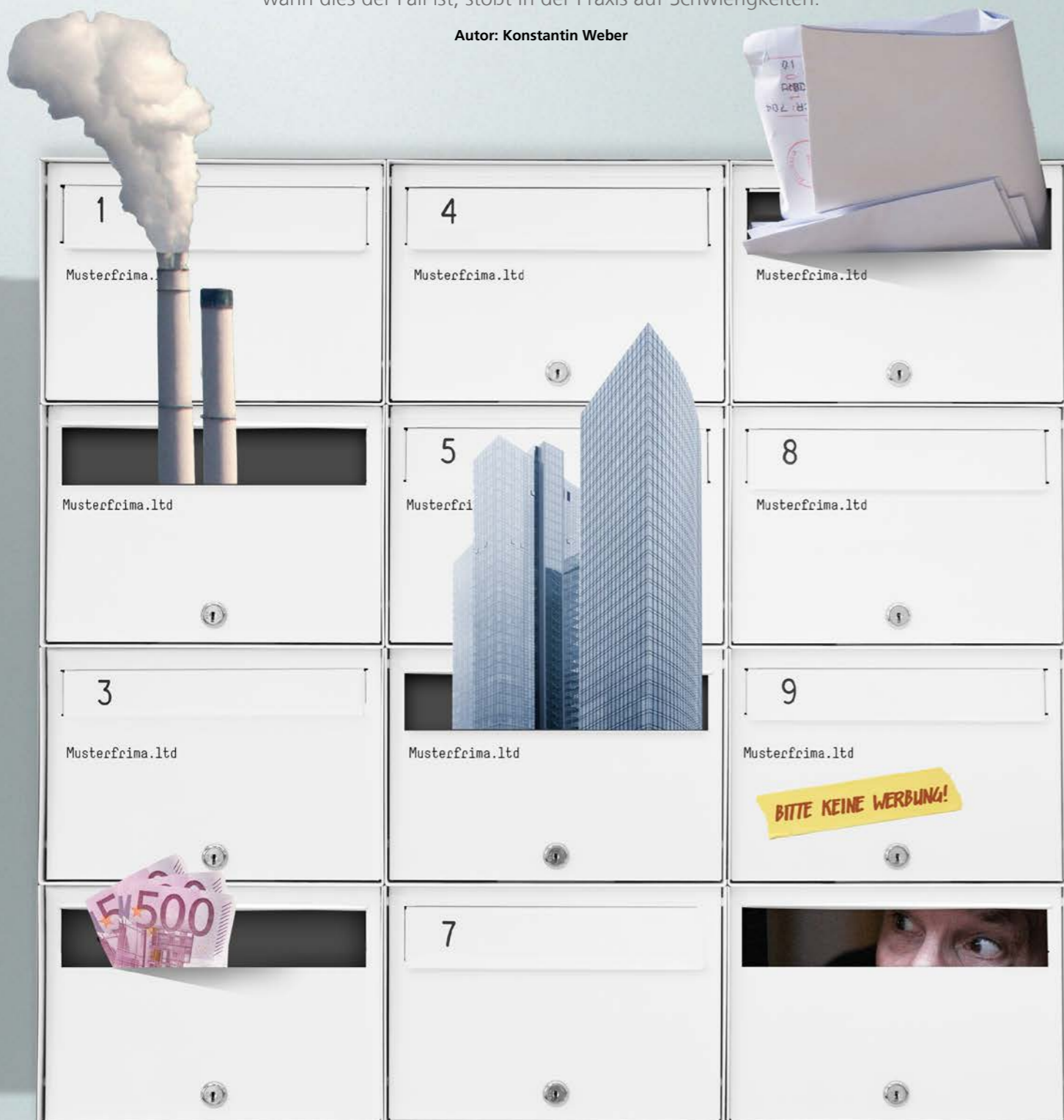


Was ist eine Briefkastenfirma?

Steuerstrafrecht | Die Bundesregierung will gegen die sogenannten Briefkastengesellschaften vorgehen, sofern diese rechtsmissbräuchlich sind. Doch die Bestimmung, wann dies der Fall ist, stößt in der Praxis auf Schwierigkeiten.

Autor: Konstantin Weber



Durch die Veröffentlichung der Daten von mehr als 180.000 Briefkastenfirmen und Briefkastenstiftungen im Jahr 2016 auf den Bahamas („Panama-Papers“) sind die Briefkastengesellschaften erneut in den Fokus der staatlichen Steuerumgehungsbekämpfung gerückt. Der Entwurf des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes (vgl. Regierungsentwurf XQ 1226835 zum StUmBG vom 30.12.2016, BR-Drucks. 816/16) bringt leider keine Klarheit zur begrifflichen Einordnung der Briefkastenfirmen. Deshalb muss dazu auf die einschlägigen Gesetznormen und die dazu ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden.

Das geltende deutsche Steuergesetz kennt den Begriff der Briefkasten- bzw. Domizilgesellschaft nicht. Vom Bundesfinanzhof (BFH) wird der Begriff nur dahingehend definiert, dass die Briefkastengesellschaft lediglich ihren Sitz in einem ausländischen Staat hat bzw. nach dem dortigen Recht errichtet worden ist, die Gesellschaft selbst aber keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausübt, mithin über kein Personal oder keine Geschäftsräume bzw. Geschäftsausstattung verfügt (zuletzt BFH vom 10.11.1998 – I R 108/97, BStBl. II 1999, 121). Dagegen soll eine ausländische Gesellschaft nicht als Briefkastenfirma zu qualifizieren sein, wenn sie Kapitalanlagegeschäfte betreibt, über ein Geschäftsführungsorgan verfügt, das Einfluss auf strategische Entscheidungen der Einkünfteerzielung nimmt und auf eigene Rechnung und Gefahr Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt (vgl. BFH vom 19.01.2000 – IR 94/97, DStR 2000, 511). Da diese vom BFH vorgegebenen Begrifflichkeiten inhaltlich weniger aussagekräftig sind und sie lediglich Indizien darstellen, werden die ausländischen Gesellschaften im Rahmen des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 Abgabenordnung (AO) der rechtlichen Prüfung unterzogen und erst, wenn ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, als Briefkastenfirmen eingeordnet. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt ein Gestaltungsmissbrauch dann vor, wenn eine Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, und wenn hierdurch ein steuerlicher Erfolg angestrebt wird, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender, Auslegung des Gesetzes missbilligt wird (ständige Rechtsprechung des BFH vgl. BFH vom 27.8.1997 - I R 8/97, BStBl. II 1998, 163).

Die Gestaltung an sich ist nicht missbräuchlich, denn der Steuerpflichtige ist grundsätzlich frei, die Gestaltung zu wählen, die ihm steuerlich am günstigsten erscheint, so dass es auch keine Vermutung gibt, dass lediglich die bloße Errichtung einer ausländischen Gesellschaft stets für einen Rechtsmissbrauch spricht (vgl. BFH vom 19.02.1975 – I R 26/73, BStBl. II 1975, 584).

Es ist daher danach zu fragen, ob bei der Gestaltung der ausländischen Gesellschaft keine anderen Gründe als die einer

Steuerersparnis vorliegen. Ist dies der Fall, wird von der Rechtsprechung des BFH ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO bejaht (vgl. BFH vom 28.1.1992 - VIII R 7/88, BStBl. II 1993, 84).

Versagung der Betriebsausgaben

Ist ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO anzunehmen, ist die betroffene ausländische Briefkastengesellschaft als rechtlich missbräuchlich anzusehen. Die steuerliche Folge dessen wäre, dass die Zahlungen an eine im Ausland ansässige Briefkastengesellschaft im Inland nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Betriebsprüfer und Steuerfahnder fragen in der Regel bei der Informationszentrale für steuerliche Angelegenheiten (IZA) des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) bezüglich der Einordnung der ausländischen Gesellschaften als Briefkastengesellschaften an. Im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren ist daher zu empfehlen, sich die Akten durch den Verteidiger im Rahmen des Akteneinsichtsrechts nach § 147 Strafprozessordnung (StPO) übermitteln zu lassen, um sich zu vergewissern, ob die ausländische Offshore-Gesellschaft von dem BZSt als Briefkastengesellschaft qualifiziert wurde. Ist dies der Fall, sollte

Das deutsche Steuergesetz kennt den Begriff der Briefkastenfirma nicht.

man der Qualifizierung als Briefkastengesellschaft mit Einwendungen im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO entgegenwirken, indem die wirtschaftliche Aktivität anhand glaubhafter Dokumente (z.B. Büromietverträge, Angestelltenverträge, Telefonrechnungen usw. mit entsprechenden stichprobeweisen Zah-

lungsnachweisen in Form von originalen Bankbelegen) zu belegen ist. In der Praxis wird allerdings der Nachweis der wirtschaftlichen Aktivität in vielen Fällen nicht gelingen.

Sind keine steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren eingeleitet worden, sollte man jedoch versuchen, bei dem zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Akteneinsicht zu stellen. Sofern dadurch die Verhältnisse Dritter, insbesondere i.S.d. § 30 AO, nicht beeinträchtigt werden, wird diesem Antrag im Regelfall entsprochen. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Akten grundsätzlich beim zuständigen Finanzamt einzusehen sind und nicht auf dem Postweg dem Antragsteller versandt werden.

EuGH-Urteil, Finanzverwaltung und Außensteuergesetz

Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH vom 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg 06, I-7995) darf ein Missbrauch nach § 42 AO nicht unterstellt, sondern dieser muss anhand einer konkreten Prüfung des Einzelfalls nachgewiesen werden. Ungeachtet steuerlicher Motive ist die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft dann rechtskonform, wenn diese tatsächlich im Ansässigkeitsstaat angesiedelt

ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht. Auf die Art der Betätigung der Gesellschaft kommt es nicht an. Nur „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität fremde Gestaltungen“, die den Zweck haben, der Steuer zu entgehen, sind bekämpfungswert und damit als rechtlich missbräuchliche Briefkastenfirmitäten zu qualifizieren. Allerdings bezog sich das oben zitierte EuGH-Urteil auf die britische Hinzurechnungsregelung. Auf das o.g. Urteil hat die deutsche Finanzverwaltung bereits vor einer Neuregelung des § 8 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG) durch das Jahressteuergesetz 2008 und ein BMF-Schreiben reagiert (vgl. BMF vom 08.01.2007- IV B 4-S 1351-1/2007, BStBl. I 2007, 99). Dabei wurde ein formaler Kriterienkatalog des BMF veröffentlicht, der dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet den Nachweis zu führen, dass die Gestaltung nicht missbräuchlich ist. D. h. der Steuerpflichtige muss entsprechende Aktivitäten nachweisen. Das Finanzgericht Münster hat jedoch zwischenzeitlich in seinem Urteil ausgeführt (Urteil vom 20.11.15, Az.: 10 K 1410/12 F, EFG 16, 453), dass keine rechtsmissbräuchliche Briefkastengesellschaft vorliegt, wenn das ausländische Unternehmen über eine sachlich und personell adäquat ausgestattete betriebliche Organisation verfügt. Damit ist an der o.g. formalen Betrachtungsweise des BMF nicht festzuhalten.

Liegen bei einer Gesellschaft der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung in einem EU-Mitgliedstaat mit niedriger Besteuerung muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass diese Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht (§ 8 Abs. 2 AStG). Gelingt der Nachweis, wird die Gesellschaft nicht als Zwischen- bzw. Briefkastengesellschaft behandelt. Für Drittstaaten gilt der Entlastungsbeweis nicht.

Strafbares Verhalten

Der Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten und damit die Existenz einer ausländischen Briefkastenfirma sind als solche nicht strafbar. Deswegen liegt kein Fall der Erfüllung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung vor, wenn lediglich eine Briefkastengesellschaft involviert wurde (vgl. BGH 11.7.2008, 5 StR 156/2008). Werden diese erheblichen Tatsachen - rechtlich missbräuchliche Gestaltung - jedoch nicht oder nicht zutreffend von dem Steuerpflichtigen mitgeteilt, sind seine Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO unvollständig. Allerdings ist im Hinblick auf die offene Formulierung des § 42 AO sowie widersprüchliche Rechtsprechung im Einzelfall schwierig festzustellen, wann eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung vorliegt. So verneinte das LG Frankfurt daher im Fall der Gewinnverlagerung ins niedrigbesteuernde Ausland eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung noch mit der Begründung, die Tatbestandsmerkmale des § 42 AO seien zu unbestimmt (vgl. LG Frankfurt vom 28.03.1996 - 5/13 Kls Js 36385/77 (M 3/96), wistra 1997, 152). Andererseits bestehen

nach der Rechtsprechung des BGH jedoch gegen eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung aufgrund eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO keine rechtsstaatlichen Bedenken wegen eines Verstoßes gegen das Bestimmtheitsgebots des Art. 103 Abs. 2 GG, da im Fall der Steuerverkürzung durch Gewinnverlagerung ins Ausland auf eine fest umschriebene Fallgruppe zurückgegriffen werden kann (vgl. BGH Urteil v. 27.01.1982, 3 StR 217/1981, wistra 1982, 108).

Domizilgesellschaften

Der Regierungsentwurf zum Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz definiert nicht den Begriff der Domizilgesellschaft. Es wird allein auf das Vorhandensein einer Drittstaatengesellschaft abgestellt. Eine Drittstaatengesellschaft nach § 138 Abs.3 AO-E liegt dann vor, wenn eine Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht in einem EU-oder EWR-Staat oder in der Schweiz hat. Wird beispielsweise der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung von einem Staat in einen Drittstaat verlegt kann es, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 138 Abs.2 Satz 1 Nr. 4 AO-E vorliegen, zu einer Anzeigepflicht kommen. Die Anzeige muss innerhalb von vierzehn Monaten nach Ablauf des jeweiligen Besteuerungszeitraums erfolgen. Betriebsstätten sind ausdrücklich nicht erfasst. Anzeigepflichtig sind inländische Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland.

Fazit

Eine ausländische Gesellschaft ist nur dann als Briefkastenfirma rechtlich missbräuchlich nach § 42 AO, wenn sie eine rein künstliche Gesellschaft ohne jegliche wirtschaftliche Aktivitäten ist. Leider wird die Existenz einer Briefkastenfirma im niedrigbesteuerten Ausland von der Finanzverwaltung oft unterstellt. Der Vorwurf der Steuerhinterziehung kann nur bei rein künstlichen Briefkastenfirmitäten ohne Personal- und Geschäftsausstattung und ohne sonstige Gründe in Betracht kommen, wenn Steuerersparnis das alleinige Ziel ist und der Steuerpflichtige die Finanzverwaltung über diese Tatsachen nicht oder nicht zutreffend aufgeklärt hat.

KONSTANTIN WEBER

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in der Steuerkanzlei Weber Recht & Steuern mit Standorten in Karlsruhe und Baden-Baden. Seine Schwerpunkte sind Steuerstrafrecht, Umsatzsteuerstrafrecht, steuerstrafrechtliche Verteidigung, Tax Compliance und Finanzgerichtsverfahren.