshammer, BB 2007, 2317 ff.; Köhler, DStR 2007, 597 (604); München/Mückl, DB 2016, 497 (498); Hoffmann/Rüsch, DStR 2007, 2079 (2080); Hey, BB 2007, 1303 (1305); Weggenmann/Claß, BB 2016, 1175 (1176).

35 Hey in Brähler/Lösel (Hrsg.), FS Djanani, 2009, S. 110 (122).

36 Ein von der Zinsschranke betroffener Unternehmer muß sein verrechenbares EBITDA um beachtliche 3,33€ steigern, um 1€ Zinsvortrag nutzen zu können, was insb. bei Unternehmen in Krisen- und Sanierungszeiten eher realitätsfremd ist, vgl. Weggenmann/Claß, BB 2016, 1175 (1177); Eilers, FR 2007, 733 (735).

37 Vgl. München/Mückl, DB 2016, 497 (498); Hoffmann/Rüsch, DStR 2007, 2079 (2080); Korn, in: Korn, EStG, § 4h Rn. 21 (Okt. 2011); Kersten, Zinsschranke und IFRS, Diss. 2011, S. 56.

38 Hey in Brähler/Lösel (Hrsg.), FS Djanani, 2009, S. 110 (122).

39 Vgl. BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 20.

40 Vgl. Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301 (2302); Köhler, DStR 2007, 597 (603).

41 So BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 18. Diese bittere Rechtsfolge zugehend die FinVerw.: BMF-Schreiben 04.07.2008 – IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718 Rn. 46.

42 Vgl. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 20; Hick, FR 2016, 409 (412); Weggenmann/Claß, BB 2016, 1175 (1177); Hey in Brähler/Lösel (Hrsg.), FS Djanani, 2009, S. 110 (122); Schaden/Käshammer, BB 2007, 2317 (2319); München/Mückl, DB 2016, 497 (498); Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301 (2302).

43 BVerfG 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (242).

44 BVerfG 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (168).

45 Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 31.

liche Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen hinter der Quote anderer Industriestaaten zurückbleibt,<sup>46</sup> zwar einen legitimen Zweck dar.<sup>47</sup> Jedoch muß, wie der *BFH* in seinem Vorlagebeschluß zutreffend darlegt, das Ziel der Stärkung der Eigenkapitalquote als gesamtwirtschaftliche Aufgabe auf eine möglichst große Zahl der Unternehmen abzielen.<sup>48</sup> Dieses Ziel wird jedoch gerade in vielerlei Hinsicht, insb. bei einer Verschonung kleiner und mittlerer Unternehmen, verfehlt.<sup>49</sup> So werden kleine und mittlere Betriebe, die vor allem dünne Eigenkapitalquoten aufweisen, wegen der Freigrenze von 3 Mio. € (§ 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG) oder wegen fehlender Konzernzugehörigkeit (§ 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. b EStG) von der Zinsschranke gar nicht erfaßt.<sup>50</sup> Ebenfalls müssen große, konzernangehörige Betriebe mit hoher Fremdfinanzierung nicht notgedrungen ihre Eigenkapitalquote steigern, um den vollen Zinsabzug in Anspruch nehmen zu können. Wenn sie nicht ungünstiger finanziert sind als der Konzern und damit den Eigenkapitalvergleich des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG bestehen, scheidet eine Anwendung der Zinsschranke von vornherein aus.<sup>51</sup> Andererseits werden die von der Zinsschranke betroffenen Unternehmen nicht unbedingt den Versuch unternehmen, ihr Eigenkapital zu erhöhen. Denn laut einer Unternehmensbefragung<sup>52</sup> reagieren solche Unternehmen auf die Zinsschranke mit der Nutzung von Ausweichmöglichkeiten, z.B. durch Factoring, Leasing, Aufhebung oder Gründung einer Organschaft, Steigerung des Zinsertrags usw.<sup>53</sup> Es läßt sich somit sagen, daß die Zinsschranke in ihrer derzeitigen Ausgestaltung ungeeignet ist, die Verbesserung der Eigenkapitalbasis deutscher Unternehmen tatsächlich zu erreichen.<sup>54</sup>

### (2) Anreize für Inlandsinvestitionen

Als ein Rechtsfertigungsgrund kommt zudem der Anreiz für Inlandsinvestitionen in Betracht. Dieses Lenkungsziel wird in der Gesetzesbegründung mit der Argumentation ins Feld geführt, aufgelaufene Zinsvorträge könnten mit den Gewinnen aus solchen Investitionen im Inland ausgeglichen werden.<sup>55</sup> Damit bezieht sich dieses Motiv des Gesetzgebers auf die Nutzung eines Zinsvortrags, die Grundlage dieser Größe bzw. den rechtfertigungsbedürftigen Eingriff durch ein Betriebsausgabenabzugsverbot aber nicht trifft.<sup>56</sup> Daher stellt auch dieses Ziel keinen tragfähigen Rechtfertigungsgrund dar.<sup>57</sup>

### (3) Sicherung des deutschen Steuersubstrats

Als einer der Gründe für die Einführung der Zinsschranke wird darüber hinaus die Sicherung des inländischen Steuersubstrats mittels Verhinderung asymmetrischer Finanzierungsstrukturen zu Lasten Deutschlands<sup>58</sup> genannt.<sup>59</sup> Allerdings stellt der Steuergesetzgeber hinsichtlich des Zinsabzugs auf das Betriebsergebnis als maßgebliche Bezugsgröße (sog. EBITDA) ab, anstatt die Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung (vgl. §§ 12 Nr. 1, 4 Abs. 5 EStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG) zugrunde zu legen.<sup>60</sup> Eine solche Handhabung spricht, wie *Marquart* und *Jehlin* zutreffend darlegen,<sup>61</sup> eher gegen eine Lenkungsabsicht und

für einen reinen Fiskalzweck.<sup>62</sup> Denn während das gewinn-schwache Unternehmen, wenn es den (vollen) Zinsabzug begehrt, durch die Zinsschranke gezwungen wird, sein Finanzierungsverhalten zu ändern, wird dem gewinnstarken Unternehmen nicht nur der volle Zinsabzug gewährt, sondern es kann überschüssige Gewinne auch straflos ins Ausland verlagern.<sup>63</sup> Somit läßt der Steuergesetzgeber eine – auch mißbräuchliche – Gewinnverlagerung ins Ausland zu, solange das verrechenbare EBITDA nicht überschritten wird.<sup>64</sup> Dies zerstört insoweit die Struktur der Ertragsteuer als „Ist-Ertragsteuer“ und verwandelt sie in eine für Ertragsteuer systemfremde „Soll-Ertragsteuer“.<sup>65</sup>

- 46 Vgl. *Jehlin*, Diss. 2013, S. 179 mit Verweis auf verschiedene Studien.
- 47 Vgl. *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 32; *Jehlin*, Diss. 2013, S. 179; *Weggenmann/Claß*, BB 2016, 1175 (1177).
- 48 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 34. In Rn. 35 weist der *BFH* darauf hin, daß das BMF in anderen anhängigen Revisionsverfahren dargelegt habe, daß von den rund einer Million in Deutschland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften im Jahr 2008 weniger als 1200 Unternehmen (0,12 % der steuerpflichtigen Körperschaften) einen Nettozinsaufwand von mehr als 3 Mio. € hatten.
- 49 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 34.
- 50 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 34; *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 Rn. 29; *Weggenmann/Claß*, BB 2016, 1175 (1177); *Marquart/Jehlin*, DStR 2013, 2301 (2304); *Marquart*, Diss., 2013, S. 198 f.
- 51 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 34; *Marquart/Jehlin*, DStR 2013, 2301 (2304).
- 52 *Herzig/Lochmann/Liekenbrock*, DB 2008, 593 ff.
- 53 Vgl. *Jehlin*, Diss. 2013, S. 184 m.w.N.; allg. zur Zinsschrankenvermeidung s. *Jacobs/Endres/Spengel* in *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 985 f. Dieser Umstand selbst stellt eine Einschränkung des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) dar. Denn Steuerpflichtige mit Betriebsausgaben in Form von Zinsaufwendungen werden schlechter behandelt als Steuerpflichtige, die ihren wirtschaftlichen Erfolg mit anderen Mitteln finanzieren, vgl. *Knopff/Bron*, BB 2009, 1222 (1223); *Kaligin*, in *Lademann*, EStG, § 4h Rn. 10 (Dez. 2014); *Hallerbach*, StuB 2007, 487 (493); *Förster*, in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8a Rn. 50.
- 54 So auch *BFH* v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 34; *Jehlin*, Diss. 2013, S. 186; *Marquart/Jehlin*, DStR 2013, 2301 (2304).
- 55 Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 31, 48.
- 56 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 36.
- 57 A.A. *Heuermann* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 4h EStG Rn. 26 (Mai 2016).
- 58 BT-Drs. 16/4841, S. 29, 35, 48.
- 59 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 37. Zu den internationalen Aspekten (In- und Outbound-Fall) der Zinsschranke s. *Kaminski*, IStR 2011, 783 ff.
- 60 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 39.
- 61 *Marquart/Jehlin*, DStR 2013, 2301 (2305).
- 62 Reiner Fiskalzweck, also das Bemühen des Fiskus um die Deckung des staatlichen Finanzbedarfs, kann einen Eingriff nicht rechtfertigen. Siehe *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 40.
- 63 *Marquart/Jehlin*, DStR 2013, 2301 (2305); ebenso *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 38 a.E. mit Verweis auf *Jehlin*, Diss. 2013, S. 168.
- 64 So zutreffend *Jehlin*, Diss. 2013, S. 168; *Schwarz*, IStR 2008, 11 (13).
- 65 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 38 m.w.N.



Zudem sieht der Steuergesetzgeber in jeder Belastung der inländischen Bemessungsgrundlage mit Fremdfinanzierungsaufwand eine Verlagerung des inländischen Steuersubstrats, ohne eine Mißbrauchsabsicht des Steuerpflichtigen nachzuweisen.<sup>66</sup> Damit werden von der Zinsschranke nicht nur Auslandsfälle, sondern auch reine Inlandsfälle betroffen, obgleich der Verlust des inländischen Steuersubstrats gänzlich ausgeschlossen ist.<sup>67</sup> Daher geht die Begründung der Mindermeinung,<sup>68</sup> die auf dem vom EuGH<sup>69</sup> für grenzüberschreitende Fälle als Rechtfertigungsgrund entwickelten Grundsatz der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten<sup>70</sup> beruht, wegen des Nichtvorliegens eines grenzüberschreitenden Falles, fehl.<sup>71</sup> Im Inlandsfall kann es nicht um eine faire Verteilung des Steueraufkommens zwischen verschiedenen Steuergläubigern gehen.<sup>72</sup>

#### (4) Sog. qualifizierter Fiskalzweck

Des Weiteren ist anerkannt, daß jede Steuererhebung die Sicherung des Steuersubstrats zum Ziel hat (vgl. § 3 Abs. 1 AO), weswegen dieses Ziel als reiner Fiskalzweck die Steuererhebung nicht aus sich heraus rechtfertigen kann.<sup>73</sup> Die Finanzverwaltung mißt indes der Zinsschranke einen sog. qualifizierten Fiskalzweck<sup>74</sup> (bzgl. der Sicherung des Steuersubstrats) bei und bejaht die verfassungsrechtliche Rechtfertigung dieser Norm damit, daß die Zinsschranke zielgerichtet Gewinnverlagerungen im Konzern einschränke.<sup>75</sup> Zwar hat der *BFH*<sup>76</sup> den sog. qualifizierten Fiskalzweck bisher als Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips anerkannt. Jedoch hatte sich der Gesetzgeber dort auf ein anerkennungswürdiges Lenkungsziel der Verstetigung des Steueraufkommens infolge der Dämpfung der Steuerauswirkungen konjunktureller Schwankungen berufen und dieses Ziel gleichheitsgerecht umgesetzt, was das BVerfG<sup>77</sup> voraussetzt.<sup>78</sup>

Dies alles trifft eben bzgl. der Zinsschranke nicht zu. Zum einen hat der Gesetzgeber die Absenkung der Steuersätze mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nicht durch eine alle Steuerpflichtigen möglichst gleich belastende Erweiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert. Denn, wie oben erörtert (vgl. Fn. 47), waren von der Zinsschranke im Jahr 2008 weniger als 1200 Unternehmen betroffen.<sup>79</sup> Zum anderen muß die Gewinnverlagerung bei Konzernunternehmen mithilfe der Fremdfinanzierung als solche nach dem im Steuerrecht anerkannten Grundsatz der Finanzierungsfreiheit nicht sanktioniert werden, wenn die Grenze des Rechtsmißbrauchs (§ 42 AO) nicht überschritten wird.<sup>80</sup> Die Zinsschranke ist aber unabhängig vom Rechtsmißbrauch bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4h Abs. 1 EStG stets anwendbar. Daher ist der Fiskalzweck einer Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei Fremdfinanzierung nicht durch einen in der Folge weitergehenden rechtfertigenden Zweck qualifiziert.<sup>81</sup>

Es läßt sich somit festhalten, daß keines der o.g. gesetzgeberischen (Lenkungs-)Ziele geeignet ist, die Abweichung

der Zinsschrankenregelung von dem objektiven Nettoprinzip zu rechtfertigen.

#### b. Zweck der Mißbrauchsabwehr

Die Zinsschranke könnte jedoch dadurch gerechtfertigt sein, daß sie als eine typisierende Mißbrauchsabwehnorm die Verhinderung mißbräuchlicher Steuergestaltungen zum Ziel hat. Laut der Gesetzesbegründung soll die Zinsschranke, wie bereits erläutert, der „Sicherung inländischen Steuersubstrats“ und der „Vermeidung mißbräuchlicher Gestaltungen“ dienen.<sup>82</sup> Sie soll die Konzerne daran hindern, im Inland erwirtschaftete Erträge durch grenzüberschreitende konzerninterne Fremdkapitalfinanzierung ins Ausland zu transferieren.<sup>83</sup> Somit stellt die Zinsschranke eine Mißbrauchstypisierung dar.<sup>84</sup>

66 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 37.

67 Vgl. *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 38; *Oppel*, *SteuK* 2016, 167 (168); *Hey* in Brähler/Lösel (Hrsg.), FS Djanani, 2009, S. 110 (125).

68 Vgl. *Heuermann*, DStR 2013, 1 (3 f.).

69 Vgl. stellv. *EuGH* 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, DStR 2005, 2168 (2171).

70 Vgl. zu diesem Rechtfertigung *Jabrayilov*, IWB 2018, 153.

71 Vgl. *München/Mückl*, DB 2016, 497 (499).

72 So zu Recht *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 38.

73 Vgl. *München/Mückl*, DB 2016, 497 (499); *Musil/Volmering*, DB 2008, 12 (14).

74 Ein solcher Zweck liegt vor, wenn eine über die bloße Einnahmeerzielung hinausgehende zulässige Lenkungsabsicht verfolgt wird, vgl. *Desens*, FR 2011, 745 (748).

75 *BMF*-Schreiben 13.11.2014 – IV C 2 – S 2742-a/07/10001:009, BStBl. I 2014, 1516 (1516). Ebenso *FG München* 06.03.2015 – 7 K 680/12, 7 K 3431/12, EFG 2015, 1126 f.; *FG Münster* 29.04.2013 – 9 V 2400/12 K, DStRE 2014, 107 (109 a.E.), aufgehoben durch *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947; *Staats*, Ubg 2014, 520 (527); *Heuermann* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4h EStG Rn. 26, mit Hinweis auf die Stärkung der Eigenkapitalbasis und den Investitionsanreiz.

76 Vgl. *BFH* 22.08.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 Rn. 23; *BFH* 26.02.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2013, 1016 Rn. 29, beide betreffend die Mindestbesteuerung.

77 Vgl. *BVerfG* 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 Rn. 75.

78 Vgl. *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 43.

79 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 41 a.E.

80 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 46; *Prinz*, FR 2013, 145 (147); *Hey*, BB 2007, 1303 (1304).

81 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 46; so bereits *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 Rn. 22; *Jehlin*, Diss. 2013, S. 162 f.

82 S. BT-Drs. 16/4841, S. 35, 48.

83 BT-Drs. 16/4841, S. 31.

84 So die h.M.: *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 47; *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 Rn. 24; *BFH* 13.03.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611 Rn. 32 f.; *Weggenmann/Cläß*, BB 2016, 1175 (1177 f.); *Hey*, in: Brähler/Lösel (Hrsg.), FS Djanani, 2009, S. 110 (123); *München/Mückl*, DB 2016, 497 (499). A.A. *Heuermann* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4h EStG Rn. 12; *ders.*, DStR 2013, 1 (2): Wer Disparitäten ausnutze oder seinen Gewinn in Hochsteuerländern (durch Zinsaufwendungen) im Konzernverbund mindere, verhalte sich legal und ökonomisch vernünftig, umgehe kein Steuergesetz und handele deshalb nicht mißbräuchlich. Wenn der Staat dieses Verhalten verhindert, so *Heuermann*, geht es ihm nicht nur um Einnahmeerzielung, sondern vorrangig um Lenkung.



Zweifelhaft ist mithin, ob die Zinsschrankenregelung den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Mißbrauchstypisierung entspricht. Nach Auffassung des BVerfG darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen,<sup>85</sup> sondern muß sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.<sup>86</sup> Eine Typisierung ist dann zulässig, wenn sie mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Einklang steht, lediglich eine kleine Zahl von Personen trifft und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist.<sup>87</sup>

Zwar erfaßt die Zinsschranke auch schädliche Gewinnverlagerungen, infolge deren das inländische Steuersubstrat gefährdet wird. Dies belegen auch unterschiedliche empirische Untersuchungen, die im Ergebnis besagen, daß Deutschland mit der auf knapp unter 30% gesenkten Nominalbelastung für Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich ein Hochsteuerland bleibt und daher einer steuerindizierten Motivation zur übermäßigen Fremdkapitalausstattung von Konzerngesellschaften unterliegt.<sup>88</sup> Daher stellt dieses Ziel einen legitimen Zweck dar.

Die Zinsschranke als Mißbrauchsabwehrnorm ist trotz dieser Erkenntnis indes nicht zielgenau formuliert.<sup>89</sup> Dies ist darin begründet, daß sie zum einen mißbräuchliche Gestaltungen unterhalb der Freigrenze von 3 Mio. € gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG nicht erfaßt, obgleich eine gleichheitsgerechte Besteuerung dies erfordert.<sup>90</sup> Zum anderen unterfallen dem Anwendungsbereich der Zinsschranke solche Finanzierungsgestaltungen, die marktüblich, sinnvoll und nicht mißbräuchlich sind.<sup>91</sup> Dies hängt damit zusammen, daß der Steuergesetzgeber jedes 30% des EBITDA übersteigende Zinssaldo als mißbräuchlich erachtet, ohne branchenspezifische Situationen oder Phasen gesteigerten Finanzbedarfs zu berücksichtigen.<sup>92</sup> So werden von dem Zinsabzugsverbot insb. fremdkapitalbedürftige Unternehmen in der Gründungsphase oder kurz danach sowie vor allem in Krisenzeiten betroffen, ohne daß bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müßte.<sup>93</sup> Daneben kann die Zinsschranke bei diesen Unternehmen zur Verschärfung der wirtschaftlichen Krise bzw. zur Substanzbesteuerung führen, die eine weitere Fremdkapitalaufnahme zwecks Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs unumgänglich machen kann.<sup>94</sup> Damit ist wiederum die Gefahr der Entwertung des Zinsvortrags sowie der Erhöhung des Insolvenzrisikos verbunden.<sup>95</sup>

Außerdem führt die Zinsschranke zu einer Doppelbelastung, die daraus resultiert, daß der Zinsaufwand im Inland beim Zinszahler nicht abgezogen und die Zinserträge beim Empfänger im Ausland gleichzeitig besteuert werden.<sup>96</sup> Nicht unbedenklich ist auch die Annahme des Gesetzgebers, daß i.R.d. *Escape*-Klausel (§ 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG) neben Eigenkapital nur zinstragendes Fremdkapital vorliegt.<sup>97</sup> Er verkennet jedoch, daß viele inländische Betriebe hohe Pensionsrückstellungen ausweisen, die das Eigenkapital mindern und bei ausländischen Konzernunternehmen nicht in dieser Höhe vorkommen.<sup>98</sup> Von dem

Anwendungsbereich der Zinsschranke betroffen sind zudem nicht nur die mißbräuchlichen, grenzüberschreitenden Konzernstrukturen, sondern auch reine Inlandsfälle,<sup>99</sup> in denen eine schädliche, steueroptimierte Gewinnverlagerung ins Ausland nicht denkbar ist.<sup>100</sup> Daher ist die Erforderlichkeit der Zinsschranke zur Erreichung des gesetzgeberischen Ziels abzulehnen.

85 Vgl. stellv. *BVerfG* 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, *BVerfGE* 127, 224 Rn. 52 a.E.

86 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 48.

87 *BVerfG* 04.04.2001 – 2 BvL 7/98, *BVerfGE* 103, 310, unter B.I.2.b.

88 *Jehlin*, Diss. 2013, S. 163 f. m.w.N.

89 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 52 f.; *Schwedhelm* in *Streck*, *KStG*, 9. Aufl. 2018, § 8a Rn. 4 m.w.N.; *Hick* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG/KStG*, § 4h EStG Rn. 6 m.w.N. (Sep. 2016).

90 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 53.

91 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 53; ebenso *Prinz*, *FR* 2008, 441 (443); *Marquart/Jehlin*, *DStR* 2013, 2301 (2305); *Loschelder* in *Schmidt*, *EStG*, 36. Aufl. 2017, § 4h Rn. 4; *Weggenmann/Claß*, *BB* 2016, 1175 (1178); *Hey* in *Brähler/Lösel* (Hrsg.), *FS Djanani*, 2009, S. 110 (124); *Glahe*, *Ubg* 2015, 454 (456 f.).

92 Vgl. *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 53 f.; *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, *BStBl. II* 2014, 947 Rn. 27; *Jehlin*, Diss. 2013, S. 165 f.; *Marquart/Jehlin*, *DStR* 2013, 2301 (2305 f.); *Weggenmann/Claß*, *BB* 2016, 1175 (1178).

93 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 54; *Hick*, *FR* 2016, 409 (411); *Herzig*, *IStR* 2009, 870 (873); *Goebel/Ellinghoff*, *DStZ* 2010, 550 (555).

94 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 54; *BFH* 13.03.2012 – I B 111/11, *BStBl. II* 2012, 611 Rn. 36; *Herzig*, *IStR* 2009, 870 (873).

95 *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 54. Zu den durch die Rückausnahmen des § 8a KStG für die Kapitalgesellschaften geschaffenen vergleichbaren unangemessenen Folgen s. *BFH* v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 55; *Herzig*, *IStR* 2009, 870 (873); *Schaden/Käshammer*, *BB* 2007, 2259 (2261).

96 Vgl. *Hey*, in *Brähler/Lösel* (Hrsg.), *FS Djanani*, 2009, S. 110 (124).

97 *Marquart/Jehlin*, *DStR* 2013, 2301 (2305 a.E.).

98 *Marquart/Jehlin*, *DStR* 2013, 2301 (2305 a.E.); *Köhler*, *DStR* 2007, 597 (600 f.); *München*, Diss. 2010, S. 71.

99 Es besteht eine auf den verfassungsrechtlichen Bindungen übergeordnete europarechtliche Pflicht zur Anwendung der Substratsicherungsnorm des § 4h EStG auch auf den Inlandsfall nicht. Der Gesetzgeber hätte die Zinsschrankenregelung innerhalb der in den Rechtssachen „Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation“ und „Cadbury Schweppes“ des EuGH aufgezeigten Grenzen in unionsrechtskonformer Weise auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränken können, indem er eine zielgenaue Mißbrauchsklausel beschränkt auf die identifizierten Mißbrauchsfälle geschaffen hätte. Bspw. hätte er im Rahmen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit den Unternehmern die (Exkulpations-)Möglichkeit einräumen können, für ihre Fremdfinanzierung wirtschaftliche Gründe als Gegenbeweis vorzubringen.

100 H.M.: *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 Rn. 49 f.; *FG Münster* 29.04.2013 – 9 V 2400/12 K, *DStRE* 2014, 107 (110); *Weggenmann/Claß*, *BB* 2016, 1175 (1178); *Hick*, *FR* 2016, 409 (411 f.); *Ernst*, *BB* 2014, 1379 (1383); *Hey*, *BB* 2007, 1303 (1305); *Prinz*, *FR* 2013, 145 (147); *Lukas*, *Zinsschranke und Leveraged Buy-Out*, Diss. 2011, S. 68 ff. A.A.: *Staats*, *Ubg* 2014, 520 (525) mit der Begründung, daß mit Blick auf unterschiedliche Hebesätze bei der Gewerbesteuerbemessung auch bei reinen Inlandsfällen ein Gewinnverlagerungsanreiz bestehen kann.

### c. Internationales Phänomen

Es stellt sich zudem die Frage, ob die Zinsschranke wegen des Umstands, daß ähnliche Unterkapitalisierungsnormen auch in Rechtssystemen anderer europäischer Staaten zu finden sind,<sup>101</sup> gerechtfertigt ist. Berücksichtigungsbedürftig ist zudem die Tatsache, daß die OECD ihr seit 30 Jahren verfolgtes Konzept von Gesellschafterfremdfinanzierungsvorschriften, die sich am Fremdvergleich ausrichteten,<sup>102</sup> aufgab und in dem BEPS-Aktionspunkt 4 als „best practice approach“<sup>103</sup> die Einführung von der deutschen Zinsschranke weitgehend entsprechenden Regelungen empfiehlt.<sup>104</sup> Es ist jedoch anerkannt, daß rechtsvergleichende Hinweise überhaupt nicht geeignet sind, einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigen.<sup>105</sup> Bzgl. des OECD-BEPS-Aktionspunkts 4 kann auch nichts anderes gelten, weil es sich dabei insoweit um rechtlich unverbindliche Empfehlungen handelt.<sup>106</sup> Eine Rechtfertigung der Zinsschranke ist auch aus den Gründen abzulehnen, daß sie zum einen nicht auf die Gesellschafterfremdfinanzierung begrenzt ist und zum anderen durch die Nichtabzugsfähigkeit des negativen Zinssaldos häufig auch den Normalfall fremdfinanzierter Unternehmen umfaßt.<sup>107</sup>

### 3. Ergebnis zum Art. 3 Abs. 1 GG

Die Zinsschranke gem. § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) führt zur Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips und greift somit in den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ein. Sie ist weder durch ein außerfiskalisches Lenkungsziel noch als eine Mißbrauchstypisierung gerechtfertigt. Empfehlungen des OECD-BEPS-Projekts in seinem Aktionspunkt 4 sind umso weniger geeignet, einen so schweren Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigen, wie rechtsvergleichende Hinweise. Aufgrund der höherrangigen ATAD-RL ist die Zinsschranke jedoch ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der ATAD-RL am 08.08.2016 im Hinblick auf Körperschaften (§ 8a KStG i.V.m. § 4h EStG) als verfassungsmäßig anzusehen. Hinsichtlich der älteren Sachverhalte bleibt die Zinsschranke wegen des Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig und das BVerfG zuständig.

### II. Verstoß gegen Art. 12 und Art. 14 GG

Die Zinsschranke könnte auch eine Verletzung der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG zur Folge haben. Dafür ist erforderlich, daß ein Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 GG vorliegt, der seinerseits nicht gerechtfertigt ist. Art. 14 Abs. 1 GG schützt durch die Rechtsordnung anerkannte einzelne Vermögensrechte, nicht hingegen das Vermögen als solches.<sup>108</sup> Daraus folgt, daß die staatliche Auferlegung von Geldleistungspflichten von dem Schutzbereich des Art. 14 GG nicht umfaßt ist, weil diese nicht mittels eines bestimmten Eigentumsobjekts zu erfüllen sind, sondern aus dem fluktuierenden Vermögen bestritten werden.<sup>109</sup> Von der Eröffnung des Schutzbereichs und von

einem Eingriff in diesen ist laut BVerfG<sup>110</sup> erst dann auszugehen, wenn die Steuer den Steuerpflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigt, daß ihr eine erdrosselnde Wirkung zukommt. Eine solche Wirkung der Zinsschranke ist insb. in Konstellationen der Substanzbesteuerung aufgrund eines negativen EBITDA<sup>111</sup> zu bejahen, zumal sie für Start-up-Unternehmen und solche in Krisenzeiten eine rechtfertigungsbedürftige existenzbedrohliche, also erdrosselnde Wirkung entfaltet.<sup>112</sup> Dieser Eingriff in die Vermögenssubstanz ist aus den zu Art. 3 Abs. 1 GG vorgenannten Gründen nicht gerechtfertigt, so daß die Zinsschranke in o.g. Fällen eine Eigentumsverletzung zur Folge hat.<sup>113</sup>

Hinsichtlich der *Berufsfreiheit* bejaht das BVerfG einen Eingriff in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG durch die Erhebung von Steuern und sonstigen Abgaben, „wenn sie in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes steht und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen läßt“.<sup>114</sup> Ebenso kann von einer Einschränkung der Berufsfreiheit ausgegangen werden, wenn die unternehmerische Betätigung aufgrund der erhobenen

101 Vgl. *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 ff.; *Herzig/Bohn*, IStR 2009, 253.

102 OECD, Report of Thin Capitalisation, 1986.

103 OECD v. 05.10.2015, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4, 2015 Final Report. Dazu *Bannes/Cloer*, BB 2016, 1815.

104 *Glahe*, ISR 2016, 86 (88); *Staats*, IStR 2016, 135 ff.; *Engelen*, Ubg 2016, 214 ff.

105 Vgl. *BVerfG* 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 Rn. 84; *BfH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 2, 2. Aufl. 2003, S. 588; a.A.: *Mitschke*, FR 2016, 412 (413); *Staats*, Ubg 2014, 520 (527).

106 Vgl. *Glahe*, ISR 2016, 86 (89) m.w.N.; *ders.*, FR 2016, 829 (829).

107 *BfH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 56; *Herzig/Bohn*, IStR 2009, 253 (261).

108 *BVerfG* 29.02.2012 – 1 BvR 2378/10, NZA 2012, 788 (789).

109 *BVerfG* 08.04.1997 – 1 BvR 48/94, NJW 1997, 1975 (1975).

110 *BVerfG* 22.03.1983 – 2 BvR 475/78, NJW 1983, 2757 (2761); *BVerfG* 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, NVwZ 2007, 1168 (1168 f.).

111 Der Unternehmer wird zur Steuerzahlung verpflichtet, obgleich er keine Gewinne erwirtschaftet hat, vgl. *Hey* in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), FS Herzig, S. 12f.

112 Vgl. *München/Mückl*, DStR 2014, 1469 (1474 f.); *Scheunemann/Socher*, BB 2007, 1144 (1151). Anders als der erste Senat hat der zweite Senat des BVerfG (18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, DStR 2006, 555 [559]) hinsichtlich der Einkommensteuer ausdrücklich festgestellt, daß Art. 14 GG auch vor einer übermäßigen Besteuerung schütze, welche noch nicht erdrosselnd wirke. Unter Berücksichtigung dieser Rspr. ist ein Eingriff der Zinsschranke in die Eigentumsgarantie ebenfalls gegeben.

113 Ebenso *Goebel/Eilinghoff*, DStZ 2010, 550 (555); *Scheunemann/Socher*, BB 2007, 1144 (1151); *Jehlin*, Diss. 2013, S. 226; *München*, Diss. 2010, S. 53; *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, Diss. 2012, S. 431; *Marquart*, Diss. 2013, S. 101; *Kersten*, Diss. 2011, S. 68 f.; a.A.: *BfH* v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 57 m.w.N.; *Ismer*, FR 2014, 777 (783 f.).

114 *BVerfG* 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106 (117).

Steuern eingestellt wird.<sup>115</sup> Bei Bestimmung einer solchen erdrosselnden Wirkung ist jedoch nicht auf den individuellen Steuerpflichtigen abzustellen, vielmehr spielt dabei die durchschnittliche Wirkung der Steuer eine Rolle.<sup>116</sup> In Anbetracht dieser Maßstäbe ist eine solche Wirkung der Zinsschranke m.E. abzulehnen. Sie weist zunächst als eine Gewinnermittlungsvorschrift keinen engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs auf, und ihr kann aus diesem Grund keine berufsregelnde Tendenz beigemessen werden. Zudem wird die Einstellung der wirtschaftlichen Betätigung in Anbetracht der Anzahl an von der Zinsschranke betroffenen Unternehmen nur sehr selten der Fall sein, weshalb ihr keine durchschnittliche erdrosselnde Wirkung zukommt.

### III. Bestimmtheitsgebot, Art. 20 Abs. 3 GG

Des Weiteren kommt hinsichtlich der Komplexität der Zinsschrankenregelung dem Bestimmtheitsgrundsatz<sup>117</sup> eine besondere Bedeutung zu. Danach hat der Gesetzgeber die Steuernormen so hinreichend bestimmt zu fassen, daß der Steuerpflichtige die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung erkennen und sein Verhalten danach ausrichten kann.<sup>118</sup> Er muß also die auf ihn entfallende Steuerbelastung vorausberechnen können.<sup>119</sup> Das Gebot der Normenklarheit verlangt zudem, daß die Gesetze möglichst genau, verständlich und klar gefaßt sind.<sup>120</sup> Daher droht einem Gesetz, das aufgrund seiner Komplexität nicht mehr angewendet werden kann, das Verdikt der Verfassungswidrigkeit.<sup>121</sup>

Die Zinsschrankenregelung ist aufgrund der Verweise und einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe höchst komplex und insb. im Hinblick auf den Eigenkapitalvergleich in manchen Fällen sogar undurchführbar.<sup>122</sup> Selbst die Vertreter der FinVerw. geben zu, daß die Vorschriften der Zinsschranke manchmal kaum anwendbar sind.<sup>123</sup> Wenn schon die rechtsanwendende FinVerw. die Norm kaum umsetzen kann, sollte man dies auch von einem Steuerpflichtigen nicht erwarten. Daher ist die Zinsschranke aufgrund ihrer höchst komplexen Ausgestaltung mit dem Bestimmtheitsgrundsatz nicht vereinbar.<sup>124</sup> Die Versuche der FinVerw.<sup>125</sup> zur Erleichterung der Anwendung der Zinsschrankenregelung vermögen diese Komplexität der Norm nicht zu beseitigen.<sup>126</sup>

### IV. Anti-BEPS-Richtlinie

#### 1. Auswirkungen auf die deutsche Zinsschranke

Enorme Bedeutung hinsichtlich der Verfassungskonformität der Zinsschranke kommt der jüngst erlassenen europäischen Anti-BEPS-Richtlinie (ATAD-RL)<sup>127</sup> zu. Ausweislich der Erwägungsgründe der RL soll sie der Harmonisierung der BEPS-Maßnahmen in den EU-Mitgliedstaaten dienen.<sup>128</sup> Die ATAD-RL, die bis zum 31.12.2018 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen ist (Art. 11 Abs.

1 ATAD-RL),<sup>129</sup> sieht in ihrem Art. 4 eine dem § 4h EStG weitgehend entsprechende Zinsschranke für Körperschaften vor.<sup>130</sup> Daher stellt sich nun die Frage, ob die Zinsschranke nach § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) wegen des Anwendungsvorrangs des Europarechts<sup>131</sup> für Körperschaften nunmehr als europarechts- und damit als verfassungsrechtskonform anzusehen ist, und das BVerfG gem. seiner *Solange-II*-Rechtsprechung<sup>132</sup> seine Grundrechtsprüfung hinsichtlich der Vorschriften, die in Umsetzung der ATAD-RL ergangen sind bzw. im nationalen Rechtssystem bereits existieren, zurücknehmen soll. Denn das BVerfG bringt in seiner *Solange-II*-Entscheidung klar zum Ausdruck, daß es seine Gerichtsbarkeit bzgl. der Anwendbarkeit des Unionsrechts nicht mehr ausüben würde, wenn auf der Unionsebene ein vergleich-

115 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Aufl. 2000, S. 434.

116 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Aufl. 2000, S. 435.

117 Dieses wird abgeleitet aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG.

118 Vgl. *BVerfG* 17.07.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., NVwZ 2003, 1241 (1247); *BFH* 06.09.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169).

119 *BVerfG* 03.11.1982 – 1 BvR 210/79, BVerfGE 62, 162 (183).

120 Vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, § 2 Rn. 175.

121 Vgl. *Hey*, StuW 2008, 167 (177); *Marquart*, Diss. 2013, S. 102.

122 Vgl. stellv. *Erker*, DStR 2012, 498 (498); dazu kommt noch der hohe Verwaltungsaufwand, vgl. hierzu *Ortmann-Babel/Bolik/Fuest*, DStR 2010, 1865 ff.

123 Vgl. *Müller-Gatermann*, Stbg. 2007, 145 (158); instruktiv *Shou*, Die Zinsschranke im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Diss. 2010, S. 87 ff.

124 Ebenso *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4h EStG Rn. 6 (Sep. 2016); *Förster*, in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8a Rn. 52; *Köhler*, DStR 2007 597 (602); *Shou*, Diss. 2010, S. 84 ff.; *Loschelder* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 4h Rn. 4; *Goebel/Ellinghoff*, DStZ 2010, 550 (558); offenlassend *BFH* 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 Rn. 30; verneinend *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 58; *Weggenmann/Claß*, BB 2016, 1175 (1179); *Ismer*, FR 2014, 777 (784); *Staats*, Ubg 2014, 520 (527 f.); *Heuermann*, DStR 2013, 1 (4).

125 Vgl. *BMF-Schreiben* v. 04.07.2008 – IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718; *OFD NRW* v. 11.07.2013 – S 2742a – 2003 – St 137, DStR 2013, 1974; *FM Schleswig-Holstein*, v. 03.12.2014 – VI 3013 – S 2741-109, BeckVerw 346859.

126 A.A. *BFH* 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 59.

127 Richtlinie 2016/1164/EU des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl. EU 2016, L 193, 1 v. 19.07.2016).

128 Vgl. die Erwägungsgründe 1 bis 3 der RL 2016/1164/EU.

129 Für die verlängerte Umsetzungsfrist der RL s. Art. 11 Abs. 6 ATAD-RL.

130 Zur RL ausf. *Kühlbacher*, SWI 2017, 362 ff.; *Jochimsen/Zinkowsky*, ISR 2016, 106 ff.; *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 ff.; *Eilers/Oppel*, ISTR 2016, 312 ff.

131 Zum Verhältnis des Europa- und Nationalverfassungsrechts s. *Polzin*, JuS, 2012, 1.

132 *BVerfG* 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (2. LS); *BVerfG* 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (2. LS): Ausübung der Gerichtsbarkeit nur, wenn auf Gemeinschaftsebene Grundrechtsschutz generell nicht gewährleistet ist.



barer Grundrechtskatalog kodifiziert ist.<sup>133</sup> Da der vom BVerfG vorausgesetzte Grundrechtsschutz auf europäischer Ebene gewährleistet ist,<sup>134</sup> bewirkt die ATAD-RL als vorrangiges EU-Recht nicht nur die Verfassungsmäßigkeit des § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) bezüglich der Körperschaften, sondern auch eine Kompetenzverschiebung zugunsten des EuGH.<sup>135</sup> Da das deutsche nationale Recht bereits den Vorgaben der ATAD-RL entspricht (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG), bedarf es einer Umsetzung der ATAD-RL ins deutsche nationale Recht folglich nicht,<sup>136</sup> und das BVerfG wäre damit für die Grundrechtsprüfung des § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) mit Blick auf Körperschaften auch nicht mehr zuständig.<sup>137</sup> Daher müßte es die Vorlage des BFH<sup>138</sup>, die eine Körperschaft betrifft, als unzulässig oder aber als unbegründet zurückweisen.<sup>139</sup> Die Verfassungswidrigkeit des § 4h EStG hinsichtlich natürlicher Personen und Personengesellschaften bleibt davon jedoch unberührt.<sup>140</sup>

## 2. Vorwirkung der ATAD-RL

Nicht unumstritten ist jedoch, ob die ATAD-RL auch für bereits anhängige Verfahren, die in der Vergangenheit liegende Sachverhalte betreffen, gilt. Nach einer Ansicht entfaltet die ATAD-RL nach ihrem Inkrafttreten am 08.08.2016 eine „Einstrahlungswirkung“ in die Vergangenheit.<sup>141</sup> Die Zinsschranke wäre für Kapitalgesellschaften damit rückwirkend ab dem Beginn des Anwendungszeitraums der ATAD-RL nicht mehr dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt.<sup>142</sup> Dieser Ansicht nach müßte das BVerfG daher auch die Vorlage des BFH (betreffend die Jahre 2008/2009) als unzulässig bzw. unbegründet zurückweisen.

Nach anderer Ansicht ist eine *Vorwirkung* der ATAD-RL auf alte Fälle abzulehnen.<sup>143</sup> Der EuGH ist, so diese Auffassung, für die Überprüfung der Sachverhalte, die vor Inkrafttreten der ATAD-RL verwirklicht wurden,<sup>144</sup> sowie für die Fälle bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist der RL (hier: 31.12.2018) gar nicht zuständig.<sup>145</sup> Danach wäre das BVerfG „befugt“, über die hiesige Vorlage des BFH zu entscheiden und eventuell die Zinsschranke für verfassungswidrig zu erkennen.

Der zweiten Ansicht ist beizupflichten.<sup>146</sup> Denn die Vorwirkung von Richtlinien ist sowohl zeitlich als auch inhaltlich beschränkt.<sup>147</sup> Zeitlich erfaßt sie, so zu Recht *Glahe*,<sup>148</sup> nur den Zeitraum zwischen dem Inkrafttreten und dem Ablauf der Umsetzungsfrist einer RL. Inhaltlich sind die nationalen Gesetzgeber in diesem Zeitraum nur an die Ziele, nicht jedoch an den vollständigen Regelungsgehalt einer RL gebunden,<sup>149</sup> so daß es ihnen lediglich untersagt ist, solche nationalen Vorschriften zu schaffen, die geeignet sind, in den Zeitraum nach Ablauf der Umsetzungsfrist hineinzuwirken und die Ziele der RL ernsthaft zu gefährden.<sup>150</sup> Nach Ansicht des EuGH müssen darüber hinaus auch Gerichte der Mitgliedstaaten ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens einer RL es so weit wie möglich unterlassen, das innerstaatliche Recht auf eine Weise auszulegen, die die Erreichung des mit dieser RL verfolgten Zieles nach

Ablauf der Umsetzungsfrist ernsthaft gefährden würde.<sup>151</sup> Diese Unterlassungspflicht erstreckt sich auch auf die Auslegung solcher nationalen Vorschriften, die bei Inkrafttreten der RL bereits Bestandteil des nationalen Rechts waren.<sup>152</sup>

Es ergibt sich mithin Folgendes zum Vorlagebeschuß des BFH: Die deutschen Zinsschrankennormen (§ 4h EStG, § 8a KStG) waren bereits vor Inkrafttreten der ATAD-RL Bestandteil des deutschen Steuerrechts und sie entsprechen praktisch vollständig den Regelungen der ATAD-RL.<sup>153</sup> Weiterhin würde eine Entscheidung des BVerfG über die Vorlage des BFH, mit der die Zinsschranke des § 4h EStG, § 8a KStG wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG für verfassungswidrig erklärt werden würde, weder das Ziel der ATAD-RL ernsthaft gefährden noch in den Zeitraum nach Ablauf der Umsetzungsfrist hineinwirken.<sup>154</sup> Es muß für die künftige

133 Vgl. *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255). Nach Ansicht des EuGH (v. 11.10.2016 – Rs. C-601/14, Italienische Republik/Kommission, BeckRS 2016, 82497 Rn. 33) kann eine RL von einem Mitgliedstaat nur dann nicht durchgeführt werden, „wenn der fragliche Rechtsakt mit besonders schweren und offensichtlichen Fehlern behaftet ist, so daß er als inexistentester Rechtsakt qualifiziert werden könnte“. Vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2BvR 2735/14, BVerfGE 140, 317 Rn. 42 f., zu Art. 1 GG (Menschenwürde).

134 *BverfG* 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147, unter B.III.1. S. auch Art. 20 der Grundrechtecharta der EU.

135 So zu Recht *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255).

136 § 4h EStG diene für OECD-BEPS-Aktionspunkt 4 und ATAD-RL als Vorbild, *Hennrichs/Riedel*, *NZG* 2016, 375 (377). Bzgl. der künftigen Verschärfung des § 4h EStG s. *Rautenstrauch/Suttner*, *BB* 2016, 2391 (2391); *Jochimsen/Zinkowsky*, *ISR* 2016, 106 (110); *Mitschke*, *FR* 2016, 834 (835 f.).

137 *Glahe*, *ISR* 2016, 86 (89); *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255).

138 *BFH* v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240.

139 Vgl. *Mitschke*, *FR* 2016, 412 (413 f.).

140 Die Regelung der Zinsschranke im KStG für nur Kapitalgesellschaften sollte der Gesetzgeber daher überdenken.

141 *Mitschke*, *FR* 2016, 412 (415).

142 *Mitschke*, *FR* 2016, 412 (415); *ders.*, *FR* 2016, 834 (836 f.).

143 Vgl. *Glahe*, *ISR* 2016, 86 (89); *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255).

144 *Glahe*, *ISR* 2016, 86 (89); *ders.*, *FR* 2016, 829 (832 f.).

145 *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255).

146 Ebenso *BFH* 28.03.2000 – VIII R 77/96, *BStBl. II* 2002, 227 (230) bzgl. der Bilanz-RL 78–660–EWG v. 25.07.1978, *ABl. L* 222, 11 v. 14.08.1978.

147 Vgl. *EuGH* 18.12.1997 – Rs. C-129/96, *Inter-Environnement*, *Slg.* 1997, I-7411, Rn. 35 ff.

148 *Glahe*, *FR* 2016, 829 (831).

149 *EuGH* 18.12.1997 – Rs. C-129/96, *Inter-Environnement*, *Slg.* 1997, I-7411, Rn. 35 ff.; *EuGH* 26.02.2015 – Rs. C-104/14, *Federconsorzio*, *BeckRS* 2015, 80290, Rn. 32.

150 *Glahe*, *FR* 2016, 829 (831).

151 *EuGH* 04.07.2006 – Rs. C-212/04, *Adeneler u.a.*, *Slg.* 2006, I-6091, Rn. 123.

152 Vgl. *Glahe*, *FR* 2016, 829 (832); *Hofmann*, in: *Riesenhuber* (Hrsg.), *Europäische Methodenlehre*, 3. Aufl. 2015, § 15 Rn. 31.

153 Vgl. *Glahe*, *FR* 2016, 829 (832); *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255).

154 Vgl. *Glahe*, *FR* 2016, 829 (832); *Hey*, *StuW* 2017, 248 (255).

Geltung einer RL keinen Unterschied machen, daß es bis zu ihrem Inkrafttreten im nationalen Recht eine vergleichbare Norm nicht gab oder eine solche zwar existierte, jedoch später für die Zeit bis zum Inkrafttreten der RL verfassungswidrig erklärt wurde.<sup>155</sup>

## D. Fazit und Ausblick

Die Untersuchung hat gezeigt, daß die Zinsschranke als eine Unterkapitalisierungsnorm gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner konkreten Gestalt des objektiven Nettoprinzip verstößt, weil der Abzug der Zinsaufwendungen entgegen § 4 Abs. 4 EStG eingeschränkt wird. Für diese Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip ist kein sachlicher Grund gegeben. Im Hinblick auf den Zweck der Mißbrauchsabwehr ist festzuhalten, daß die Zinsschranke nicht zielgenau ausgestaltet ist, weil sie mißbräuchliche Gestaltungen unterhalb der Freigrenze des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG nicht erfaßt, obgleich eine gleichheitsgerechte Besteuerung dies erfordert. Sie betrifft auch solche Finanzierungsgestaltungen, die marktüblich, sinnvoll und nicht mißbräuchlich sind. Die Zinsschranke führt nicht zuletzt zu einer (wirtschaftlichen) Doppelbelastung, für die keine Gründe vorgetragen wurden.

An dieser verfassungsrechtlichen Bewertung ändert die Möglichkeit der abweichenden Steuerfestsetzung bzw. des Steuererlasses aus Billigkeitsgründen gem. §§ 163, 227 AO nichts und eine verfassungskonforme Auslegung kommt nicht in Betracht.<sup>156</sup>

Hinsichtlich der ATAD-RL ist zu berücksichtigen, daß die deutsche Zinsschranke für Kapitalgesellschaften aufgrund des höherrangigen EU-Sekundärrechts ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der ATAD-RL am 08.08.2016 als verfassungsmäßig anzusehen ist. Da die ATAD-RL keine Vorwirkung auf ältere Sachverhalte hat, müßte über die

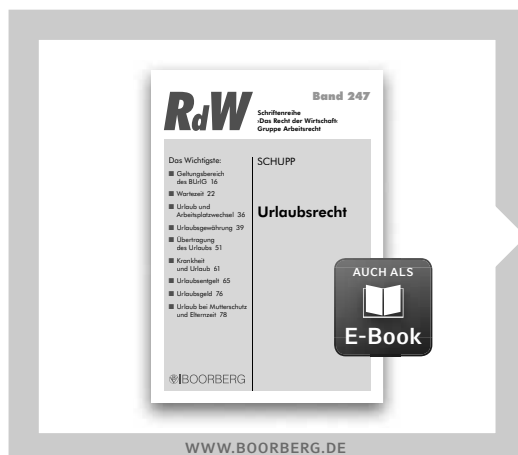
Vorlage des BFH v. 14.10.2015 das BVerfG selbst unter Berücksichtigung des bis zum Inkrafttreten der ATAD-RL geltenden nationalen Rechts entscheiden und wird – nach hier vertretener Ansicht – die Zinsschranke des § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG) für verfassungswidrig erklären. Die Norm müßte indes kurz darauf aufgrund der ATAD-RL wieder eingeführt werden. Steuerpflichtige müssen sich dann auf einen Verstoß der ATAD-RL gegen EU-Grundrechte berufen, und der EuGH muß in Anbetracht der deutschen Verfassungstradition darüber entscheiden. Sollte die ATAD-RL jedoch aufgrund des höherrangigen EU-Primärrechts europarechtswidrig sein,<sup>157</sup> würde die Verfassungsmäßigkeit der deutschen Zinsschranke wieder Gegenstand kontroverser wissenschaftlicher Diskussionen sein, weshalb die Entscheidung des BVerfG über die Vorlage des BFH auch in dieser Hinsicht erforderlich und erwünscht ist. Diese würde zuletzt auch eine Rechtsklarheit bzgl. der Anwendung der Zinsschranke auf natürliche Personen und Personengesellschaften schaffen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß die Frage der Verfassungs- und Europarechtskonformität des § 4h EStG (i.V.m. §8a KStG) noch nicht abschließend geklärt ist. Dazu bedarf es m.E. neben der Entscheidung des BVerfG, auch der des EuGH. Diese werden mit Spannung erwartet.

155 So zutreffend *Glahe*, FR 2016, 829 (832). A.A. *Mitschke*, FR 2016, 412 (415); *ders.*, FR 2016, 834 (836 f.) bejahend eine unbegrenzte Rückwirkung der ATAD-RL aufgrund der „deutschen Sondersituation bei der Zinsschranke“.

156 So zu Recht BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 Rn. 60 ff.

157 Dies bejahend *Kühlbacher*, SWI 2017, 362 ff.



## Leitfaden.

### Urteilsrecht

von Dr. Antje Schupp, Fachanwältin für Arbeitsrecht  
2017, 96 Seiten, € 12,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 247; ISBN 978-3-415-05796-8

Die Autorin behandelt sämtliche mit dem Urlaub zusammenhängenden Problematiken. Zahlreiche Tipps, Beispiele und »Merksätze« machen das Buch zu einem überaus verständlichen Helfer für den betrieblichen Alltag.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415057968](http://www.boorberg.de/9783415057968)

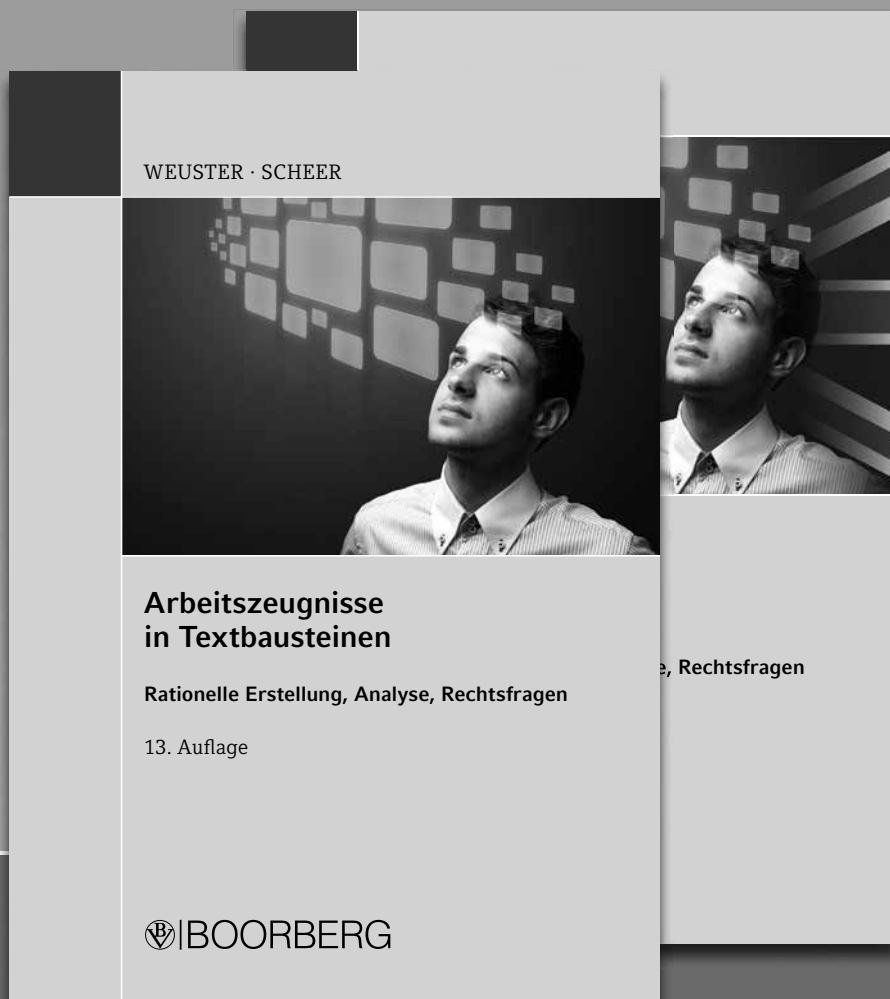
**BOORBERG**

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

SZ0818



# Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



WEUSTER · SCHEER

## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Rationelle Erstellung, Analyse, Rechtsfragen

13. Auflage

 BOORBERG

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

## Erweiterung von Prüfungsanordnungen auf (regulär) festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre – Problemstellung und Rechtsschutz

RA/FASt Daniel Dinkgraeve, LL.M./EMBA und RA/FASt Malte Norstedt\*

### A. Einleitung

Bei der Bestimmung des Umfangs einer Außenprüfung steht der Finanzverwaltung ein breiter Ermessensspielraum zur Verfügung. Die Außenprüfung kann nach § 194 Abs. 1 S. 2 AO eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Den im Einzelfall als angemessenen angesehenen Umfang, bestimmt die Finanzbehörde in ihrer Prüfungsanordnung (§ 196 AO).

Zur Vereinheitlichung der Ausübung dieses breiten Ermessens hat die Finanzverwaltung die Betriebsprüfungsanordnung (BpO) erlassen und damit ihre Ermessensfreiheit selbst eingeschränkt.<sup>1</sup> Das Ermessen hinsichtlich der Festlegung des zeitlichen Umfangs einer Außenprüfung wird dabei in § 4 BpO konkretisiert bzw. eingeschränkt. So soll nach der aktuell gültigen BpO 2000 (nachfolgend nur: BpO) bei Mittelbetrieben (sowie Klein- und Kleinbetrieben) der Prüfungszeitraum in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen (§ 4 Abs. 3 S. 1 BpO).

Eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes bei Mittelbetrieben über einen Zeitraum von drei Besteuerungszeiträumen hinaus kann nach § 4 Abs. 3 S. 2 BpO insbesondere dann vorgenommen werden, wenn mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist (§ 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 1 BpO) oder wenn der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit besteht (§ 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO).

Insbesondere in Fällen, in denen eine Außenprüfung in eine Fahndungsprüfung umzuschlagen droht und die Finanzbehörde im regulären Prüfungszeitraum tatsächliche oder vermeintliche Feststellungen zu Lasten des Steuerpflichtigen trifft, tendiert die Finanzbehörde oft dazu, reflexartig und ohne nähere Differenzierung zwischen den genannten zwei Alternativen des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO, die Außenprüfung auf die Vorjahre auszudehnen. Nicht selten ist in diesen Fällen jedoch für diese Vorjahre zumindest nach der regulären Festsetzungsverjährungsfrist Festsetzungsverjährung bereits eingetreten.

Nachfolgend soll daher die Frage diskutiert werden, ob den zwei Alternativen des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO Bedeutung im Hinblick auf die Ausdehnung von Außenprüfungen auf regulär festsetzungsverjährte Zeiträume zukommt und wie sich der Steuerpflichtige in solchen Fällen gegen eine Ausdehnung wehren kann.

### B. Problemstellung

#### I. Typische Fallkonstellation

Gerade in Fällen, in denen parallel zur Außenprüfung eine Fahndungsprüfung – aus Sicht der Finanzbehörde – ggf. in Betracht käme, erläßt die Finanzbehörde häufig eine Anordnung der Erweiterung der Prüfungsanordnung (Erweiterungsanordnung) auf die Vorjahre. Da jedoch noch keine wirklich belastbaren Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder eine Steuerordnungswidrigkeit vorliegen, begründet die Finanzbehörde die Erweiterung häufig ausschließlich mit der ersten Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO, also damit, daß „mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist“. Auf die zweite Alternative „Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit“ geht die Finanzbehörde hingegen dann nicht ein. Dies, obwohl die regelmäßige Festsetzungsverjährungsfrist für diese von der Erweiterung betroffenen Jahre i.d.R. bereits abgelaufen ist und eine Änderung der Steuerfestsetzung der von der Erweiterung erfaßten Veranlagungsjahre nur unter den Voraussetzungen des § 169 Abs. 2 S. 2 AO (Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit) möglich wäre.

Spannend ist vor diesem Hintergrund daher die Frage, ob § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO einen Bezug zu § 169 Abs. 2 S. 2 AO herstellt und – sollte dies der Fall sein – welche Konsequenzen sich daraus für die Ermessensausübung der Finanzbehörde ergeben.

\* Die Autoren sind Rechtsanwälte und Partner der Dinkgraeve Rechtsanwälte PartGmbH, München.

1 *Risiken* in Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, § 194 Rn. 26.

## II. Bedeutung von § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO und Konsequenzen für die Rechtsanwendung

### 1. Voraussetzungen und Bedeutung der Alternativen des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO

#### a) Rechtsnatur der BpO

Bei der BpO handelt es sich um eine ermessensleitende Verwaltungsanweisung, die zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt.<sup>2</sup> Durch sie hat die Finanzverwaltung ihr Ermessen konkretisiert.<sup>3</sup> Verstößt die Finanzbehörde gegen Regelungen der BpO, kann dies einen Ermessensfehler darstellen, der der gerichtlichen Überprüfung zugänglich ist.<sup>4</sup> Gegen eine Verletzung der Vorgaben der BpO kann sich der Steuerpflichtige also durch Einspruch und Klage wehren.

Bei der Auslegung der Vorschriften der BpO muß die Finanzbehörde ferner auch § 5 AO beachten, nach welchem sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung ausüben muß und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten hat. Zu Letzteren gehört insbesondere die Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sowie der Grundrechte.

#### b) Voraussetzungen für die Überschreitung des Regelprüfungszeitraumes der BpO

Grundsätzlich soll bei Mittelbetrieben, Kleinbetrieben und Kleinstbetrieben nach § 4 Abs. 3 S. 1 BpO der Prüfungszeitraum in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen.

Nach § 4 Abs. 3 S. 2 BpO kann der Prüfungszeitraum jedoch dann drei Besteuerungszeiträume übersteigen, wenn mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist oder wenn der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit besteht.

Wurde zunächst eine Außenprüfung über drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume durchgeführt und möchte die Finanzbehörde den zeitlichen Umfang dieser Außenprüfung erweitern, muß eine weitere Prüfungsanordnung erlassen werden. Anders als bei der ersten, routinemäßig angeordneten Prüfung, bei der die Rechtsprechung den bloßen Hinweis auf die Rechtsgrundlage in § 193 Abs. 1 AO als ausreichende Begründung ansieht, ist die Erweiterungsanordnung substantiiert zu begründen. D. h., die Anordnung muß von der Finanzbehörde so begründet werden, daß das Finanzgericht in die Lage versetzt wird, seiner Ermessenskontrolle nach § 102 S. 1 FGO nachzukommen.<sup>5</sup> Bereits dieser Umstand zeigt, daß eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes – selbst auf noch nicht festsetzungsverjäherte Jahre – die Ausnahme darstellen soll, die nur bei Vorliegen besonderer Gründe gerechtfertigt sein soll.

#### c) Unterschiede zwischen den beiden Alternativen des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO

Die Aufzählung der in § 4 Abs. 3 S. 2 BpO genannten Alternativen, also „nicht unerhebliche Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ sowie „Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit“ ist nicht abschließend.<sup>6</sup>

Daß die BpO allerdings gerade diese beiden Alternativen ausdrücklich erwähnt, ist durchaus auffällig.

Denn mit „nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ ist regelmäßig auch bei einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit zu rechnen. Es muß also einen Grund geben, weshalb der „Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit“ als weiterer Grund für eine Überschreitung des Regelprüfungszeitraumes ausdrücklich von der BpO vorgesehen ist. Der zweiten Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO muß also eine eigenständige Bedeutung neben § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 1 BpO zukommen. Denn weshalb sollte die Finanzbehörde eine Erweiterung auf die Alternative „Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit“ mit entsprechendem Begründungsaufwand stützen, wenn sie die Prüfungserweiterung – auch auf planmäßig festsetzungsverjäherte Jahre – ebenso gut mit der wesentlich leichter darzulegenden Erwartung „nicht unerheblicher Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ begründen könnte?

Für den Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit müssen zumindest plausible Gründe vorliegen. Reine Vermutungen reichen hingegen nicht aus. Eine Prüfungserweiterung ist daher jedenfalls bei Vorliegen eines strafrechtlichen Anfangsverdachts zulässig,<sup>7</sup> außer man erachtet in solchen Fällen generell eine Außenprüfung für unzulässig.<sup>8</sup> Insoweit stellt sich also die Frage, ob § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 1 BpO sich auf § 169 Abs. 2 S. 2 AO bezieht und Fälle regeln möchte, in welchen der Prüfungszeitraum auf Veranlagungsjahre erstreckt werden soll, für die nur dann eine geänderte Steuerfestsetzung aufgrund der Außenprüfung möglich wäre, wenn die Voraussetzungen des § 169 Abs. 2 S. 2 AO erfüllt wären. Denn der einzige wirkliche Unterschied zwischen den zwei Alternativen besteht in deren unterschiedlichen Rechtsfolgen im Hinblick auf die Festsetzungsverjährung. Denn bei nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, ohne Vorliegen einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit, bleibt es bei der regelmäßigen Festsetzungsverjährungsfrist (i.d.R. vier Jahre). Nur wenn tatsächlich eine Steuerstraftat oder eine Steuerordnungswidrigkeit vorliegt, beträgt die Festsetzungsverjährungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO fünf bzw. zehn Jahre.

2 *Intemann* in Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 194 Rn. 18; BFH 28.06.2000, I R 20/99, BFH/NV 2000, S. 1447.

3 *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Loseblatt, Stand: Dezember 2017, § 194 AO Rn. 49.

4 *Intemann* in Koenig, Fn. 2, § 194 Rn. 18; BFH 19.08.1998, XI R 37/97, NJW 1999, 383 ff.

5 BFH 27.10.2003, III B 13/03, BFH/NV 2004, S. 312; *Intemann* in Klein, Fn. 2, Rn. 21.

6 *Rüsken* in Klein, Fn. 1, § 194 Rn. 31; *Intemann* in Koenig, Fn. 2, § 194 Rn. 21.

7 BFH 19.08.1998, XI R 37/97, NJW 1999, 383 ff.; *Intemann* in Klein, Fn. 2, § 194 Rn. 24.

8 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, Stand: November 2017, § 194 AO Rn. 21 a.

Soll nur die zweite Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO der Finanzbehörde also die Möglichkeit einräumen, bei Vorliegen eines Anfangsverdachts einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit oder zumindest dann, wenn gewichtige Anhaltspunkte für entsprechende Handlungen vorliegen, den Prüfungszeitraum auf regulär festsetzungsverjährte Zeiträume auszudehnen? Oder darf sie das ohnehin, auch ohne daß entsprechende Anhaltspunkte vorliegen, wenn jedenfalls mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist; aber welche Bedeutung käme dann § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO zu?

Kernfrage ist also, ob § 4 Abs. 3 S. 2 BpO eine Ermessensbindung der Finanzbehörde nicht nur in sachlicher sondern auch in zeitlicher Hinsicht bewirkt, sie also eine Außenprüfung nur dann auf regulär festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre erweitern darf, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO vorliegen.

## 2. Unterschiedliche Auffassungen zur Ermessensbindung in zeitlicher Hinsicht

### a) Rechtsprechung des BFH und Verwaltungsauffassung

Der BFH lehnt eine Ermessensbindung der Finanzbehörde in zeitlicher Hinsicht aufgrund von § 4 Abs. 3 S. 2 BpO ab. Als Argument hierfür führt er an, daß sich die Frage, ob Verjährung eingetreten sei oder ob andere Hindernisse dem Erlaß von Steuerbescheiden entgegenstünden, vielfach erst dann zuverlässig beurteilt werden könne, wenn der Sachverhalt durch die Außenprüfung geklärt ist. Es sei daher nicht sinnvoll, bereits die Ermittlungstätigkeit der Betriebsprüfung mit Erwägungen zu erschweren, welche die Verwertung der erst noch zu findenden Ermittlungsergebnisse betreffen.<sup>9</sup> Daher handele die Finanzbehörde nicht ermessensfehlerhaft, wenn sie die Außenprüfung auf Zeiträume erstreckt, für die Steuerfestsetzungen möglicherweise wegen Verjährung nicht mehr durchgeführt werden könnten. Denn über den Eintritt der Festsetzungsverjährung könne verbindlich erst im Veranlagungsverfahren befunden werden. Eine Ausnahme hiervon gelte nur, wenn der Eintritt der Festsetzungsverjährung auf der Hand liege und sich daraus Anhaltspunkte für eine sachwidrige Ausübung des Ermessens ergäben.<sup>10</sup>

Der BFH mißt also im Ergebnis der zweiten Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO keine eigenständige Bedeutung zu. Vielmehr läßt er eine Ausdehnung der Außenprüfung auch dann auf Zeiträume zu, die nach der normalen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 1 Nr. 2 AO festsetzungsverjährt wären, wenn kein Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit besteht. Er geht also davon aus, daß die Finanzbehörde von der Ermessensbindung durch die BpO frei wird, sobald eine der Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO vorliegt und folglich auch eine Erweiterung auf regulär festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre möglich ist. Der BFH läßt sich folglich von dem Gedanken leiten, daß nur etwas gefunden werden kann, wenn die Möglichkeit der Suche besteht. Die Finanzbehörden folgen i.d.R. dieser Auffassung.

### b) Literatur und instanzgerichtliche Rechtsprechung

In der Fachliteratur findet sich hingegen die Auffassung, daß nach Ablauf der regulären Festsetzungsverjährungsfrist (§ 169 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) zumindest nach einer Außenprüfung, eine (weitere) Außenprüfung (und damit wohl auch eine Erweiterung) nur noch zulässig ist, wenn konkrete Anhaltspunkte für einen steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalt vorliegen, die die Verlängerung der Festsetzungsfrist zumindest als möglich erscheinen lassen. Andernfalls sei die Anordnung der Außenprüfung für einen Zeitraum nach Ablauf der regelmäßigen Verjährungsfrist ermessensfehlerhaft.<sup>11</sup> Dieser Auffassung hat sich auch das Finanzgericht Düsseldorf angeschlossen.<sup>12</sup>

Zum Teil wird in solchen Fällen eine Außenprüfung ganz grundsätzlich als unzulässig erachtet. Stattdessen, sei ein Steuerstrafverfahren einzuleiten.<sup>13</sup>

### c) Stellungnahme

Die Rechtsprechung des BFH, nach der die Anordnung einer Außenprüfung nur dann ausgeschlossen ist, wenn die Verjährung der zu prüfenden Veranlagungsjahre „auf der Hand liegt“, ansonsten eine Außenprüfung uneingeschränkt zulässig ist, da erst im Rahmen der Außenprüfung selbst ermittelt werden könne, ob Festsetzungsverjährung eingetreten sei oder nicht, erscheint zwar auf den ersten Blick plausibel und nachvollziehbar, ist aber bei genauerer Betrachtung durchaus bedenklich.

Denn sieht man es als ermessensgerecht an, daß die Finanzbehörde ohne Verdachtsmomente für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit und ohne entsprechende Begründung Besteuerungszeiträume prüfen kann, die nach der regulären Festsetzungsverjährungsfrist verjährt sind, führt dies zu einer zeitlich über die reguläre Festsetzungsverjährung hinausgehende Ausforschung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, womit sich die Frage stellt, wozu es der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren überhaupt bedarf. Es entspricht allgemeiner rechtsstaatlicher Tradition, daß vor einer staatlichen Untersuchungsmaßnahme, sei sie strafrechtlicher oder sonstiger Art, zunächst begründete Anhaltspunkte vorliegen müssen, die die Untersuchung eines bestimmten Sachverhaltes rechtfertigen. Da nach Ablauf der regulären Festsetzungsverjährungsfrist eine Änderung der Steuerfestsetzung nur möglich ist, wenn eine Steuerstraftat oder eine Steuerord-

9 BFH 25.01.2018, X B 87/17; BFH 23.07.1985, VIII R 48/85, BStBl II 1986, S. 433; BFH 25.01.1989, X R 158/87, BeckRS 1989, 22008855; BFH 30.09.1987, IV B 177/86, BeckRS 1987, 05565; BFH 13.07.2006, VII B 296/05, BFH/NV 2006, S. 1799; BFH 27.05.2005, VII B 38/04, BFH/NV 2005, S. 1496.

10 BFH 02.09.2008, X R 9/08, BFH/NV 2009, S. 3; BFH 25.01.2018, Fn. 9.

11 Schallmoser, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Fn. 3, § 194 AO Rn. 47; Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, Stand: November 2017, § 193 Rn. 2;

12 FG Düsseldorf 17.03.1994, 15 K 412/89 AO, EFG 1994, S. 992.

13 Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, Stand: November 2017, § 194 AO Rn. 21 a.

nungswidrigkeit vorliegen, wird diese rechtsstaatlich gebotene Reihenfolge jedoch umgekehrt. Es wird also ohne Verdacht (ins Blaue hinein) geprüft und ermittelt, um Tatsachen und Umstände festzustellen, die geeignet sind, diese Ermittlungen selbst nachträglich überhaupt zu rechtfertigen.

Gerade dies ist der entscheidende Unterschied zur Prüfung von Zeiträumen, für die die reguläre Festsetzungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Denn die Außenprüfung ergibt in diesem Fall nur Sinn, wenn die Finanzbehörde im grundsätzlich festsetzungsverjährten Zeitraum Anhaltspunkte für Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten findet. Denn nur dann kann sie die aus der Außenprüfung gewonnenen Ergebnisse auch der Besteuerung zu Grunde legen. Dies führt dazu, daß die Finanzbehörde in solchen Fällen gezielt nach steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalten suchen wird. Faktisch handelt es sich also um (versteckte) steuerstrafrechtliche Ermittlungen, jedoch ohne jedwede oder zumindest ausreichende Anhaltspunkte, die einen Anfangsverdacht begründen könnten. Zudem werden die Rechte des Steuerpflichtigen als potentiell Beschuldigter im Strafverfahren hintertrieben.

Die Auffassung des BFH ist daher insbesondere aus strafrechtlichen und strafprozessrechtlichen Erwägungen heraus höchst bedenklich. So können steuerstrafrechtliche Ermittlungen unstreitig erst ab der Schwelle zum Anfangsverdacht aufgenommen werden. Läßt man hingegen ohne irgendwelche strafrechtlich relevanten Anhaltspunkte eine Außenprüfung für regulär festsetzungsverjährte Zeiträume zu, könnte die Finanzbehörde die Anforderungen an den Anfangsverdacht umgehen und ohne jedweden Verdacht Ermittlungen vornehmen, die – aufgrund der dargestellten Interessenlage der Finanzbehörde – auf die Auffindung steuerstrafrechtlich relevanter Sachverhalte gerichtet sind und damit faktisch gesehen strafrechtlichen Ermittlungen gleichkommen, ohne daß der Betroffene entsprechende strafprozessuale Schutzrechte genießen würde oder sich der Gefährlichkeit der Situation bewußt wäre. Bezüglich solcher Ermittlungen könnte der Steuerpflichtige – soweit nicht parallel ein Strafverfahren eingeleitet wurde – auch noch mit Zwangsmitteln zur Mitwirkung verpflichtet werden, da das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 S. 2 AO in diesen Fällen ja gerade nicht greifen würde.

Zwar bieten auch die sogenannten Vorfeldermittlungen nach § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO i.V.m. Nr. 12 Abs. 1 AStBV 2017 die Möglichkeit, ohne Anfangsverdacht Ermittlungen durchzuführen, wenn lediglich die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt, jedoch besteht der maßgebliche Unterschied zu einer „steuerstrafrechtlich gefärbten“ Außenprüfung darin, daß Vorfeldermittlungen sich nicht gegen konkrete Personen richten, sondern nur dann in Betracht kommen, wenn ein Verdächtiger (noch) nicht namentlich bekannt ist.<sup>14</sup> Auch die in Nr. 13 AStBV verankerten Vorermittlungen, sehen lediglich allgemeine

und informatorische Maßnahmen zur Gewinnung von Erkenntnissen vor, die nicht der Intensität strafrechtlicher Ermittlungen gleichkommen.

Auch § 10 Abs. 1 BpO, der eine Unterbrechung der Außenprüfung und eine Meldung an die Strafsachenstelle des Finanzamtes vorsieht, wenn sich während der Prüfung Anhaltspunkte für eine Straftat (bzw. eine Ordnungswidrigkeit, § 10 Abs. 2 BpO) ergeben, gewährleistet in solchen Situationen keinen ausreichenden Schutz. Denn die Schutzwirkung des § 10 Abs. 1 BpO greift in diesen Fällen zu spät, da die Finanzbehörde ja bereits durch die Ausdehnung des Außenprüfungszeitraumes auf regulär festsetzungsverjährte Zeiträume offensichtlich davon ausgeht, daß eine Steuerstraftat (bzw. eine Steuerordnungswidrigkeit) im erweiterten Zeitraum begangen wurde. Begründet die Finanzbehörde die Erweiterung ausschließlich mit „nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ (§ 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 1 BpO), ist aber gerade dies für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar. Er läuft somit Gefahr, sich gleich von Beginn an durch die Mitwirkungsverpflichtung selbst zu belasten.

Wegen somit vollkommen ausgehöhlten Schutzes des betroffenen Steuerpflichtigen vor Selbstbelastung ist den genannten Literaturauffassungen zu folgen. Aufgrund des Umstandes, daß die Außenprüfung in den entsprechenden Fällen in tatsächlicher Hinsicht die Wirkung strafrechtlicher Ermittlungen hat, ist für eine Erweiterung von Außenprüfungen auf regulär festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre zu fordern, daß tatsächlich ein nachvollziehbarer Anfangsverdacht einer Steuerstraftat vorliegt. D. h., eine Erweiterung der Außenprüfung darf in diesen Fällen nur möglich sein, wenn nach den strafprozessualen Grundsätzen auch die Einleitung eines Strafverfahrens möglich wäre. Gleichzeitig darf aber auch die formelle Einleitung eines Strafverfahrens nicht als Indiz oder gar Begründung dafür herangezogen werden, die Außenprüfung auf regulär festsetzungsverjährte Zeiträume zu erweitern. Die Voraussetzungen des Anfangsverdachts sind vom Außenprüfer eigenständig und unabhängig zu prüfen.

Und gerade vor diesem Hintergrund ergibt die zweite Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO „Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit“ Sinn. Es erscheint jedenfalls durchaus wahrscheinlich, daß der Urheber dieser Vorschrift die dargestellte Problematik erkannt hat und durch die bewußte Aufnahme dieser zweiten Alternative lösen wollte. Denn § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO fordert den „Verdacht einer Straftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit“, also doch jenen (Anfangs-)Verdacht, der nötig ist, um ein Strafverfahren einzuleiten. Nur diese Auslegung verhindert jedenfalls, daß über das Instrument der Außenprüfung in den hier dargestellten Fällen „versteckte“ strafrechtliche Ermittlungen, zwar ohne Anwendung der

<sup>14</sup> Rüsken in Klein, Fn. 1, § 208 Rn. 40.



Vorschriften der Strafprozeßordnung, allerdings auch ohne entsprechendes Verdachtsmoment durchgeführt werden.

Die Tatbestandsalternative des § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO „Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit“ gewährleistet also die Einhaltung strafprozessualer Standards in jenen Fällen, in denen das Besteuerungsverfahren strafrechtlich relevante Bereiche berührt und der Steuerpflichtige ähnlich schutzwürdig ist wie bei strafrechtlichen Ermittlungen. Sie führt also zu einer Art „Gleichlauf“ von Besteuerungsverfahren und Strafverfahren. Denn in Fällen, in denen der Außenprüfer die Prüfungsanordnung auf den „Verdacht einer Steuerstraftat“ stützt, wird die Strafsachenstelle i.d.R. auch (bereits vor Beginn der Prüfungshandlungen bezüglich des erweiterten Prüfungszeitraumes) ein Strafverfahren einleiten, so daß der Steuerpflichtige wegen § 393 Abs. 1 S. 2 AO dann auch nicht Gefahr läuft, sich selbst wegen einer Straftat zu bezichtigen.

### 3. Ergebnis

Die Vorschrift des § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO soll also verhindern, daß die Außenprüfung faktisch einem steuerrechtlichen Ermittlungsverfahren gleichkommt, ohne daß die Voraussetzungen für die Einleitung eines solchen vorliegen. Folge davon ist aber, daß die Erweiterung von Außenprüfungen auf regulär festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre nur dann möglich ist, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO vorliegen, also der (Anfangs-)Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit besteht und die Finanzbehörde die Erweiterung auch ausdrücklich auf diese Alternative stützt. Dies jedenfalls insoweit, als man überhaupt bei Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit eine Außenprüfung für zulässig hält.<sup>15</sup>

In der Erweiterungsanordnung sind in diesem Fall diejenigen Tatsachen und Umstände darzulegen, aus denen der Außenprüfer den (Anfangs-)Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit ableitet. Denn nur in diesen Fällen besteht überhaupt die Möglichkeit, daß die verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO anwendbar sein könnte und die im Erweiterungszeitraum gefundenen Ergebnisse auch steuerlich verwertet werden können. Nur dann ist es verhältnismäßig, eine Außenprüfung auf planmäßig festsetzungsverjährte Jahre auszuweiten. Zwar wird die Finanzbehörde auch in diesen Fällen vor allem (gezielt) steuerstrafrechtlichen Anhaltspunkten nachgehen, jedoch ist das in diesen Fällen auch gerechtfertigt, da ein entsprechender (Anfangs-)Verdacht tatsächlich vorliegt und in der Erweiterungsanordnung substantiiert dargelegt wurde. Zudem müßte in solchen Fällen gleichzeitig (also von Beginn der Prüfung an) auch ein Strafverfahren eingeleitet worden sein, so daß die steuerlichen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden können und daher die Gefahr der Selbstbezichtigung nicht besteht.

Liegen hingegen keine strafrechtlich relevanten Anhaltspunkte vor, die einen Anfangsverdacht begründen und stützt der Außenprüfer die Erweiterungsanordnung daher (ausschließlich) auf die erste Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO, kann eine Erweiterung der Außenprüfung nur auf solche Veranlagungsjahre erfolgen, die noch nicht nach der regulären Festsetzungsverjährungsfrist (§ 169 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) verjährt sind, da nur für diese nicht verjährten Zeiträume die Gefahr des „versteckten“ Ermittlungsverfahrens nicht besteht.

Etwas anderes kann auch nicht für den Fall gelten, daß der erweiterte Prüfungszeitraum Veranlagungsjahre erfaßt, für die die Verfolgungsverjährung bezüglich der „einfachen“ Steuerhinterziehung eingetreten ist und der Steuerpflichtige daher bei Auffindung etwaiger Anhaltspunkte für Steuerhinterziehungen, die keine besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 6 AO darstellen, keine strafrechtlichen Ermittlungen mehr fürchten muß. Denn auch in diesen Fällen besteht für den Steuerpflichtigen die Gefahr, daß der Außenprüfer gezielt prüft, ob Sachverhalte vorliegen, die den Verdacht einer schweren Steuerhinterziehung begründen könnten, für die die zehnjährige Verfolgungsverjährung nach § 376 Abs. 1 AO gilt. Auch in diesem Fall muß die Erweiterungsanordnung daher ausdrücklich auf die zweite Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO gestützt werden. Erst wenn auch Verfolgungsverjährung bezüglich der in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 6 AO genannten Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehungen eingetreten ist, besteht die Gefahr der Selbstbezichtigung nicht mehr. In der Praxis wird das Finanzamt jedoch i.d.R. nicht so weit in der Vergangenheit liegende Veranlagungszeiträume prüfen, da für diese (abgesehen von besonderen Fällen der An- und Ablaufhemmung) i.d.R. auch die maximale, zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO abgelaufen sein wird. Dann ist aber wohl sogar nach Auffassung des BFH<sup>16</sup> der Erlass einer (erweiterten) Prüfungsanordnung ermessensfehlerhaft, da der Eintritt der Festsetzungsverjährung dann „auf der Hand liegen“ dürfte und somit die Prüfungsfeststellungen unter keinen Umständen mehr im Besteuerungsverfahren verwertet werden könnten.

Die Vorschrift des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO bewirkt also auch eine Bindung des Ermessens der Finanzbehörde in zeitlicher Hinsicht, abhängig von der gewählten Alternative und dem Vorliegen von deren Tatbestandsvoraussetzungen.

15 Ablehnend *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Loseblatt, Stand: November 2017, § 194 AO Rn. 21 a.

16 BFH 02.09.2008, X R 09/08, BFH/NV 2009, S. 3.

## C. Rechtsschutz

### I. Sinnhaftigkeit von Rechtsbehelfen gegen Erweiterungsanordnungen

Erkenntnisse, die aufgrund einer rechtswidrigen Außenprüfung gewonnen wurden, dürfen nicht in einem Steueränderungsbescheid verwertet werden. Es besteht mithin ein verfahrensrechtliches Beweisverwertungsverbot.<sup>17</sup>

Ein Rechtsbehelf gegen eine Erweiterungsanordnung ist jedenfalls dann nicht erforderlich, wenn die Erweiterungsanordnung nicht nur rechtswidrig, sondern sogar nichtig ist.<sup>18</sup> Sich in der Praxis hierauf zu verlassen, erscheint allerdings riskant, da die Grenzen zwischen Nichtigkeit und Rechtswidrigkeit sehr unscharf sind. Bezogen auf die oben dargestellte Thematik käme dies allenfalls dann in Betracht, wenn sich die Erweiterung auf Veranlagungsjahre bezieht, die sogar nach der (maximalen) zehnjährigen Festsetzungsverjährungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO verjährt wären. In der Praxis dürfte dies jedoch kaum vorkommen, da die Finanzbehörde sicher keine Prüfungshandlungen durchführen wird, deren Ergebnisse sie bereits auf den ersten Blick unter keinen Umständen einer Besteuerung zu Grunde legen könnte (selbst dann nicht, wenn sie belastbare Anhaltspunkte für Steuerstraftaten finden würde). Sollte es dennoch vorkommen, ist es vorzugswürdiger, auf diesen offensichtlichen Fehler im Rahmen der Anfechtung der Auswertungsbescheide hinzuweisen.<sup>19</sup>

In Fällen, in denen die Außenprüfung auf Veranlagungsjahre erweitert wird, für die zwar die vierjährige, jedoch noch nicht die zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist abgelaufen ist, erscheint es hingegen durchaus sinnvoll, die Begründung der Erweiterung im Rahmen des Einspruchsverfahrens zu hinterfragen. So sollte zunächst die Frage gestellt werden, aufgrund welcher Tatsachen und Umstände die Finanzbehörde vom Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit (objektiver Tatbestand, Vorsatz, Rechtswidrigkeit und Schuld) ausgeht. Sollte sich die Finanzbehörde sodann auf die durchaus bequemere zu begründende Variante der „nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ (§ 4 Abs. 3 S. 2 1. Alt. BpO) zurückziehen, sollte auf die Verjährungsproblematik hingewiesen werden. Dies beugt auch der Gefahr vor, daß die Finanzbehörde vorschnell in der Begründung vom Verdacht einer Steuerstraftat (oder Steuerordnungswidrigkeit) schließt, was sich ggf. auch nachteilig auf ein Strafverfahren auswirken könnte, da sich die Strafsachenstelle oder die Steuerfahndung ggf. auf diese Begründung beziehen könnte („Behördenzirkelschluß“).

### II. Angriffspunkt fehlerhafte Ermessensausübung

Aufgrund der Selbstbindung der Finanzverwaltung an die Vorgaben der Betriebsprüfungsordnung stellt ein Verstoß gegen die Regelungen der BpO einen Ermessensfehler dar, der der finanzgerichtlichen Prüfung zugänglich ist.<sup>20</sup>

Nach der oben dargestellten Ansicht überschreitet die Finanzbehörde somit ihr durch die BpO gebundenes Ermessen, wenn sie ohne Verdachtsmoment und ohne entsprechende Begründung die Außenprüfung auf regulär festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre erweitert. Soweit die Finanzbehörde – ggf. aufgrund von Nachfragen bezüglich des Straftatbestandes im Verlauf des Verfahrens – die Erweiterung nur (noch) mit der ersten Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO begründen sollte, an der Erweiterung selbst allerdings festhalten sollte, empfiehlt es sich, zunächst auf den dadurch entstehenden Widerspruch, in den sich die Finanzbehörde begibt, hinzuweisen. Denn es ist schlichtweg nicht nachvollziehbar, weshalb die Finanzbehörde die Außenprüfung auf Veranlagungsjahre erweitert, die nur Gegenstand einer geänderten Steuerfestsetzung sein können, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerstraftat vorliegt, die Finanzbehörde die Erweiterung aber gerade nicht auf die entsprechende zweite Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO stützt.

Sodann sollte dargelegt werden, daß die Ermittlungen dann eigentlich nur zum Ziel haben können, strafrechtlich relevante Sachverhalte aufzudecken, für die bisher gerade keine ausreichenden Anhaltspunkte vorliegen. Denn die Erweiterung würde sonst mangels steuerlicher Verwertbarkeit der gefundenen Ergebnisse keinen Sinn ergeben. Ferner sollte der Hinweis erfolgen, daß die Erweiterung damit faktisch die Qualität steuerstrafrechtlicher Ermittlungen hat, die sich mangels entsprechenden Verdachts jedoch als reine „Ausforschung“ darstellen.

### III. Erfolgsaussichten von Rechtsbehelfen gegen Erweiterungsanordnungen

Außer in Fällen, in denen „die Verjährung auf der Hand liegt“, sind die Erfolgsaussichten von Einsprüchen und Klagen gegen Erweiterungsanordnungen leider gering. Dies jedenfalls so lange, als der Bundesfinanzhof an seiner Rechtsprechung festhält, daß die Frage, ob die reguläre oder die verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist einschlägig ist, erst nach der (erweiterten) Prüfung beantwortet werden kann und die strafrechtliche Dimension bei solchen Konstellationen nicht berücksichtigt.

Gleichwohl erscheint es sinnvoll, in solchen Situationen auf die dargestellte Problematik hinzuweisen. Auch wenn sich die Finanzbehörde auf die Rechtsprechung des BFH berufen wird, sollte sie dann zumindest erklären, welche Bedeutung der zweiten Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2

17 BFH 07.06.1973, V R 64/72, BStBl II 1973, S. 716; BFH 10.05.1991, V R 51/90, DStR 1991, S. 1312 ff.

18 *Rüsken* in Klein, Fn. 1, § 196 Rn. 48.

19 *Gosch* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Loseblatt, Stand: September 2015, § 196 Rn. 205.

20 *Intemann* in Koenig, Fn. 2, § 194 Rn. 18 und 68.

BpO nach Ansicht der Finanzverwaltung und des BFH dann zukommen soll. Dies ist – unabhängig von den Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs – bereits deshalb wichtig, um frühzeitig etwaigen Verdachtsmomenten im Hinblick auf eine Steuerstraftat entgegenzuwirken. Denn stützt die Finanzbehörde die Erweiterung gerade nicht auf „den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit“, können ja keine wirklichen Anhaltspunkte für eine solche vorliegen.

## D. Fazit

Nach der Rechtsprechung des BFH zur Erweiterung von Prüfungsanordnungen sind die zwei Alternativen des § 4 Abs. 3 S. 2 BpO konturenlos. Eine Abgrenzung der Alternativen erfolgt nicht. Folgt man der Rechtsprechung, ist § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO völlig bedeutungslos. Denn es ist kein Fall denkbar, in dem zwar der Verdacht einer Steuerhinterziehung vorliegt, gleichzeitig aber nicht auch mit „nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ zu rechnen ist.

Folge dieser Rechtsprechung ist, daß die Finanzbehörde eine Außenprüfung nur unter Hinweis auf „nicht unerhebliche Änderungen der Besteuerungsgrundlagen“ auch auf regulär festsetzungsverjährte Veranlagungsjahre erweitern darf. Dies wiederum bedingt, daß die Finanzbehörde im erweiterten Prüfungszeitraum i.d.R. gezielt nach steuerstrafrechtlichen Anhaltspunkten suchen wird, da die Ergebnisse sonst nicht verwertet werden könnten. Die Prüfung stellt sich somit faktisch gesehen als „verstecktes“ steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren dar, allerdings ohne jedweden Anfangsverdacht und ohne die Rechte des Betroffenen als potentiell Beschuldigten zu berücksichtigen.

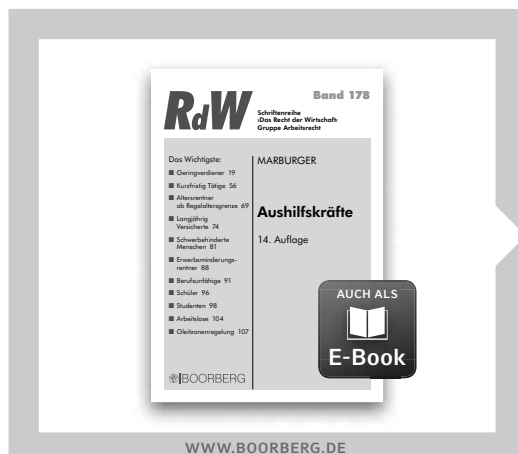
Solche Ausforschungsermittlungen sind jedoch mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht vereinbar. Das Legalitätsprinzip fordert zwar die Verfolgung von Straftaten, aber eben nur bei entsprechendem (Anfangs-)Verdacht und nicht einfach ins Blaue hinein.

Im Rahmen der Prüfung der Ermessensentscheidung bei Prüfungserweiterungen muß daher die reguläre Festsetzungsverjährungsfrist als „Hürde“ betrachtet werden, die nur bei Vorliegen eines Anfangsverdachts einer Steuerstraftat (oder Steuerordnungswidrigkeit) überwunden werden kann. Diesem Gedanken wird nur Rechnung getragen, wenn man § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO als eben jenes Instrument betrachtet, mit dem diese „Hürde“ genommen werden kann. Aber eben auch nur dann, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO auch tatsächlich vorliegen und die Finanzbehörde ihre Erweiterungsentscheidung auch ausdrücklich und ausführlich auf diese Alternative stützt.

Zusammenfassend muß die Erweiterung einer Prüfungsanordnung auf regulär festsetzungsverjährte Zeiträume also voraussetzen, daß

- die Finanzbehörde die Erweiterung ausdrücklich (nur) auf die zweite Alternative des § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO stützt und
- die Finanzbehörde im Rahmen der Begründung der Erweiterungsanordnung diejenigen Tatsachen und Umstände ausführlich darlegt, aus denen sich der (Anfangs-) Verdacht einer Steuerstraftat (oder Steuerordnungswidrigkeit) ergeben soll.

Sind diese Voraussetzungen hingegen nicht erfüllt, überschreitet die Finanzbehörde ihr durch die BpO gebundenes Ermessen und handelt ermessensfehlerhaft. § 4 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 BpO bewirkt also eine Ermessensbindung auch in zeitlicher Hinsicht.



## Für die Praxis.

### Aushilfskräfte

von Horst Marburger, Oberverwaltungsrat a.D.

2018, 14., völlig neu bearbeitete Auflage, 120 Seiten, € 17,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 178

ISBN 978-3-415-06166-8



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415061668](http://www.boorberg.de/9783415061668)

**BOORBERG**

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

SZ0818

## Steueranwaltstag International auf Mallorca vom 03. bis 05.05.2018

Das Seminar „Steueranwaltstag International 2018“ fand in diesem Jahr vom 03. bis 05.05.2018 auf der spanischen Insel Mallorca und, wie die Veranstaltungen der letzten Jahre zum Internationalen Steuerrecht, im beliebten Tagungshotel Punta Negra Resort Hotel in Costa d'en Blanes (Portals Nous) statt.

### Übersicht über die Themen

Die Teilnehmer erhielten zu folgenden neun Themen den aktuellen Informationsstand, Anregungen für Gestaltungen sowie Hinweise zu möglichen Haftungsfallen:

Das 1. Thema gab einen aktuellen Überblick zur deutschen Rechtsprechung und Gesetzgebung sowie zu Veröffentlichungen der Finanzverwaltung. Bei dem 2. Thema wurden Stiftungsgestaltungen über die Grenze vorgestellt. Das 3. Thema behandelte steuerliche Probleme des Brexit aus Unternehmenssicht. Bei dem 4. Thema ging es um die Einleitung und Durchführung von internationalen Verständigungsverfahren. Im 5. Thema erhielten die Teilnehmer aktuelle Informationen zur Einordnung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht. Verdeckte Gewinnausschüttungen und Betriebsaufspaltung über die Grenze waren Thema des 6. Vortrages. Im 7. Vortrag wurden für Mandanten mit Finca in Spanien steuerliche und strafrechtliche Probleme aus spanischer Perspektive erörtert. Über die Reform des Geldwäschegesetzes und die Einführung des Transparenzregisters informierte das 8. Thema. Die Veranstaltung schloß mit dem Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie einem Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH als 9. Thema.

### I. Aktueller Überblick zum Internationalen Steuerrecht

Die Veranstaltung eröffnete **Professor Dr. Bert Kaminski**, *Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg*, mit seinem aktuellen Überblick über die deutsche Rechtsprechung und Gesetzgebung sowie die Veröffentlichungen der deutschen Finanzverwaltung zum Internationalen Steuerrecht.

Anlässlich der bevorstehenden Fußballweltmeisterschaft in Russland ging *Professor Kaminski* auch auf die Frage der Steuerpflicht von FIFA- und UEFA-Schiedsrich-

tervergütungen ein. Nach dem BFH-Urteil vom 20.12.2017 (Az. I R 98/15, BFH/NV 2018, 497) erzielten Fußballschiedsrichter Einkünfte aus selbständiger gewerblicher Tätigkeit, welche in der Regel in Deutschland zu versteuern sind.

Im Erbschaftsteuerrecht gab es Änderungen durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) zur Erweiterung der unbeschränkten Steuerpflicht, zum Freibetrag nach § 16 Abs. 2 ErbStG und zum besonderen Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 1 und 2 Erbschaftsteuergesetz. Der EuGH hatte einen deutsch-schweizerischen Erbfall in Bezug auf ein in Deutschland belegenes Grundstück zu entscheiden (EuGH-Urteil vom 17.10.2013, Rs. C-181/12 Y von Welte). Demnach ist auch bei einem Erbfall zwischen zwei Schweizern der in Bezug auf das in Deutschland belegene Grundstück zu gewährende Freibetrag in vollem Umfang zu gewähren. Schließlich ist das BFH-Urteil vom 10.05.2017 (Az. II R 53/14, BFH/NV 2017, 1389) zum Übergang des Vermögens in der Schweiz und in Deutschland im Wege des Vermächtnisses zu erwähnen.

### II. Stiftungsgestaltungen über die Grenze

Nach einer kurzen Einführung zum Wesen einer Stiftung und den Zielen für Stiftungsgestaltungen im In- und Ausland entwickelte **Dr. Steffen Kranz, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kanzlei S & P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf**, sieben verschiedene Stiftungsgestaltungen über die Grenze, bei denen bestimmte Steuerziele die Gestaltung prägen. Die Gestaltungsvarianten bedürfen noch der Realisierung und Akzeptanz seitens der Finanzverwaltung.

### III. Steuerliche Probleme des „Brexit“

In seinem Vortrag zu den steuerlichen Problemen des „Brexit“ präsentierte **Dr. Florian Holle, Steuerberater, Leiter Steuerrecht des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes (DSGV), Berlin**, den Teilnehmern einen umfassenden Überblick zum Stand der aktuellen Lage. Er stellte zunächst allgemeine Überlegungen zum Austritt aus der EU durch andere Regionen der EU, dessen rechtliche Basis (Art. 50 EUV) sowie den Zeitrahmen dar. Anschließend schilderte er den aktuellen Stand der Verhandlungen der EU mit Großbritannien und betrachtete dann die Zukunftsperspektiven und die Bedeutung des Unionsrechts für das Steuerrecht



## ► Veranstaltungen

näher. Es folgten Ausführungen zum Erstarren des Abkommensrechts und zu ausgewählten Problemfällen. *Dr. Holle* empfahl, alle geplanten Änderungen möglichst bis zum Wirksamwerden des „Brexit“ durchzuführen. Nach dem Inkrafttreten des „Brexit“ am 29.03.2019 soll es eine Übergangsphase bis zum 31.12.2020 geben, in der das Vereinigte Königreich so von der EU behandelt werden soll, als wäre es im wesentlichen noch Teil der EU, ohne Stimmrecht, aber mit Budgetverpflichtung. Die Gesetzgebung aus Brüssel soll in dieser Zeit fortgelten.

## IV. Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht

**Professor Dr. Michael Hendricks**, *Rechtsanwalt, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*, gab einen Einblick in die Grundlagen, Praxis und jüngsten Entwicklungen bei Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht.

Zu unterscheiden sind die Fälle, in denen ein Besteuerungskonflikt oder ein Verrechnungspreiskonflikt bereits eingetreten ist, von den Fällen, in denen ein Besteuerungskonflikt oder ein Verrechnungspreiskonflikt einzutreten droht.

In der ersten Fallgruppe sind reaktive Instrumente anwendbar. Diese sind der nationale Rechtsweg, Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren. Eine rein nationale reaktive Instrumente ist das nationale Klageverfahren vor einem staatlichen Gericht. Ein zwischenstaatliches reaktive Instrument ist das Verständigungsverfahren als zwischenstaatliches Koordinierungsverfahren und das Schiedsverfahren als einzelfallbezogenes zwischenstaatliches Koordinierungsverfahren. In der zweiten Fallgruppe sind präventive Instrumente einzusetzen, wie das APA (Advance Pricing Agreement), die verbindliche Auskunft und die verbindliche Zusage. Zu den rein nationalen präventiven Instrumenten gehören die verbindliche Auskunft, die verbindliche Zusage und die tatsächliche Verständigung. Im internationalen Bereich wird das APA-Verfahren eingesetzt. Hierbei handelt es sich um ein gewinnabgrenzungsorientiertes zwischenstaatliches Koordinierungsverfahren, das mit der Herstellung einer Bindungswirkung für das spätere Besteuerungsverfahren verbunden ist. Es ist sowohl tatsächlichen- als auch rechtsanwendungsbezogen.

## V. Aktuelles zur Einordnung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

In seinem 2. Vortrag betrachtete **Professor Kaminski** am Freitagvormittag die Einordnung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht unter folgenden Aspekten: Nach Überlegungen zu Vorteilen der Personengesellschaften im internationalen Wirtschaftsverkehr stellte er die Besteuerungsfolgen bei einheitlicher Qualifikation der Personenge-

sellschaften sowie Qualifikationskonflikte dar, ging dann auf Sondervergütungen, Verluste und Vorlaufkosten sowie Einkunftszurechnung und -korrektur ein und schloss den Vortrag mit Überlegungen zur Vermeidung der Erbschaftsteuer bei Verwendung von Personengesellschaften.

## VI. Betriebsaufspaltung und vGA über die Grenze

In seinen Ausführungen zur Betriebsaufspaltung und zur vGA über die Grenze wies **Professor Dr. Burkhard Binner**, *Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Partner, Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Köln*, darauf hin, daß die in Deutschland anerkannten Rechtsinstitute der Betriebsaufspaltung und der Organshaft im Ausland nicht bekannt sind. Das hat zur Folge, daß die Besteuerung im Ausland nach den dort geltenden steuerlichen Regeln erfolgt. Bei der Besteuerung in Deutschland finden die Regeln des DBA, der Organshaft und der Betriebsaufspaltung Anwendung.

## VII. Eine Finca in Spanien – steuerliche und strafrechtliche Probleme aus spanischer Perspektive

Welche steuerlichen und strafrechtlichen Probleme aus spanischer Perspektive entstehen können, wenn ein Mandant eine Finca in Spanien hat, erläuterten **Willy Plattes**, *Asesor-Fiscal, Steuerberater, Diplom-Kaufmann*, und **Thomas Fitzner**, beide *European@accounting Center of Competence, www.europeanaccounting.net, Palma de Mallorca, Spanien*.

Die Ferienvermietung der Immobilie kann durch eine natürliche Person oder durch eine spanische S. L. (Sociedad Limitada, entspricht der deutschen GmbH) erfolgen. Die Vermietung über die S. L. ist jedoch inzwischen zu einem Auslaufmodell geworden und wird nicht mehr empfohlen. Eine vorhandene S. L. sollte liquidiert oder in eine spanische Kommanditgesellschaft umgewandelt werden. Bei Übertragung von Immobilien im Erbfall oder durch Schenkung sind das spanische und mallorquinische sowie das deutsche Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht zu beachten. Eine mallorquinische Sonderform ist der Nachlasspakt. Für die Ferienvermietung von Immobilien gilt auf den Balearen ein neues Tourismusgesetz, welches einige zu beachtende Beschränkungen regelt. Außerdem gibt es eine Touristensteuer.

## VIII. Neue Vorgaben für steuerliche Berater aus Geldwäschegesetz und Transparenzregister

Die neuen Vorgaben für steuerliche Berater aus dem Geldwäschegesetz und dem Transparenzregister stellte

**Dr. Martin Wulf**, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner, Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Berlin*, den Teilnehmern vor.

Die Vorgaben der 4. EU-Geldwäscherichtlinie vom 20.05.2015 hatten die Mitgliedstaaten bis zum 26.06.2017 in nationales Recht umzusetzen. In Deutschland trat das vollständig neu gefasste Geldwäschegesetz (GWG, BGBl. I 2017, 1822) am 26.06.2017 in Kraft. Das Transparenzregister (§§ 18 – 26 GWG) wird bei der Bundesanzeiger Verlag GmbH geführt. Die Pflichten sind bußgeldbewehrt. Die EU-Kommission hat am 05.07.2016 einen Vorschlag für die 5. EU-Geldwäscherichtlinie vorgelegt, in der weitere Verschärfungen vorgesehen sind.

## IX. Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH

Im Schlussvortrag der Veranstaltung vermittelte **Professor Dr. Klaus von Brocke**, *Rechtsanwalt, München*, den Teilnehmern einen Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie einen Überblick zu den aktuellen Vorlagen an den EuGH.

Zu den aktuellen europarechtlichen Vorgaben gehören ATAD II, die Anzeigepflicht bei Steuergestaltungen sowie die OECD/EU Initiative zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Die aktuellen Entwicklungen in Deutschland bei der Gesetzgebung zur Umsetzung der EU-Vorgaben betreffen

beispielsweise die GKKB und Mindeststeuersätze, die Umsetzung der EU Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD I und II), die Hinzurechnungsbesteuerung, die Ausweitung der Abwehrmaßnahmen gegen grenzüberschreitende Steuervermeidung insbesondere im Bereich der digitalen Wirtschaft sowie die steuerliche Forschungsförderung schwerpunktmäßig bei KMU.

Die sonstigen Entwicklungen in der EU betreffen folgende Themen: Der Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) vom 25.10.2016 wurde noch nicht umgesetzt. Einige Beihilfefälle aus Deutschland werden vor dem EuGH im Jahr 2018 entschieden (Sanierungsklausel, Konzernklausel). Der „Brexit“ gehört ebenfalls zu den Entwicklungen in der EU und wurde durch den Vortrag von Herrn *Dr. Holle* (siehe oben III.) ausführlich besprochen. Weitere Themen befinden sich bei der EU in Vorbereitung, z.B. die Richtlinie zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungskonflikten, Vorschlag zur öffentlichen Länderberichterstattung, Code of Conduct Gruppe, Taxe 3 Untersuchungsausschuss des EP.

## Steueranwaltstag 2019 – Terminankündigung

Der nächste Steueranwaltstag International wird vom 09.–11.05.2019 stattfinden.

*Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt am Main*



## Wirksam vorsorgen.

### Meine Patientenverfügung

von **Petra Vetter**, *Rechtsanwältin, Stuttgart, Fachanwältin für Medizinrecht und Fachanwältin für Familienrecht*

2018, 3., überarbeitete Auflage, 8 Seiten, DIN A4, € 5,20

ISBN 978-3-415-06344-0

Die Broschüre enthält ein **rechtssicher ausgestaltetes Formular** einer verbindlichen Patientenverfügung auf aktuellem Rechtsstand. Zugrunde gelegt sind die Textbausteine des Bundesministeriums der Justiz. Sie wird durch zwei Einsteckkarten für die Brieftasche ergänzt.

**BOORBERG**

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

SZ0818

## Silvester als Feiertag bei der Fristberechnung

**Orientierungssatz:** Nur gesetzliche Feiertage verschieben den Fristablauf, nicht aber auch kirchliche, konfessionelle oder religiöse Feiertage, die keine gesetzlichen Feiertage sind, und auch nicht Gedenk- und Trauertage, Brauchtumstage oder lokale Festtage, selbst wenn diese dienst- oder arbeitsfrei sind.

**Entscheidung:** BFH, Beschluß vom 20.03.2018 – III B 135/17

### I. Sachverhalt

Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) stellte einen auf den 28.12.2012 datierten Antrag auf Investitionszulage für das Kalenderjahr 2008. Die Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt) lehnten den Antrag – Eingangstempel 02.01.2013 – mit der Begründung ab, daß mit Ablauf des 31.12.2012, welcher auf den Wochentag fiel, Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Die erhobene Klage blieb ohne Erfolg und wurde nicht zur Revision zugelassen. Die daraufhin eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers begründete er dahingehend, daß die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordere. Im Wesentlichen führt der Kläger den Schutzzweck der Fristenregelungen in § 193 BGB und § 108 Abs. 3 AO an. Ferner sei der 31.12. mittlerweile als ein arbeitsfreier (z.B. § 6 der Arbeitszeitverordnung der Beamtinnen und Beamten des Bundes) und auch nicht als Bankarbeitstag angesehen. Der 31.12. werde in medizinischen Bereitschafts- und Notdienstverordnungen den Regelungen an Feiertagen gleichgestellt. Eine Gleichstellung des 31.12. mit einem Feiertag liege auch dem BFH-Urteil vom 03.08.1984 – VI R 129/79 und dem Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 10.07.2015 - V ZR 154/14 zu Grunde.

### II. Entscheidungsgründe

Die Beschwerde ist unbegründet und durch Beschluß zurückzuweisen. Die Revision ist nicht wegen einer Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen.

Der BFH macht in seinen Gründen deutlich, daß die Frage, ob der 31. Dezember bei der Fristberechnung einem Feiertag gleichzustellen ist, nicht einer Klärung bedarf. Es ist als offensichtlich anzusehen, daß der 31. Dezember

nicht zu einem gesetzlichen Feiertag zählt oder einem solchen gleichzustellen ist.

Die Fristberechnung in der Abgabenordnung richtet sich nach § 108 AO in Verbindung mit den Vorschriften des BGB. Nach § 108 Abs. 3 AO ist für den Ablauf einer Frist der nächstfolgende Werktag maßgeblich, wenn das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt.

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Silvester ist kein gesetzlicher Feiertag, sodaß die vom Kläger erstrebte Rechtsfortbildung dem klaren Gesetzeswortlaut widerspricht. Der BFH macht deutlich, daß streng unterschieden werden muß, zwischen Feiertagen, an denen dienst- oder arbeitsfrei ist, und zwischen den Feiertagen, die eine gesetzliche Normierung erfahren haben. Auch in der Rechtsprechung und der Literatur wird, soweit ersichtlich, einheitlich vertreten, daß nur gesetzliche Feiertage den Fristablauf verschieben, nicht aber auch kirchliche, konfessionelle oder religiöse Feiertage, die keine gesetzlichen Feiertage sind, und auch nicht Gedenk- und Trauertage, Brauchtumstage oder lokale Festtage, selbst wenn diese dienst- oder arbeitsfrei sind.

Darüber hinaus würde eine Gleichstellung des 31. Dezembers mit gesetzlichen Feiertagen bei Fristberechnungen die Frage aufwerfen, inwieweit sie auf andere Tage zu übertragen ist, die ebenfalls arbeitsfrei sind, ohne jedoch als ein gesetzlicher Feiertag zu gelten. Dies würde zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen, und damit den Normen der Fristbestimmung widersprechen. Fristen müssen zweifelsfrei berechenbar sein, um der Rechtssicherheit dienen zu können.

Die von dem Kläger aufgeworfenen Urteile des BFH und BGH verwirft der Senat mit dem Argument, daß diesen nicht ein Fall der Fristberechnung zugrundelag.

*(Claudius Söffing)*

## Kindergeld bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG

**Orientierungssatz:** Bei der monatsbezogenen Betrachtungsweise der nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagten Kindergeldberechtigten ist nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses und auch nicht auf die Art der Gewinnermittlung abzustellen.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 14.03.2018 – III R 5/17

### I. Sachverhalt

In dem Urteil des BFH stritten die Parteien um die Kindergeldfestsetzung für den Monat Mai 2012.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) lebt mit seiner Frau und zwei Kindern zusammen in Polen. Seiner Tätigkeit im Baugewerbe ging der Kläger in dem Zeitraum 2011 bis 2015 nicht in seinem Heimatland Polen, sondern in Deutschland auf verschiedenen Baustellen nach. Einen festen Wohnsitz in Deutschland hatte der Kläger nicht, sodaß er sich im Rahmen der Auftragsabwicklung teils in der Wohnung seines Hauptauftraggebers in B, teilweise am jeweiligen Auftragsort aufhielt. Diese Aufenthalte hatten jedoch keinen Umfang, der zu einem gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland geführt hätte. Auf Antrag des Klägers wurde dieser von dem FA für die Jahre 2011 bis 2013 nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagt.

Dem zunächst von der Revisionsklägerin (Familienkasse) abgelehnten Antrag auf Kindergeld stimmte die Beklagte nach einem Einspruchsverfahren in Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des BFH zu, wonach ein Kindergeldanspruch gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nur für diejenigen Monate besteht, in denen der Kindergeldberechtigte inländische Einkünfte erzielt, sodaß schließlich im Revisionsverfahren nur noch der Mai 2012 strittig blieb.

Für den Ausführungszeitraum Mai bis Juni 2012 legte der Kläger eine Rechnung vom 13.08.2012 vor. Den Rechnungsbetrag erhielt der Kläger im August 2012 in bar.

Der Kläger vertrat die Ansicht, daß für die Kindergeldberechtigung nicht der Zuflußzeitpunkt der Einnahmen, sondern die Tätigkeitsmonate entscheidend seien. Die daraufhin eingelegte Klage hatte Erfolg. Die Revisionsklägerin legte hiergegen Revision ein.

### II. Entscheidungsgründe

Mit dem vorliegenden Urteil klärt der BFH eine seit langem nicht entschiedene Rechtsfrage, wann die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch bei einer gewerblichen Tätigkeit nach § 15 EStG bei den nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt zu behandelnden Steuerpflichtigen vorliegen.

Entschieden wurde diese Rechtsfrage bislang nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dahingehend, daß hier eine monatsbezogene Betrachtungsweise angelegt

wird und insoweit auf den Zufluss der Einnahmen nach § 11 EStG abgestellt wird. In seinem Urteil macht der BFH deutlich, daß er von seiner alten Rechtsprechung hinsichtlich einer monatsbezogenen Betrachtungsweise des Kindergeldanspruchs auch im vorliegenden Fall bei einem Gewerbebetreibenden weiterhin festhält. Klärungsbedürftig war darüber hinaus aber die Frage, in welchen Monaten ein Gewerbebetreibender die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt. Im Gegensatz zu der nichtselbständigen Einkunftsart, soll nach Auffassung des erkennenden Senats, jedenfalls bei einer gewerblichen Tätigkeit des nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagten Kindergeldberechtigten der Zeitpunkt der tatbestandlichen Verwirklichung des Besteuerungssachverhalts durch die ausgeübte inländische steuerliche Tätigkeit entscheidend sein. Es kommt damit nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses an.

Einen Anspruch auf Kindergeld hat u.a. nach § 62 Abs. 1 Nr. 2b EStG, wer nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Voraussetzung für eine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG ist, daß der Steuerpflichtige weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 1 S. 1 iVm §§ 8, 9 AO hat und damit nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Darüber hinaus muß ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen vorliegen und er muß inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben, die im Verhältnis zum Welteinkommen zu 90% der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG liegen inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) vor, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Mithin bedarf es für die Gewährung des Kindergeldes zusätzlich eines Inlandsbezugs. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb knüpft der Gesetzgeber an die im Inland entfaltete wirtschaftliche Tätigkeit an. Somit ist für die Zuordnung nicht der zeitliche Aspekt entscheidend, sondern der wirtschaftliche Zusammenhang mit der inländischen Betriebsstätte. Der BFH sieht einen Rückgriff auf den § 11 EStG als nicht notwendig an, da dieser nicht die Voraussetzungen regelt, unter welchen Einnahmen oder Aufwendungen mit bestimmten Einkünften zusammenhängen. § 11 EStG betrifft allein die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben und weist keinen wirtschaftlichen Bezug auf.

(Claudius Söffing)



## Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen i.S. von §§ 233a, 238 AO

**Orientierungssatz:** Zweifelhaft ist insbesondere, ob hinsichtlich der Höhe der Nachzahlungszinsen eine Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gegeben ist und/oder ein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorliegt.

**Entscheidung:** BFH, Beschluß vom 25.04.2018 – IX B 21/18

### I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) hinsichtlich eines Zinsbescheides, welcher aufgrund der Änderung des Einkommensteuerbescheids erlassen worden ist.

Die Antragsteller und Beschwerdeführer werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde die Einkommensteuer auf 159.139 € festgesetzt. In einer darauf durchgeführten Außenprüfung erließ der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt –FA–) Ende 2017 einen auf der AO gestützten geänderten Einkommensteuerbescheid für 2009. In diesen Änderungsbescheid setzte das FA eine Einkommensteuer in Höhe von 2.143.939 € fest. Die Zahllast für die Antragsteller betrug 1.984.800 €.

In einem darauf erlassenen Zinsbescheid setzte das FA unter Berücksichtigung der zunächst in den Veranlagungszeiträumen 2013 bis 2015 versteuerten Kapitaleinkünfte Zinsen in Höhe von 240.831 € fest.

Die Antragsteller beantragten daraufhin die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Zinsbescheids zur Einkommensteuer für 2009. Zur Begründung führten sie insbesondere aus, die Höhe der Zinsen nach § 238 AO von 0,5 Prozent für jeden Monat sei verfassungswidrig.

Das FA lehnte die AdV mit Schreiben vom 19.12.2017 ab. Mit ihrem hiergegen gerichteten gerichtlichen Antrag hielten die Antragsteller ihr auf die Zinsen beschränktes Aussetzungsbegehren aufrecht.

### II. Entscheidungsgründe

Die Entscheidung des BFH lässt hoffen, daß die Höhe der Nachzahlungszinsen einer verfassungsrechtlichen Überprüfung des Bundesverfassungsgerichts nicht standhalten wird. Die Gründe des Beschlusses zeigen deutlich die von dem BFH aufgeworfenen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen durch ihre realitätsferne Bemessung im Hinblick auf den Gleichheitssatz sowie im Hinblick auf das sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG ergebende Übermaßverbot. Jedoch äußert der BFH nicht nur verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Nachzahlungszinsen, sondern darüber hinaus auch an der Höhe der Erstattungs zinsen.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Steuergesetze müssen, um für die Massenvorgänge des Wirtschaftslebens praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, regelmäßig typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung zwangsläufig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muß sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.

Der BFH macht deutlich, daß der gesetzlich festgelegte Zinssatz nicht mit der wirtschaftlichen Realität zu vereinbaren ist. In den vorliegenden Streitjahren 2015–2017 sei das Zinsumfeld nicht nur temporär, sondern strukturell und nachhaltig niedrig gewesen. Auch ein Vergleich zu den hohen Überziehungszinssätzen beim Girokonto kann nicht mit denen der Nachzahlungszinsen verglichen werden, da es sich hierbei um Sonderfaktoren handle, die nicht als Referenzwerte für ein realitätsgerechtes Leitbild geeignet sind.

Dieser nicht mit der wirtschaftlichen Realität zu vereinbarende Zinssatz ist nach Ansicht des erkennenden Senats des BFH auch nicht sachlich gerechtfertigt. Das in der Vergangenheit herangetragene Argument eines typisierenden Zinssatzes aufgrund der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung lehnt der BFH aufgrund der veränderten technischen Möglichkeiten und des Einsatzes moderner Datenverarbeitungstechnik bei einer Anpassung der Zinshöhe an den jeweiligen Markzinssatz ab.


Auch der Telos der Verzinsung rechtfertigt die gesetzliche Zinshöhe nicht. Sinn und Zweck der Verzinsungspflicht ist es, den Nutzungsvorteil wenigstens zum Teil abzuschöpfen, den der Stpfl. dadurch erhält, daß er während der Dauer der Nichtentrichtung über eine Geldsumme verfügen kann. Dem Ziel würde Rechnung getragen, wenn für den Stpfl. zumindest die Möglichkeit besteht, die zu zahlenden Zinsen durch Anlage der nicht gezahlten Steuerbeträge oder durch die Ersparnis von Aufwendungen auch tatsächlich zu erzielen. Diese Möglichkeit war aber wegen der strukturellen Niedrigzinsphase im typischen Fall für den hier in Rede stehenden Zeitraum nahezu ausgeschlossen.

Auch das Argument, die Vollverzinsung wirke „gleichermaßen zugunsten wie zu Lasten des Stpfl.“ ist nicht geeignet, die realitätsferne Zinshöhe zu rechtfertigen. Denn der Zinssatz für Erstattungsansprüche ist mit Blick auf das strukturelle Niedrigzinsniveau während des Streitzeitraums in gleicher Weise als nicht realitätsgerecht anzusehen.


Es bestehen bei der gebotenen summarischen Prüfung überdies schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel, ob der Zinssatz dem aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden

Übermaßverbot entspricht. Die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirkt in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein sanktionierender, rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung. Der eigentliche Zweck der Verzinsung läuft somit ins Leere, da ein potentieller Liquiditäts- oder Zinsvorteil beim Steuerpflichtigen nicht mehr abgeschöpft wird.

(Claudius Söffing)



## Basiswissen.



**E-Book**

[WWW.BOORBERG.DE](http://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. Auflage, 224 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-05551-3



Leseprobe unter [www.boorberg.de/9783415055513](http://www.boorberg.de/9783415055513)

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.

 **BOORBERG**

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

SZ0818



## Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

### Verein und Verband Praktikerhandbuch

von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschafts-  
recht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415062245](http://www.boorberg.de/9783415062245)

Wie kein anderes berücksichtigt das Werk die Gestaltungsanforderungen der Vereinspraxis, wobei ein Schwerpunkt auf zivilrechtlichen Fragestellungen und Problemen liegt. Die steuerlichen Konsequenzen sind präzise und praxisnah aufbereitet.

**Zahlreiche praktische Beispiele und Lösungen,** Tipps und Empfehlungen machen die Thematik transparent. Trotzdem erfüllt das Werk wissenschaftliche Anforderungen. Die Themen sind knapp und auch für Nichtjuristen nachvollziehbar aufbereitet.

Die Themen umfassen z.B. die Gebiete

- Vereinsschiedsgerichte,
- Sportverbände,
- Vereinskonzernrecht,
- Corporate Compliance und
- Organisationsrecht.

Zentral ist immer wieder die Frage, ob sich die Vereinspraxis der Rechtslage oder diese sich der gelebten Praxis anzupassen hat. Viele Theorien haben mit der gelebten Praxis nichts zu tun. Diesem Zwiespalt unterliegt die Diskussion zwischen Wissenschaft und Rechtsprechung. Das Werk vollzieht diese Diskussion nach und bereitet sie problem- und vor allem lösungsorientiert auf.

 BOORBERG

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.

Wachter

## **Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts**

ZAP Verlag, Bonn, 4. Aufl. 2018, 3624 Seiten

Zu schreiben, es handle sich bloß um ein „gewichtiges Werk“, wäre zwar angesichts des Umfangs und des physischen Gewichts keine Untertreibung – wie die Ankündigung schreibt: „Ein wahrer Gigant“. Und weiter: „Dank vieler Muster, Checklisten, Tabellen und der vielen nützlichen Praxistips ist ein schneller und unkomplizierter Einstieg in die Materie garantiert.“ „Einstieg in die Materie“ ist nun völlig daneben – dies ist kein Einstieg, sondern die praxisnahe Aufbereitung der zahlreichen Facetten des weiten Gebiets des Handels- und Gesellschaftsrechts.

Hannes

## **Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge**

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2017, 1494 Seiten

Zu den mehr als 120 Formularen findet man umfangreiche Erläuterungen für die Regelungsbereiche „Vermögensübertragung zu Lebzeiten“, „Vermögensübertragung von Todes wegen“ und „Spezialthemen“ aus gesellschafts- und zivilrechtlicher Sicht sowie zu den steuerlichen Konsequenzen der einzelnen Formulierungen. Und das wiederum auf fast 1.500 Seiten, so daß keine Wünsche offenbleiben.

Gehm

## **Kompendium Steuerstrafrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 3. Aufl. 2017, 610 Seiten

Kompendium kommt vom lateinischen compendium und meint „abgekürzter Weg“ oder gar „Ersparnis“ – laut Wikipedia ein kurz gefaßtes Lehrbuch, ein kurz gefaßtes Nachschlagewerk oder gar ein „ekzessives Handbuch“. Bei 610 Seiten kann man es sich quasi aussuchen, auch wenn man

die Materie durchaus kürzer darstellen kann, wenn man will. Oder das Buch umbenennen.

Küstermann/Martin/Weitz (Hrsg.)

## **StiftungsManager, Recht, Organisation, Finanzen**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2 Bände, Loseblatt

Hier werden auf immerhin bereits 2 Bänden und ca. 1.600 Seiten nicht nur aktuelle Stiftungsthemen aufbereitet, sondern Management und Organisation von Stiftungen in den Vordergrund gestellt. Derjenige, der tagtäglich mit Stiftungen zu tun hat findet immer noch sehr hilfreiche Tips, Überlegungen und Anregungen.

Rowedder/Schmidt-Leithoff

## **GmbHG, Kommentar**

C.H. Beck/Verlag Vahlen, 6. Aufl. 2017, 2202 Seiten

Bereits in der 6. Auflage haben Professoren, Rechtsanwälte und Steuerberater ein einzigartiges Werk bearbeitet, das alle Sichtweisen auf Theorie und Praxis der GmbH wiedergibt. Insbesondere der Teil „Rechtsvergleichung und Rechtsangleichung“ blickt weit über den Tellerrand alltäglicher Beratung hinaus.

Hölters

## **AktG-Kommentar**

C.H. Beck/Verlag Vahlen, München, 3. Aufl. 2017, 2754 Seiten

Ausnahmsweise hat die Werbung ein bißchen Recht: „Besonderer Praxisbezug durch ausschließlich mit Praktikern besetztes Autorenteam“. „In etwas anderer Schwerpunktsetzung“ kommentieren Rechtsanwälte das AktG mit seinen Wurzeln in der tagtäglichen Praxis.

von Rechenberg/Ludwig (Hrsg.)

## **Kölner Handbuch Gesellschaftsrecht**

Carl Heymanns Verlag, Köln, 4. Aufl. 2017, 2884 Seiten mit CD-ROM

Die Kölner Handbücher (immerhin auch mit bald 3.000 Seiten) sind (und da hat die Werbung immer noch Recht) „Multitalente im Wirtschaftsrecht“, vor allem Berater und Begleiter des Wirtschaftsanwalts.



Auernhammer

**DSGVO – BDSG, Datenschutz-Grundverordnung, Bundesdatenschutzgesetz und Nebengesetze, Komm.**

Carl Heymanns Verlag, Köln, 5. Aufl. 2017, 2347 Seiten

Das Buch kam genau zur richtigen Zeit. Es ist umfangreich und praxisnah und erklärt die Vergangenheit, den jetzigen Praxisbezug und künftige Regelungen des Datenschutzrechts, das mit der DSGVO im Wesentlichen fortgeführt, aber in vielen Teilbereichen auch wesentlich ausgeweitet oder verschärft wurde. Trotz der Flut der vielen Ratgeber der letzten Monate ein Fels in der Brandung.

*Im nächsten Heft:* Wallenhorst/Halaczinsky, **Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften**, 7. Auflage, 2017; Henssler/Gehrlein/Holzinger, **Handbuch der Beraterhaftung**, 2018; Goette/Habersack/Kalss (Hrsg.), **Münchener Kommentar AktG**, §§ 118-178, 4. Aufl., 2018.

Redaktion



## Arbeitsgrundlage für die Praxis.

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

2017, 22. Auflage, 96 Seiten, € 25,-

ISBN 978-3-415-06098-2



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415060982](http://www.boorberg.de/9783415060982)

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen.

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

 BOORBERG

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

SZ0818