

StB Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, München

Unterpreislieferungen an nahestehende Personen im Ausland

— Anmerkung zum BFH-Urteil vom 6. 8. 1985 VIII R 280/81, DB 1985 S. 2487 —

I. Anerkennung der Lieferbeziehungen dem Grunde nach

Im Urteilsfall ging es um eine inländische Kommanditgesellschaft²⁾, die selbst hergestellte maschinelle Anlagen über eine in einem Niedrigsteuerland belegene Kapitalgesellschaft an fremde Dritte verkaufte. Der Endabnehmer bezahlte einen Preis von 160 930 DM pro Stück, während der Zwischengesellschaft nur 90 000 DM berechnet wurden. Die Gestaltung war nur von einem der beiden Gesellschafter initiiert worden. Sie sollte offenbar dazu dienen, den ahnungslosen Mitgesellschafter zu übervorteilen.

Die Finanzverwaltung nahm einen Gestaltungsmissbrauch an und erhöhte den Gewinn der KG um den ins Ausland verlagerten Gewinn (70 930 DM pro Maschine). Im Gegensatz dazu erkannte der BFH die Veräußerung an die Zwischengesellschaft dem Grunde nach an, obwohl die Konditionen nicht den unter Fremden üblichen Bedingungen entsprachen. Der VIII. Senat konnte sich hierbei auf eine Entscheidung des IV. Senats³⁾ stützen. Dieser Senat hatte entschieden, daß eine Personenhandelsgesellschaft sogar unentgeltlich für einen Gesellschafter tätig werden könne, ohne daß dies zu einer Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung führen müsse. Leistungen der Gesellschaft an einen Gesellschaf-

ter fallen nämlich nicht unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG⁴⁾. Diese Grundsätze müssen erst recht gelten, wenn die Leistung nicht an den Gesellschafter selbst, sondern an eine Kapitalgesellschaft erfolgt, und zwar auch dann, wenn die Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter der liefernden Gesellschaft beherrscht wird.

II. Anerkennung der Lieferbeziehungen der Höhe nach

1. Grundsatz

Die ganz oder teilweise unentgeltliche Lieferung von Waren erfüllt den Tatbestand der Entnahme, sofern die Verbilligung bzw. Unentgeltlichkeit der Wertabgabe nicht betrieblich veranlaßt ist. Der Gewinn muß entsprechend den einschlägigen einkommensteuer-

1) BStBl. II 1986 S. 17 = DB 1985 S. 2487.

2) Es handelte sich um eine typische GmbH & Co. KG, bei der die beiden Kommanditisten gleichzeitig alleinige Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren.

3) BFH vom 24. 3. 1983, BStBl. II 1983 S. 598 = DB 1983 S. 1685.

4) Vgl. dazu *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl. München 1985, S. 91 f.

rechtlichen Vorschriften korrigiert werden⁵). Da entnommene Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert zu bewerten sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), ergibt sich eine Gewinnerhöhung immer dann, wenn der vereinbarte Kaufpreis unter dem Teilwert liegt.

Der VIII. Senat des BFH hat sich entgegen der bisherigen Rechtsprechung⁶), der einhelligen Meinung im Schrifttum⁷) und der Auffassung der Finanzverwaltung⁸) der — soweit ersichtlich — nur von *Söffing*⁹) vertretenen Ansicht angeschlossen, wonach der Teilwert eines aus dem Betriebsvermögen entnommenen selbst hergestellten Wirtschaftsgutes des Umlaufvermögens nicht höchstens den (fiktiven) Wiederherstellungskosten, sondern dem darüberliegenden, auf dem Absatzmarkt des Unternehmens erzielbaren Verkaufspreis entsprechen soll. Die Gewinnrealisierung beschränkt sich also nicht auf die Differenz zwischen den in der Bilanz aktivierten Herstellungskosten und den kalkulatorischen Wiederherstellungskosten der Erzeugnisse, sondern schließt auch die nur am Markt realisierbaren Gewinne ein. Dieser Auffassung kann aus folgenden Gründen nicht zugestimmt werden:

- a) Die Entscheidung führt zu einer unterschiedlichen Interpretation des Teilwerts bei Entnahme und Einlage. Für den Fall der Einlage hat der BFH¹⁰) nämlich bereits entschieden, daß der Teilwert nicht dem am Absatzmarkt erzielbaren Preis, sondern den Wiederbeschaffungskosten entspricht, weil der gedachte Erwerber nur einen Preis bezahlen würde, der ihm die übliche Gewinnspanne beläßt.
- b) Das Urteil verwischt die Unterschiede zwischen gemeinem Wert und Teilwert. Obergrenze des Teilwerts sind die Wiederbeschaffungskosten. Der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei der Veräußerung erzielbare Preis ist als gemeiner Wert definiert. Entnahmen sind nicht mit dem gemeinen Wert, sondern mit dem Teilwert zu bewerten.

Bezüglich der Höhe des Teilwerts hat sich der VIII. Senat zu Unrecht auf die frühere Entscheidung des IV. Senats berufen. Da es in diesem Urteilsfall um eine Leistungsentnahme ging, mußte der IV. Senat zur Frage des Teilwerts selbst hergestellter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nicht Stellung nehmen.

Auch die beiden Urteile aus den fünfziger Jahren bestätigen die Auffassung des VIII. Senats nicht. Ganz im Gegenteil ging der BFH in beiden Fällen davon aus, daß der Teilwert eines Wirtschaftsgutes den Wiederbeschaffungskosten entspricht. In einem Fall¹¹) wollte der Steuerpflichtige diese Vermutung widerlegen, was ihm jedoch nicht gelang, weil die Wiederanschaffungskosten weder am Bilanzstichtag noch kurze Zeit danach gesunken waren¹²). Im zweiten Fall¹³) ging es um die Frage, ob bei der Ermittlung der Wiederherstellungskosten eines selbst hergestellten Gebäudes auch ein kalkulatorischer Unternehmerlohn einzubeziehen sei. Der Höhe nach bezog sich dieser Betrag jedoch nicht auf den üblichen Gewinnaufschlag beim Verkauf an fremde Dritte, sondern auf den Wert der vom Unternehmer erbrachten Einzelleistungen für die Erstellung der Baupläne, die Verhandlungen mit Behörden und Kreditgebern sowie die Bauaufsicht. Der kalkulatorische Unternehmerlohn für die Übernahme des Unternehmerrisikos wurde nicht in die Wiederherstellungskosten einbezogen. Mindestens um diesen Betrag unterscheidet sich der Teilwert vom erzielbaren Verkaufspreis.

2. Besonderheiten bei Auslandsbeziehungen

Bei verbilligten Lieferungen ins Ausland führt die Bewertung der Entnahme mit den Wiederbeschaffungskosten dazu, daß der Produktionsgewinn der inländischen Besteuerung entgeht. Dieses Problem ist seit langem bekannt. So hatten sowohl die Steuerreformkommission 1971¹⁴) als auch die Finanzverwaltung¹⁵) vorgeschlagen, entnommene Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Änderungsvorschlag ist jedoch nicht verwirklicht worden. Statt einer Änderung der Entnahmebewertungsvorschrift hat der Gesetzgeber mit § 1 AStG eine Möglichkeit geschaffen, Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verhindern:

„Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er im Rahmen

solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“

Mit Hilfe dieser Vorschrift ließe sich die vom VIII. Senat vorgenommene zusätzliche Erhöhung des KG-Gewinns um die Differenz zwischen den Wiederherstellungskosten und dem erzielbaren Marktpreis rechtfertigen. Das gilt in dem vom BFH entschiedenen Fall, der die Jahre 1967 bis 1972 betraf, allerdings nur für die Verkäufe des letzten Streitjahres. § 1 AStG war nämlich erstmals im Veranlagungszeitraum 1972 anzuwenden¹⁶). Bis zu diesem Zeitpunkt gab es nur den sog. Oasenerlaß der Finanzverwaltung¹⁷), dessen Rechtmäßigkeit im Schrifttum¹⁸) bezweifelt wurde. Eine Auseinandersetzung mit dieser Frage wollte der VIII. Senat offenbar vermeiden, indem er das gewünschte Ergebnis durch Modifizierung der Teilwertdefinition herbeiführte.

III. Ergebnis

Die Entscheidung des VIII. Senats ist erkennbar von der Zielsetzung getragen, Gewinnverlagerungen in das Ausland auch für vor dem Inkrafttreten des § 1 Außensteuergesetz liegende Veranlagungszeiträume zu verhindern; denn die das Urteil tragenden Ausführungen zum Teilwert selbst hergestellter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens stehen nicht mit dem Gesetz in Einklang. Es bleibt zu hoffen, daß die Finanzverwaltung diese Ausführungen zum Teilwertbegriff nicht verallgemeinert. Andernfalls müßte jeder Einzelhändler damit rechnen, daß seine Privatentnahmen künftig nicht mehr mit Einkaufs-, sondern mit Verkaufspreisen bewertet werden. Entsprechendes müßte für den Ansatz des Umlaufvermögens im Vermögensstatus gelten.

- 5) BFH vom 24. 3. 1983, BStBl. II 1983 S. 598 (599) = DB 1983 S. 1685.
- 6) BFH vom 19. 5. 1972, BStBl. II 1972 S. 748 = DB 1972 S. 1610; v. 17. 5. 1974, BStBl. II 1974 S. 508 = DB 1974 S. 1990: Der Teilwert von (halbfertigen) Erzeugnissen umfaßt nicht den (anteiligen) Gewinn. FG München v. 27. 6. 1985, EFG 1986 S. 42 (S. 43 Tz. 2).
- 7) Vgl. *Bieryans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl. München 1985, S. 288, 423; *Blümich/Falk*, Lief. Nov. 1984, § 6 EStG Anm. 1227 (2. Absatz); *Christiansen*, Die Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens — Begriff und Ermittlung des Teilwerts, StBp. 1985 S. 210; *Falterbaum/Beckmann*, Buchführung und Bilanz, 11. Aufl. 1985, S. 624; *Herrmann/Heuer/Raupach*, Lfg. Dezember 1985, § 6 EStG Anm. 1005; *Klein/Flockermann/Kühr*, 3. Aufl. 1981, § 6 EStG Anm. 285; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 2. Aufl., Tübingen 1985, S. 203, 210 f.; *Oeffling*, Ermittlung des Teilwerts für Erzeugnissebestände, StBp. 1979 S. 254 f.; *Schmidt/Seeger*, 4. Aufl. 1985, § 6 EStG Anm. 36b; *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 237.
- 8) Abschn. 52a Abs. 1 VStR.
- 9) Vgl. *Lademann/Söffing/Brockhoff*, Lief. Okt. 1981, § 6 EStG Anm. 404.
- 10) BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. II 1980 S. 244 (246) = DB 1980 S. 860 (861).
- 11) BFH v. 26. 1. 1956, BStBl. III 1956 S. 113 = DB 1956 S. 342.
- 12) Ebenso OFH v. 17. 7. 1947, StRK § 174 RAO R. 18.
- 13) BFH v. 4. 8. 1959, BStBl. III 1959 S. 421 = DB 1959 S. 1128.
- 14) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Abschnitt V, Tz. 185 ff.
- 15) Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BR-Drucks. 700/73 S. 27, 255 f.
- 16) § 20 Abs. 1 Buchstabe a AStG. Zur Frage, ob das AStG auch auf vor dem 22. 6. 1972 (Verabschiedung im Bundestag) verwirklichte Tatbestände des Veranlagungszeitraumes 1972 anwendbar ist, vgl. BFH-Beschluß v. 3. 11. 1982, BStBl. II 1983 S. 259 = DB 1983 S. 1077; Normenkontrollverfahren BVerfG 2 BvL 2/83 (Über die in dieser Sache ergangene Entscheidung des BVerfG wird in einer der nächsten Ausgaben berichtet).
- 17) Koordinierter Ländererlaß, BStBl. II 1965 S. 74 = DB 1965 S. 910; zur Erläuterung vgl. *Debatin*, Einkommens- und Vermögensverlagerungen in sog. Steueroasenländern unter Ausnutzung des zwischenstaatlichen Steuergälles, DB 1965 S. 1022, 1065, insbes. S. 1068 f.
- 18) Vgl. *Rädler/Raupach*, Beruht der Oasenerlaß auf einer zutreffenden Auslegung gesetzlicher Vorschriften?, DStZ 1968 S. 249 ff.