

STEUERSTRAFRECHT

Methode Goldfinger

Wie eine Steuergestaltung das Gesetz austrickste

Von Martin Wulf und Fabian Streit, PKF WULF & PARTNER, Stuttgart



Martin Wulf ist Gründer der PKF WULF GRUPPE. Aufgrund langjähriger Erfahrung bietet er kompetente Lösungen zu nationalen und internationalen Aufgabenstellungen. Seine Branchenschwerpunkte sind insbesondere Automotive, Bauindustrie und Handel.

Fabian Streit ist seit sechs Jahren im Team der PKF WULF GRUPPE am Standort Stuttgart tätig. Dort studierte er berufsbegleitend im Bachelor sowie Master Steuern, Rechnungslegung und Prüfungswesen. Bereits im Rahmen seiner Masterarbeit zu den sog. „Cum/Ex“- und „Cum/Cum“-Geschäften befasste er sich intensiv mit den Grenzen von Steuergestaltungen und Gestaltungsmissbrauch.

Die Grenze zwischen legaler Steuergestaltung und illegalem Gestaltungsmissbrauch ist ein schmaler Grat, den es zu kennen gilt. Schwierigkeiten ergeben sich insbesondere dann, wenn es darauf ankommt, ob die Generalklausel des §42 AO greift, da diese durch ihre unbestimmten Rechtsbegriffe auslegungsbedürftig ist. Dies wird auch bei Betrachtung der Goldfinger-Gestaltungen deutlich. Lagen die Voraussetzungen wie nachfolgend dargestellt vor, handelte es sich bis zur Einführung von speziellen Anti-Missbrauchsnormen im Jahr 2013 um legale Steuergestaltungen, durch welche Steuern gestundet (Inlandsfall) oder sogar endgültig vermieden werden konnten (Auslandsfall). In seinen Urteilen v. 19.01.17 (Az.: IV R 10/14 und IV R 50/14) hat der BFH bestätigt, dass in diesen Fällen für §42 AO kein Raum war, da der Steuerpflichtige insoweit von seinem Recht Gebrauch gemacht hat, seine Verhältnisse so zu gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen.

Funktionsweise von Goldfinger-Gestaltungen

Grundvoraussetzung für die Goldfinger-Gestaltung war die Beteiligung an einer nicht buchführungspflichtigen,

vermögensverwaltend tätigen, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft (PG) iSd §15 III Nr. 2 EStG, die ihren Gewinn durch EÜR gem. §4 III EStG ermittelte und deren Gesellschaftszweck die Verwaltung von Goldvermögen war. Eine solche PG konnte durch Goldkauf sofort abziehbare Betriebsausgaben (BA) nach §§4 III S. 1, IV, 11 II S. 1 EStG tätigen. Dies deshalb, da die Norm des §4 III S. 4 EStG nicht greift, wonach Anschaffungskosten (AK) in bestimmten Fällen erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses als BA zu berücksichtigen sind. Zum einen ist das Gold dem Umlaufvermögen (UV) der PG zuzuordnen und zum anderen stellt dieses keine den Wertpapieren vergleichbare Forderung dar.

Da eine BE aus dem Goldverkauf durch die PG erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu erfassen war, konnten so steuerliche Verluste generiert werden. Erfolgte Veräußerung und Vereinnahmung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen (VZ), wurden Steuern gestundet (Inlandsfall) oder endgültig vermieden (Auslandsfall).

Inländisches Modell

Im Inlandsfall konnte die Ermittlung durch EÜR erfolgen, wenn es sich bei der PG um eine nicht in das Handelsregister eingetragene GbR handelte. Diese ist im Gegensatz zu einer vermögensverwaltenden OHG oder KG nicht buchführungspflichtig. Unter Beachtung des Abflussprinzips wurden durch Goldkauf Verluste generiert und den Beteiligten zugerechnet, welche damit ihre Steuerlast reduzierten. Erst im VZ des Zuflusses des Veräußerungserlöses hatten die Beteiligten die daraus resultierenden positiven Einkünfte zu versteuern. Da der Verlust – ohne Reduktion der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – steuerlich geltend gemacht wurde, kam es zur Steuerstundung.

Ausländisches Modell

Für die Frage der Zulässigkeit einer Ermittlung durch EÜR ist im Auslandsfall zu beachten, dass auch ausländische Normen eine Buchführungspflicht nach §140 AO begründen (BFH v. 14.11.18, Az.: I R 81/16). Daher war iRd auslän-

STEUERSTRAFRECHT

Steuergestaltung
 Anti-Missbrauchsnormen
 Steuerstundungsmodell
 Gestaltungsmissbrauch
 körperliche Übergabe



dischen Variante der Goldhandel durch eine General Partnership (GP) mit Sitz in GB besonders attraktiv. Die GP ist nach britischem Recht auch dann nicht buchführungspflichtig, wenn der Goldhandel originär gewerblich ist. Lag zudem kein Hinweis iSd §141 II S. 1 AO vor, konnte die GP ihren Gewinn unter Beachtung des Zu- und Abflussesprinzips ermitteln.

Die Einkünfte aus der ausländischen Betriebsstätte waren nach dem DBA-GB in Deutschland steuerfrei, unterlagen jedoch dort nach §32b I S. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt. Im VZ der Verlustgenerierung wurden die negativen Progressionseinkünfte der ausländischen Gesellschaft gesondert festgestellt und den Beteiligten zugerechnet. Eine maximale Steuervermeidung wurde erreicht, wenn sich der persönliche Steuersatz durch diese Progressionseinkünfte auf null reduzierte und sich die positiven Progressionseinkünfte aus dem späteren Goldverkauf nicht mehr auswirkten, da die inländischen steuerpflichtigen Einkünfte ansonsten ohnehin mit 45% besteuert wurden.

Reaktionen des Gesetzgebers und deren Wirksamkeit

Der Gesetzgeber reagierte auf die ausländische Variante durch Einführung der speziellen Anti-Missbrauchsnorm gem. §32b II S. 1 lit. c EStG. Danach sind die AK für Wirtschaftsgüter (WG) des UV bei der Ermittlung der Progressionseinkünfte erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen. Dies hat eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zur Folge, sodass die ausländische Variante mit Wirkung zum 28.02.13 zu keinem steuerlichen Vorteil mehr führt.

Mit Einführung des §15b IIIa EStG wollte der Gesetzgeber auch der inländischen Variante einen Riegel verschieben, da mehrere Finanzgerichte urteilten, dass in dieser idR kein Steuerstundungsmodell iSd §15b II EStG zu sehen sei. Nach dem klaren Wortlaut von §15b IIIa EStG liegt mit Wirkung zum 28.11.13 ein Steuerstundungsmodell vor, wenn bei EÜR durch den Erwerb von WG des UV sofort abziehbare BA getätigt werden und die Übereignung nach §§ 930, 931 BGB erfolgt. Die inländische Vari-

ante ist damit bei Übereignung nach §929 BGB weiterhin möglich. Die körperliche Übergabe ist jedoch idR nicht praktikabel, sodass §15b IIIa EStG der inländischen Variante die ökonomische Rentabilität entzogen hat.

Fazit

- Bis zur Schaffung der speziellen Anti-Missbrauchsnormen gem. §§15b IIIa, 32b II S. 1 lit. c EStG konnten mittels rechtlich exakt geplanten Goldfinger-Gestaltungen Steuern gestundet oder endgültig vermieden werden, ohne dass hierin ein Gestaltungsmissbrauch zu sehen war.
- Seit 2013 sind solche Gestaltungen nur noch in der inländischen Variante und nur dann möglich, wenn eine körperliche Übergabe nach §929 BGB erfolgt. Ein Gestaltungsmissbrauch iSd §42 AO kann hierin nicht gesehen werden, da bezüglich eines missbrauchsverdächtigen Feldes spezielle Anti-Missbrauchsnormen geschaffen wurden und diese Wertung nicht durch extensive Auslegung des §42 AO unterlaufen werden darf.

PKF WULF & PARTNER

ist ein Teil der PKF WULF GRUPPE und eine interdisziplinäre große mittelständische Beratungsgesellschaft mit Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten in Baden-Württemberg und Bayern. Sie gehört nach den Big4 zu den fünf leistungsfähigsten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften in Süddeutschland. Die PKF WULF GRUPPE versteht sich als die Mittelstands-Berater.

PKF WULF & PARTNER
 Partnerschaft mbB WPG StBG
 Löffelstraße 44, 70597 Stuttgart

Martin Wulf
 Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachberater für internationales Steuerrecht
 Gründer der PKF WULF GRUPPE
 m.wulf@pkf-wulf.de
 Telefon: +49 711 69767-222

Fabian Streit
 Master of Arts
 Steuer- und Prüfungsassistent bei der PKF WULF GRUPPE
 f.streit@pkf-wulf.de
 Telefon: +49 711 69767-221