

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2011

62. Ausgabe | 13. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

162 Jahn/Gierlich **Strafrechtliche Relevanz
umsatzsteuerlicher Nachweispflichten
nach dem Urteil des EuGH vom
07.12.2010 – Rs. C-285/09 „R“**

170 Jacob **Änderungsprotokoll zum DBA
Schweiz: Mehr als nur Amtshilfe**

177 von Brocke **Gewerbsteuerliche
Hinzurechnung von Zinsen auf dem
europarechtlichen Prüfstand –
Urteil des EuGH in der Rs. C-397/09
vom 21.07.2011**

181 Karla **Das Treaty Overriding –
Neue verfassungsrechtliche Perspektiven?**

190 **LiteraTour**

192 **Steermelder**

194 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

In anderen Ländern passieren Dinge, die in Deutschland (fast) undenkbar sind. War es nicht so, daß zuletzt die unsinnige Leuchtmittelsteuer abgeschafft wurde, der nicht weniger sinnvolle Solidaritätszuschlag aber alle Stürme überlebt hat? Nun, die Schweiz hat allen Ernstes erwogen, die Verrechnungssteuer abzuschaffen. Sie ist erst 67 Jahre alt und wird schon in Rente geschickt.

II.

Vom nationalrätlichen Wahlkampfgetöse in der Schweiz („Keine Privilegien für russische Oligarchen“) fast über-tönt wurde die Pauschalsteuer im schweizerischen Kanton Schaffhausen abgeschafft. Nach dem Kanton Zürich ist dies der zweite Kanton, der Steuerprivilegien für exakt 5.445 ausländische Mitbürger in der gesamten Schweiz abschafft. Damit geht der Reiß quer durch die Kantone. Auch in kleinen Ländern muß man sich nicht immer einig sein.

III.

Zu den von der ehemaligen FDP ehemals versprochenen Steuersenkungen (frei nach *Rupert Lay*, Manipulation durch die Sprache, 1977): „Sie müssen den Mut haben, durch ständige Wiederholung eine Behauptung glaubwürdig zu machen. (...) Da werden von Anfängern die simpelsten Fehler gemacht...“

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)
baeumel@baeumel-aachen.de

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn
j.dikmen@t-online.de

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

Die 63. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2011.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Andreas Jahn und *Dorotheé Gierlich*, Rechtsanwälte in Bonn; *Friedhelm Jacob*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Benedikt Karla*, Rechtsreferendar in Bonn sowie *Katja Rosenplänter*, Rechtsanwältin in Konstanz (LiteraTour).

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR **Dr. Rolf Schwedhelm**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt und Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA **Dr. Klaus von Brocke**, ERNST & YOUNG AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; Prof. **Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

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 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Strafrechtliche Relevanz umsatzsteuerlicher Nachweispflichten nach dem Urteil des EuGH vom 07.12.2010 – Rs. C-285/09 „R“

Andreas Jahn, Rechtsanwalt, Steuerberater, und Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin¹

Bekanntlich hat der EuGH mit seinem Urteil vom 07.12.2010 in der Rechtssache „R“², auf das Vorabentscheidungsersuchen des BGH vom 07.07.2009³ entgegen der Stellungnahme des Generalanwalts entschieden, Deutschland als Ursprungsland könne die Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung versagen, wenn zwar eine solche Lieferung tatsächlich stattgefunden, der Lieferant jedoch die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland zu hinterziehen.

Der nachfolgende Beitrag soll noch einmal aufzeigen, worum es eigentlich ging und welche Folgerungen aus dem Urteil des EuGH zu ziehen sein werden. Dabei wird es nicht zu vermeiden sein, mit einer Reihe neuer und ungeklärter Fragen zu enden, denn das Urteil des EuGH hat wohl mehr Fragen aufgeworfen als beantwortet.

1. Vorbemerkung: Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen, Beleg- und Buchnachweis

Gemäß § 6 a Abs. 1 UStG (Art. 28 c Teil A Bst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 138 MwSt-SystRL)⁴ liegt eine innergemeinschaftliche steuerbefreite Lieferung i. S. d. § 4 Nr. 1 lit. b) UStG vor, wenn

- der Unternehmer oder Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
- der Abnehmer entweder ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat oder eine Lieferung eines neuen Fahrzeuges erfolgt;
- der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterliegt.

Der dahinter stehende und der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips dienende Mechanismus besteht

- zum einen darin, daß der Ausgangsmitgliedstaat für die im Wege des innergemeinschaftlichen Versands oder der

innergemeinschaftlichen Beförderung erfolgende Lieferung eine Steuerbefreiung und Vorsteuerabzug gewährt oder die in diesem Mitgliedstaat im Voraus entrichtete Mehrwertsteuer erstattet, und

- zum anderen darin, daß der Eingangsmitgliedstaat den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuert.

Die Voraussetzungen der steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen müssen gemäß § 6 a Abs. 3 UStG von dem im Inland ansässigen Unternehmer nachgewiesen werden. Dafür muß der inländische Unternehmer gemäß § 18 a Abs. 1 UStG nachweisen, daß die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung tatsächlich durchgeführt worden ist und dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldung, die u. a. die USt-IdNr. des Erwerbers enthält, erstatten.

Die formellen Voraussetzungen des Nachweises des inländischen Unternehmers, der eine innergemeinschaftliche Lieferung durchführt, sind durch den deutschen Gesetzgeber in den §§ 17 a ff. UStDV normiert worden. So muß der inländische Unternehmer zum einen durch geeignete Belege nachweisen, daß der Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde (§ 17 a Abs. 1 Satz 1 UStDV), was sich aus diesen Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben muß (§ 17 a Abs. 1 Satz 2 UStDV), sog. *Belegnachweis*, und zum anderen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung – insbesondere die USt-IdNr. des Abnehmers – gemäß § 17 c UStDV buchmäßig nachweisen (sog. *Buchnachweis*).⁵

Der Belegnachweis nach § 17 a UStDV kann bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung im finanz-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernachricht.de in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Beide MEYER-KÖRING Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn/Berlin, am Standort Bonn.

2 ►► EuGH, Urte.v. 07.12.2010, Rs. C-285/09–R, DStR 2010, 2572.

3 BGH, Beschluß vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStR 2009, 1688.

4 Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (= Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie („MwStSystRL“), ABl. L 168 2006, S. 1).

5 Zu den Nachweisanforderungen siehe sehr instruktiv Hessisches FG, Urte. v. 14.04.2011, 6 K 1390/08, <http://www.fg-kassel.justiz.hessen.de>.

gerichtlichen Verfahren nachgeholt werden.⁶ Belege zum Nachweis der Beförderung oder Versendung i.S.d. § 17 a UStDV müssen entweder selbst oder in Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift ihres Ausstellers erkennen lassen.⁷ Fehlt es hieran, weil z. B. Angaben zur Person des Ausstellers fehlen und die auf dem Beleg aufgebrachte Unterschrift nicht eindeutig zuordenbar ist (auch nicht z. B. durch Abgleich mit der aus einem fotokopierten Ausweisdokument ersichtlichen Unterschrift des angeblichen Ausstellers), fehlt es an der leichten und eindeutigen Nachprüfbarkeit des Beleginhaltes i.S.d. § 17 a Abs. 1 Satz 2 UStDV. Ein solcher Beleg hat keinen Beweiswert.⁸

Zusätzlich muß der Unternehmer sämtliche Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der USt-IdNr. des Abnehmers auch buchmäßig nachweisen, so daß die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG leicht und eindeutig nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sind (§ 17 c Abs. 1 UStDV). Hierzu *sollen* regelmäßig u. a. der Name und die Anschrift des Abnehmers aufgezeichnet werden. Hinsichtlich der zu dokumentierenden USt-IdNr. ist der Buchnachweis nur erbracht, wenn der Unternehmer die richtige USt-IdNr. des wirklichen Abnehmers aufgezeichnet hat und diese im Zeitpunkt der Lieferung schon oder noch gültig war.⁹ Eine dem Abnehmer von der zuständigen Behörde tatsächlich erteilte und vom Unternehmer nach § 17 c Abs. 1 UStDV aufgezeichnete USt-IdNr. ist allerdings auch dann nicht unrichtig, wenn es sich bei dem Abnehmer um einen bloßen Firmenmantel handelte.¹⁰

Nach § 6 a Abs. 4 UStG ist die Lieferung auch bei Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG als steuerfrei zu behandeln, wenn der Unternehmer die Lieferung als steuerfrei behandelt hat und die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Eine Berufung auf die Vertrauensschutzvorschrift des § 6 a Abs. 4 UStG ist aber nur unter der Voraussetzung möglich, daß der Beleg- und Buchnachweis nach §§ 17 a bis 17 c UStDV dem Grunde nach erbracht werden kann.¹¹

2. Die Rechtslage seit dem Urteil des EuGH vom 27.09.2007 (Rs. C-146/05)

Lange war in der inländischen Rechtsprechung und Literatur umstritten, ob der durch den inländischen Unternehmer gemäß §§ 17 a ff. UStDV zu führende Beleg- und Buchnachweis eine materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferung i.S.d. § 6 a Abs. 1 UStG darstellt.

Mit Urt. v. 27.09.2007 (Rs. C-146/05–*Collée*) verneinte der EuGH die damalige Vorlagefrage des BFH und urteilte, daß die 6. EG-Richtlinie derart auszulegen sei, daß es der Finanzverwaltung verwehrt sei, die Befreiung einer *tatsäch-*

lich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Umsatzsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden. Zur Begründung führte der EuGH aus, die Erhebung der Steuern erfolge ausschließlich nach der „objektiven Beweislage“. Steht aufgrund der „objektiven Beweislage“ fest, daß die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind, so ist der formelle Nachweis i.S.d. § 17 a ff. UStDV nachrangig.

Die Vorschriften zum Beleg- und Buchnachweis stellen danach zwar keine materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung dar, da sie lediglich bestimmen, daß und auf welche Weise der Unternehmer den Nachweis zu erbringen hat.¹² Kommt der Unternehmer diesen formellen Nachweispflichten jedoch nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, daß die Voraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, daß die Tatbestandsmerkmale des § 6 a Abs. 1 UStG erfüllt sind. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auch dann zu gewähren, wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nach §§ 17 a, 17 c UStDV nicht erbracht hat. Nach einer aktuellen Entscheidung des FG Köln¹³ ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen auch ohne USt-IdNr. zu gewähren, wenn zweifelsfrei feststeht, daß Waren an einen Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet befördert wurden und der Warenerwerb dort den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Hinweis: Siehe auch den Vorlagebeschluß des BFH an den EuGH zur Frage, ob eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nur dann anzunehmen ist, wenn der Unternehmer die USt-IdNr. des Erwerbers buchmäßig nachweist (BFH, Beschluß vom 10.11.2010, XI R 11/09, DStR 2010, 2629; Az. EuGH, Rs. C-587/10).

Kommt der Unternehmer den Nachweisobligationen der §§ 17 a, 17 c UStDV nach, so ist er berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln. Die Finanzverwaltung ist allerdings berechtigt, die Richtigkeit des Buch- und Belegnachweises zu überprüfen und die entsprechenden An-

6 BFH, Urteil vom 30.05.2006, V R 47/03, BStBl. II 2006, 634; Hessisches FG, Urteil vom 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

7 BFH, Urteil vom 12.05.2009, V R 65/06, BStBl. II 2010, 511 unter II. B. 1. c.

8 Hessisches FG, Urteil vom 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

9 ►► FG Köln, Urteil vom 03.11.2010, 4 K 4262/08 unter 2. d., rkr., Juris; Hessisches FG, Urteil vom 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

10 BFH, Urteil vom 15.07.2004, V R 1/04, BFH/NV 2005, 81.

11 BFH, Urt. v. 08.11.2007, V R 71/05, BStBl. II 2009, 52.

12 BFH, Urt. v. 08.11.2007, V R 72/05, BStBl. II 2009, 55 und Urt. v. 06.12.2007, V R 59/03, BStBl. II 2009, 57 als Folgeentscheidung zu EuGH, Urt. v. 29.07.2007 in der Rechtssache *Collée*, Rs. C-146/05–*Collée*, Slg. 2007, I-7861, DStR 2007, 1811.

13 FG Köln, Urt. v. 03.11.2010, 4 K 4262/08, rkr., Juris.

gaben mit allen geeigneten Beweismitteln in Zweifel zu ziehen, wobei zumindest konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit des Beleg- und Buchnachweises zu fordern sind.¹⁴ Erweisen sich die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht allgemeinen Beweisregeln und Beweisgrundsätzen entsprechend ausräumt, ist die Lieferung grundsätzlich steuerpflichtig.¹⁵ An die Nachweisobligationen des Steuerpflichtigen sind nach Auffassung der Finanzgerichtsbarkeit besonders dann hohe Anforderungen zu stellen, wenn umfangreiche Leistungen oder hochwertige Gegenstände in bar abgewickelt werden.¹⁶ Dem Buch- und Belegnachweis kommt damit im Wesentlichen der Charakter eines durch die Finanzverwaltung widerlegbaren Anscheinsbeweises zu.¹⁷

Der die Steuerbefreiung beanspruchende Unternehmer trägt die materielle Feststellungslast (Beweislast) für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der §§4 Nr. 1 lit. b, 6 a Abs. 1 UStG. Die für ihn zuständige Finanzbehörde ist nicht verpflichtet, auf Verlangen des Unternehmers ein Auskunftersuchen an die Finanzverwaltung im Zuständigkeitsbereich des vermeintlichen Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu stellen.¹⁸ Überläßt der Unternehmer die Beförderung der Ware dem Abnehmer, so trägt er damit letztlich das Risiko für die Richtigkeit der Behauptung des Abnehmers, die Ware tatsächlich in das Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Insoweit scheint die Rechtslage nach der EuGH-Entscheidung vom 27.09.2007 in der Rechtssache *Collée* derzeit geklärt und unstrittig.¹⁹

Umstritten blieb allerdings auch nach der Entscheidung des EuGH die Frage, ob die Finanzverwaltung des Ursprungslandes (Ausgangsmitgliedstaates) die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung versagen kann, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, allerdings aufgrund objektiver Umstände feststeht, daß der steuerpflichtige inländische Verkäufer wußte, daß er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Umsatzsteuern zu hinterziehen oder/und alternativ eine Handlung vorgenommen hat, die darauf abzielte, die Person des Warenerwerbers im Bestimmungsland zu verschleiern, um es diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Umsatzsteuern zu hinterziehen.

Denn der EuGH führte in der *Collée*-Entscheidung auch aus:

„34. Zur zweiten Frage, ob es für die Beantwortung der Vorlagefrage erheblich ist, daß der Steuerpflichtige zunächst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, und somit, ob es für die Steuerbefreiung auf den guten Glauben des Steuerpflichtigen ankommt, ist festzustellen, daß die Antwort auf diese Frage davon abhängt, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des betroffenen Mitgliedstaats besteht.“

42. Bei der Prüfung des Rechts auf Befreiung einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer muß das vorliegende Gericht die

Tatsache, daß der Steuerpflichtige zunächst bewußt das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, nur dann berücksichtigen, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht und diese vom Steuerpflichtigen nicht vollständig beseitigt worden ist.“

Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob eine Steuerbefreiung in Verschleierungs- und Hinterziehungssachverhalten auch dann gewährt werden muß, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens besteht und nicht beseitigt worden ist. Mit diesen Fragen hatte sich der EuGH aufgrund des Vorlagebeschlusses des BGH vom 07.07.2009²⁰ in der Rechtssache „R“ zu befassen.²¹

3. Der Verfahrensgang in Sachen „R“

a) Sachverhalt

„R“, ein portugiesischer Staatsangehöriger, war Geschäftsführer einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft, die mit hochwertigen Fahrzeugen handelte. Diese verkaufte über 500 Fahrzeuge pro Jahr zum größten Teil an in Portugal ansässige Fahrzeughändler. „R“ nahm eine Reihe von Manipulationen vor, um es Händlern in Portugal zu ermöglichen, durch Verschleierung der Identität der tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge Umsatzsteuer zu hinterziehen. Er konnte so die Fahrzeuge zu einem günstigeren Preis verkaufen und erzielte höhere Gewinne. Diese Manipulationen bestanden darin, daß „R“ in seiner Buchhaltung Scheinrechnungen auf Scheinkäufer als Empfänger der Lieferungen ausstellte, in denen er deren USt-IdNr., die Bezeichnung des tatsächlich an einen anderen Erwerber gelieferten Fahrzeugs, den Kaufpreis sowie den Zusatz „steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach §6 a UStG“ angab und dadurch den Eindruck erweckte, daß die Umsatzsteuer in Portugal bezahlt würde. Die tatsächlichen Käufer verkauften die Fahrzeuge an private Endabnehmer in Portugal weiter, ohne den portugiesischen Finanzbehörden mitzuteilen, daß zuvor ein innergemeinschaftlicher Erwerb stattgefunden hatte, und ohne die für diesen Erwerb angefallene Umsatzsteuer zu entrichten. Um die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen zusätzlich zu verschleiern, erstellte „R“ weitere

14 BFH, Urt. v. 31.07.2008, V R 21/06, BFH/NV 2009, 95.

15 BFH, Urt. v. 12.05.2009, V R 65/06, BFH/NV 2009, 1555.

16 BFH, Urt. v. 15.07.2004, V R 1/04, BFH/NV 2005, 81; Beschluß vom 26.08.2004, V B 243/03, BFH/NV 2005, 255.

17 Wäger, DStR 2009, 1621, 1623; Hessisches FG, Urt. v. 14.04.2011, 6 K 1390/08, a.a.O.

18 ►► EuGH, Urt. v. 27.09.2007, Rs. C-184/05–Twoh International B.V., Slg. 2007, I-7897.

19 Zur Entwicklung der einschlägigen Rechtsprechung im übrigen wird verwiesen auf den Beitrag von Wulf, Steueranwalt 2010/2011, 61, 62 ff.; siehe zuletzt auch: Wulf/Alvermann, DB 2011, 731.

20 ►► BGH, Beschluß vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStRE 2009, 1094.

21 EuGH, Urt. v. 07.12.2010, Rs. C-285/09–R, DStR 2010, 2572.

Scheinrechnungen mit den Endabnehmern als Adressaten und dem bewußt unzutreffenden Zusatz „Differenz-Besteuerung nach §25 a UStG“, die auf gebrauchte Fahrzeuge Anwendung findet. Auf diese Weise verkaufte und lieferte die Gesellschaft über 1.100 Fahrzeuge für einen Betrag von ungefähr 19 Mio. EUR. In den Steuererklärungen für diese Jahre gab „R“ diese Umsätze als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an und benannte in den „zusammenfassenden“ Meldungen (ZM) an das Bundeszentralamt für Steuern die Scheinkäufer als Vertragspartner, um eine Ermittlung der tatsächlichen Käufer in Portugal über das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem der Union zu verhindern.

b) Ablauf des Steuerstraftverfahrens

In der mündlichen Verhandlung vor dem LG Mannheim hatte „R“ den Sachverhalt weitestgehend eingeräumt. Er war allerdings der Auffassung, sich keiner Hinterziehung deutscher Umsatzsteuer schuldig gemacht zu haben. Beabsichtigt gewesen sei stets nur die Umgehung der Erwerbsbesteuerung in Portugal. Seine Kfz-Verkäufe erfüllten die Voraussetzungen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen; „R“ berief sich auf die Rechtsprechung des EuGH und des BFH in der Rechtssache *Collée*. Danach sei die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nämlich auch dann zu gewähren, wenn der Unternehmer zwar die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend §§ 17 a, 17 c UStDV erbracht habe, aber aufgrund der objektiven Beweislage feststehe, daß die Voraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG vorlägen. Letzteres hätten bereits die Ermittlungen der Steuerfahndung ergeben.

Das LG Mannheim verurteilte „R“ zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Demgegenüber gewährte das FG Baden-Württemberg und der XI. Senat des BFH²² AdV der USt-Bescheide. Es sei ernstlich zweifelhaft, ob der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung entgegensteht, daß der inländische Unternehmer bewußt und gewollt an der Vermeidung der Erwerbsbesteuerung seines Abnehmers mitwirkt, wenn die materiellen Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung objektiv vorgelegen haben.

Der BGH beabsichtigt ersichtlich, das Urteil des LG Mannheim zu bestätigen, und ist der Auffassung, „daß für alle Beteiligten eines oder mehrerer Umsatzgeschäfte, die auf die Hinterziehung von Steuern gerichtet sind, die für die einzelnen Geschäfte grundsätzlich vorgesehenen Steuervorteile zu versagen sind, wenn der jeweilige Steuerpflichtige die mißbräuchliche oder betrügerische Praktik kennt und sich daran beteiligt“. Wegen europarechtlicher Bedenken legte der 1. Strafsenat dem EuGH folgende Fragen vor:

Ist Art. 28 c Teil A Bst. a der 6. EG-Richtlinie in dem Sinne auszulegen, daß einer Lieferung von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift die Befreiung von der Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt worden ist, aber

aufgrund objektiver Umstände feststeht, daß der steuerpflichtige Verkäufer

- a) *sich bewußt ist, daß er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder*
- b) *Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Personen des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen?*²³

c) Die Antwort des EuGH

Der EuGH beantwortete im Urte. v. 07.12.2010 nur Vorlagefrage b). Das Unionsrecht verbiete es den Mitgliedstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Steuerbefreiung zu verweigern:

„48. Die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen können in diesem Zusammenhang die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Derartige Handlungen wiegen umso schwerer, wenn sie im Rahmen der Übergangsregelung für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze begangen werden, die, wie in Rn. 42 dieses Urteils festgestellt worden ist, auf Beweisen beruht, die von den Steuerpflichtigen zu erbringen sind.

49. Demzufolge verwehrt das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in einem solchen Fall die Befreiung zu verweigern.

*50. Die Verweigerung der Befreiung in dem Fall, daß eine nach dem nationalen Recht vorgesehene Verpflichtung nicht eingehalten wurde – hier die Verpflichtung zur Angabe des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung –, hat nämlich eine **abschreckende Wirkung**, die die Durchsetzung dieser Verpflichtung gewährleisten und Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten soll.“*

Sodann fährt der EuGH fort:

„51. Demzufolge kann der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung unter Umständen wie denen des

22 BFH, Urte. v. 29.07.2009, XI B 24/09, BFH/NV 2009, 1567.

23 BGH, Beschluß vom 07.07.2009, 1 STR 41/09, DStRE 2009, 1094.

24 Der Einleitungssatz dieses inzwischen aufgehobenen Artikels lautet: „Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Mißbrauch festlegen: ...“.

Ausgangsverfahrens die Steuerbefreiung gestützt auf die Befugnisse versagen, die ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28 c Teil A der Sechsten Richtlinie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Mißbrauch eingeräumt sind.²⁴

52. In bestimmten Fällen jedoch, in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, daß der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, **muß** der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, daß der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht.

53. Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zu festzustellen, daß er dem nicht entgegensteht, daß ein an einer Steuerhinterziehung beteiligter Lieferer verpflichtet ist, für die von ihm durchgeführte innergemeinschaftliche Lieferung die Mehrwertsteuer nachträglich zu entrichten, soweit seine Beteiligung an der Steuerhinterziehung ein bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer nationalen Maßnahme zu berücksichtigender maßgeblicher Gesichtspunkt ist.

54. Außerdem stehen weder die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Rechtssicherheit noch der Grundsatz des Vertrauensschutzes der vorstehend in Rn. 51. getroffenen Feststellung entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, kann sich nämlich nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen.“

Diese zunächst einmal deutlichen Worte können zwar durchaus in die bisherige Linie der Rechtsprechung des EuGH eingereiht werden²⁵, werfen bei genauer Betrachtung allerdings weit mehr Fragen auf, als sie klären.

Und nicht zuletzt ergeben sich auch im Hinblick auf die Streichung der Sätze 3 und 4 des §370 Abs. 6 AO durch das JStG 2010 vom 08.12.2010 weitere ungeklärte Fragen in Steuerstrafverfahren, auf die hier am Schluß nur cursorisch eingegangen werden soll.

4. Das EuGH-Urteil und erste Überlegungen zu den Folgen

a) Wenn man dem EuGH auch insoweit beipflichten muß, daß die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen ein von der Sechsten Richtlinie anerkanntes und gefördertes Ziel ist und der Lieferer von Gegenständen gemäß Art. 28 c Teil A Bst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie für die

Befreiung den Beweis für die Erfüllung der Voraussetzungen erbringen muß, so überzeugt das Urteil in steuersystematische Hinsicht dennoch nicht.

Denn zunächst einmal ist festzuhalten, daß Art. 28 c Teil A Bst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie, also die Vorschrift, in der der EuGH die Rechtsgrundlage für die Sanktion erkennen will²⁶, aufgehoben wurde durch Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006.²⁷ Der an seine Stelle getretene Art. 138 der MwStSystRL aber enthält die als Rechtsgrundlage angesehene Passage:

„Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Mißbrauch festlegen“,

nicht mehr.²⁸ Eben diesen besonderen Umstand erkennen die Befürworter der Entscheidung offenbar nicht, zumindest gehen Sie hierauf nicht ein.²⁹ Hat die Entscheidung des EuGH damit überhaupt Auswirkungen über den entschiedenen Fall hinaus bzw. nur für Fälle, die noch unter Geltung der Sechsten Richtlinie spielten? Jedenfalls könnte der EuGH dieselbe Begründung nicht noch einmal für aktuelle Fälle anführen, sondern könnte sich dann allenfalls auf bspw. ein spezielles Mißbrauchsverbot (Betrugsverbot)³⁰ stützen – eine noch vagere Rechtsgrundlage.

b) Entgegen dem vom EuGH selbst noch einmal dargelegten Mechanismus zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips, das dem Bestimmungsland einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Besteuerungsrecht zuweist, soll in Steuerhinterziehungsfällen im Ergebnis zusätzlich das Ursprungsland ein paralleles Besteuerungsrecht erhalten. In der Konsequenz schuldet also der Lieferer die Umsatzsteuer für die an sich steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung. Das bedeutet

25 So Hölzle, „Collée rückwärts“ oder logische Fortsetzung der umsatzsteuerlichen Beurteilung innergemeinschaftlicher Lieferungen? – Anmerkungen zum EuGH-Urt. v. 07.12.2010 in der Rechtssache „R“, DStR 2011, 602.

26 Siehe insbesondere Teilziffer 51 der Entscheidung.

27 Vgl. Fn. 4.

28 Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL lautet: „(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

29 Vgl. Hölzle, DStR 2011, 602; Lohse, Unberechtigte Kritik am EuGH-Urteil „R“, BB 2011, 661.

30 Vgl. hierzu Michel, Die Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen in Mißbrauchsfällen, DB 2010, 296.

einen Systembruch mit teilweise kuriosen Folgen. Denn wenn dem Ursprungsland richtliniengerecht kein Besteuerungsrecht mehr für die Lieferung zusteht, kann es für die nationale Gewährung der Steuerbefreiung nicht darauf ankommen, ob das Bestimmungsland, dem richtliniengerecht das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, sein Besteuerungsrecht faktisch ausüben kann. Denn wenn dem Ursprungsland kein Besteuerungsrecht für die innergemeinschaftlichen Lieferung zusteht, kann sich ein solches in den Richtlinien nicht vorgesehene Besteuerungsrecht nicht durch den Umstand ergeben, daß die Lieferung durch den ausländischen wahren Empfänger nicht zutreffend verbucht und versteuert wird.³¹ Auf das Besteuerungsrecht des Ursprungslands hat eine Hinterziehung durch den Empfänger im Bestimmungsland keinen Einfluß. Wo ist die Rechtsgrundlage für das Besteuerungsrecht des Ursprungslandes? Aus den Richtlinien läßt sich dieses Recht nicht ableiten.

Nur wenn die Richtlinien die korrekte Benennung des wahren Empfängers zu einer echten Tatbestandsvoraussetzung einer innergemeinschaftlichen Lieferung machten, wäre das verbleibende Besteuerungsrecht in Ursprungsland in den Fällen verschleierte Empfänger systemgerecht. Das ist aber nicht der Fall.

- c) Weiter ist zu fragen, ob eine durchgeführte steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nachträglich in eine steuerpflichtige Lieferung umqualifiziert wird, wenn der Lieferer später unrichtige Rechnungen ausgestellt oder unrichtige Angaben in der ZM gemacht werden. Wo ist hierfür die Rechtsgrundlage?³² Aus den Richtlinien läßt sich diese Möglichkeit oder gar Pflicht zur Umqualifizierung nicht ableiten.
- d) Mit der Zubilligung eines Besteuerungsrechts des Ursprungslands im Fall einer der Lieferung nachfolgenden Steuerhinterziehung im Bestimmungsland aber wird zugleich aus einer Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung durch den Empfänger im Bestimmungsland eine Hinterziehung der – aufgrund der dann eintretenden Versagung der Steuerfreiheit im Ursprungsland entstehenden – Umsatzsteuer auf die innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferers im Ursprungsland. Ob sich der Lieferer im Ursprungsland strafbar macht, könnte also erst im Nachhinein beurteilt werden, wenn feststeht, daß der Empfänger seinerseits im Bestimmungsland eine Hinterziehung begeht. Das ist weder systematisch zutreffend, denn nur umgekehrt kann die Verletzung einer bei Tathandlung bereits bestehenden Steuerpflicht die Strafbarkeit auslösen, noch mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar. Oder auch anders herum gefragt: Wirkt die Strafbarkeit zurück oder greift die Strafbarkeit nur, wenn ein vorn vornhinein geplantes kollusives Zusammenwirken geplant war?

- e) Es stellt sich des Weiteren die Frage nach der Tathandlung, an die anzuknüpfen ist. Was ist nach Auffassung des EuGH die zu sanktionierende Tathandlung („die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben“)? Zu welchem Zeitpunkt werden denn Scheinrechnungen vorgelegt? Mit der Anmeldung innergemeinschaftlichen Lieferungen werden Rechnungen in der Regel nicht vorgelegt. Erst im Zeitpunkt der Prüfung dürfte diese Variante der Tatbegehung erfüllt sein. Dann aber wirkte diese zeitlich nachfolgende Tathandlung auf die ursprünglich steuerfreie Lieferung zurück. Diesen weit nachgelagerten Fall aber kann der EuGH wohl nicht im Auge gehabt haben. Abzustellen ist dann wohl eher auf die Übermittlung falscher Daten (insbes. falsche USt-IdNr., falscher Abnehmer) in der ZM (§ 18 a UStG), der der Lieferung aber wiederum weit nachgelagert ist (25. des Folgemonats). Welche wiederum kuriosen Ergebnisse diese Tathandlungsbestimmung bzw. Zeitbestimmung nach sich ziehen könnte, zeigen sehr instruktiv und lesenswert *Wulf/Alvermann*³³ mit verschiedenen Fallbeispielen. Es kann deshalb bei vernünftiger Würdigung nur darauf ankommen, daß zwischen dem Lieferer und seinem Abnehmer eine Vereinbarung getroffen wurde, statt des bekannten wahren Abnehmers eine andere Person zu benennen, um dadurch die Steuerhinterziehung des Abnehmers zu ermöglichen oder zumindest zu fördern.
- f) Der EuGH will laut Tz. 50. der Entscheidung mit der Verweigerung der Befreiung in dem Fall, daß eine nach dem nationalen Recht vorgesehene Verpflichtung nicht eingehalten wurde – „hier die Verpflichtung zur Angabe des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung“ –, die Durchsetzung dieser Verpflichtung gewährleisten und Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhüten. Das sei merkwürdig, so *Bürger/Paul*, denn nach deutschem Umsatzsteuerrecht bestehe keine Pflicht der Empfängerbenennung, die mit Hilfe der Versagung der Steuerbefreiung durchgesetzt werden müßte oder im entschiedenen Fall durchgesetzt werden mußte.³⁴

Richtig ist, daß § 17 c Abs. 2 Nr. 1 UStDV eine Sollvorschrift ist. Zutreffend wird man aber wohl über § 14 a Abs. 3 i.V.m. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG (Art. 226 Nr. 5, 220 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Art. 138 MwStSystRL) zu einer Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen kommen, die auch den vollständigen Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers enthalten müssen (*im übrigen*: Bußgeldbewehrt gemäß § 26 a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

³¹ So auch *Bürger/Paul*, Steine statt Brot: Die Entscheidung des EuGH vom 07.12.2010 zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, BB 2011, 540, 543.

³² Fragen zu Recht auch *Wulf/Alvermann*, DB 2011, 731, 733.

³³ *Wulf/Alvermann*, DB 2011, 731, 733.

³⁴ So *Bürger/Paul*, BB 2011, 540, 543; dagegen *Lohse*, BB 2011, 661.

Rechtfertigen aber diese Nachweisanforderungen, daraus Bedingungen für die Gewährung der Steuerbefreiung i. S. d. Art. 28 c Teil A Bst. a der Sechsten Richtlinie erwachsen zu lassen? Mit derselben Begründung ließe sich bei anderen Unvollständigkeits der Rechnung (z. B. fehlerhafte fortlaufende Rechnungsnummer, § 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG) die Steuerfreiheit der Lieferung versagen, das an sich nicht gegebene Besteuerungsrecht des Ursprungslands begründen und die Strafbarkeit entstehen – obwohl die Unvollständigkeit allenfalls eine Ordnungswidrigkeit nach § 26 a Abs. 1 Nr. 1 UStG nach sich ziehen könnte. Wie läßt sich das mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit in Einklang bringen? Hat sich die Rechtslage unter der Ägide des Art. 138 MwSt-SystRL nach dem Wegfall der Sechsten Richtlinie geändert?

- g) In der Verweigerung der Befreiung erkennt der EuGH eine „abschreckende Wirkung“ und mißt der Steuererhebung so Sanktionscharakter bei, der dem Wesen der Umsatzsteuer – wie jeder anderen Steuer – jedoch grundsätzlich fremd ist, wie *Küffner/Streit* mit Recht anmerken.³⁵ Soll mit diesem Grundsatz gebrochen werden? Wie verträgt sich das mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer?
- h) Ob das systemwidrige Ergebnis korrigierbar sein soll, ist dem Urteil des EuGH nicht zu entnehmen. Nach der Rechtsprechung in Sachen *Collée* war die Steuerbefreiung auch nachträglich zu gewähren, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens endgültig beseitigt war. Wie wäre also zu entscheiden, wenn alle Belegnachweise bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung im finanzgerichtlichen Verfahren beigebracht worden sind und die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist? Entfällt dann auch mit Wirkung für das Strafverfahren das Besteuerungsrecht des Ursprungslands rückwirkend, damit auch der Steueranspruch verletzt worden sein könnte, und damit die Grundlage für das Strafverfahren insgesamt?

Ob und wie diese Korrekturmöglichkeit vor allem auch in kollusiven Steuerhinterziehungsfällen bestehen soll, wird wohl wiederum der EuGH klären müssen.

Festzuhalten ist jedenfalls, daß nach Auffassung des EuGH auch dann keine Steuerbefreiung gewährt werden darf, wenn durch Handlungen des Lieferers das inländische Steueraufkommen nicht gefährdet ist.

- i) Eine zur Korrektur etwa angedachte nachträgliche Steuerberechnung zwischen Lieferer und Abnehmer scheidet aus den von *Korf* aufgezeigten Gründen in der Praxis sicher aus. Denn der Empfänger wird nicht bereit sein, zusätzliche Umsatzsteuern zu entrichten, muß er doch gleichzeitig in seinem Heimatstaat den Erwerb besteuern. Außerdem bekäme er die zusätzlich auf die Lieferung geleistete USt nicht erstattet, da nach Art. 4 Bst. b Mehrwertsteuer-Erstattungs-Richtlinie³⁶

diese Richtlinie nicht für die in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen gilt, die gemäß Art. 138 oder Art. 146 Abs. 1 Bst. b der Richtlinie 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können. Auf die innergemeinschaftliche Lieferung nachträglich ausgewiesene USt ist deshalb im Vergütungsverfahren nicht erstattungsfähig. Es kommt damit im Ergebnis zu einer systemwidrigen Doppelbesteuerung desselben wirtschaftlichen Vorgangs im Ursprungsland und im Bestimmungsland mit mindestens einmaliger Definitivbelastung, selbst wenn beide Parteien grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer sind.

- j) Es ergeben sich weitere merkwürdige Folgefragen in Hinblick auf deutsches Verfassungsrecht. Denn zu Ende gedacht müßte die Beteiligung an der ausländischen Umsatzsteuerhinterziehung deklariert werden, weil sie eine steuerlich erhebliche Tatsache ist, an die die Versagung der Steuerbefreiung anknüpft. Muß der Lieferant bei der innergemeinschaftlichen Lieferung also seine Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung darlegen, um sich nicht der Gefahr einer (weiteren) Steuerhinterziehung auszusetzen? Greift hier nicht das Selbstbelastungsverbot (*nemo tenetur se ipsum accusare*)? Dies erscheint vor dem Hintergrund der Verfolgbarkeit der Beteiligung an der ausländischen Straftat in Deutschland schon fast zwangsläufig.³⁷
- k) *Korf* fragt außerdem folgerichtig nach der dann anzusetzenden Bemessungsgrundlage, also ob der vereinbarte Preis die Umsatzsteuer einschließt oder nicht.³⁸ Das wiederum richtet sich nach dem auf den Liefervertrag anwendbaren Zivilrecht, so daß nach deutschem Recht der Kaufpreis im Zweifel die Umsatzsteuer einschließt und herausgerechnet, nicht aufgeschlagen werden müßte.
- l) Das Urteil des EuGH leidet aber an noch weiteren erheblichen Schwächen, denn der EuGH beantwortet nur Vorlagefrage b) und befaßt sich mit Vorlagefrage a) überhaupt nicht. Die Fälle, in denen sich der steuerpflichtige Verkäufer bewußt ist, daß er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf

35 *Küffner/Streit*, Anmerkungen zu EuGH, Ur. v. 07.12.2010–C-285/09 R, DStR 2010, 2572, 2575; vgl. dazu auch *Bülte*, Anmerkung zu EuGH-Ur. v. 07.12.2010–Rs. C-285/09, R, DB 2011, 442.

36 Richtlinie 2008/9/EG des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, vom 12.02.2008, ABl. Nummer L 44 2008, S. 23.

37 So auch – und im Übrigen uneingeschränkt lesenswert *Spatscheck/Höll*, Die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung und ihre Folgen im Inland, *steueranwaltsmagazin* 2011, 64 ff. unter Aufdeckung diverser weiterer ungereimter Konsequenzen.

38 *Korf*, Anmerkungen zu EuGH, Ur. v. 07.12.2010 – C-285/09 R, IStR 2011, 26, 30, 32.

angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, bleiben ungeklärt. Stattdessen befaßt sich der EuGH mit der fiktiven, weil gar nicht gestellten „Vorlagefrage c)“ und äußert sich zu Fällen, *„in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, daß der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte“*. In diesen Fällen soll die Steuerbefreiung zwingend zu versagen sein („muß“). Welche Fälle aber sind das? Was ist unter „ernsthaften Gründen“ zu verstehen und welcher Grad der Wahrscheinlichkeit müßte dann angelegt werden, und wann „könnte“ in diesem Sinn der Erwerb im Bestimmungsland der Besteuerung entgehen? Reicht alleine die Möglichkeit der unterbleibenden Erwerbsbesteuerung oder muß es tatsächlich bereits zu einer Nichterklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs und damit zu einem Erfolg der Steuerverkürzung gekommen sein? Reicht alleine die Absicht, dem Empfänger der Lieferung eine Steuerhinterziehung im Bestimmungsland zu ermöglichen, um dem Lieferer die Steuerbefreiung zu versagen, oder muß eine zumindest versuchte Steuerhinterziehung positiv festgestellt sein? Ist ein zielgerichtetes Zusammenwirken von Lieferer und Empfänger erforderlich [vgl. Vorlagefrage b)] oder reicht alleine die Kenntnis der Hinterziehungsabsicht des Empfängers? Die insoweit vom BGH aufgeworfene Vorlagefrage a) hat der EuGH nicht aufgegriffen.

U.E. ist die Rechtsprechung nur auf die wohl eher seltenen Fälle anzuwenden, in denen der von Anfang an bestehende Hinterziehungsvorsatz des Lieferers im Sinne einer zielgerichteten Verabredung mit dem Empfänger bereits nachgewiesen ist. Alles andere ließe sich nicht rechtfertigen. Was aber ist dann mit den Fällen der Vorlagefrage a) des BGH? Diese dürften demnach ja nicht darunter fallen. Und darüber hinaus: Was aber ist mit den Fällen der vom EuGH ohne Not aufgeworfenen Fallkonstellationen c); also die Fälle der „ernsthaften Gründe“, in denen die Steuerbefreiung versagt werden muß? U.E. muß bei genauer Betrachtung der vom EuGH genannten Anwendungsvoraussetzungen deren Tatbestand leerlaufen. Zumindest in der Hand geschulter Verteidiger dürfte der Tatbestand der Fallkonstellation c) nie ernsthaft praxisrelevant werden.

m) Besonders bedenklich erscheinen die Aussagen des EuGH zu den Tz. 53 und 54. Hat derjenige, der sich bewußt an einer Steuerhinterziehung beteiligt, das Recht zur Berufung auf das Unionsrecht insoweit verwirkt (Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Rechtssicherheit sowie des Vertrauensschutzes)? Das kann weder auf den ersten noch den zweiten oder dritten Blick richtig sein,

auch ohne versierter Europarechtler zu sein. Dazu nur ein paar erste Überlegungen:

Einem Lieferer, der sich nicht erwiesen vorsätzlich an der Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung beteiligt, darf es nicht verwehrt werden, sich auf die Grundsätze der Neutralität der Umsatzsteuer, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu berufen.³⁹ Anderenfalls würde dem Lieferer das unzumutbare Risiko aufgebürdet, mit Steuernachzahlungen und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen im Ursprungsland rechnen zu müssen, wenn der Erwerber im Bestimmungsland den Erwerb nicht ordnungsgemäß versteuert, obwohl der Lieferer in diese Hinterziehung nicht einbezogen war. Es wäre erneut systemwidrig, in diesem Fall die Steuerfreiheit im Ursprungsland zu versagen. Eine Durchbrechung könnte allenfalls dann gerechtfertigt sein, wenn der vom Lieferer in der Absicht, eine Steuerhinterziehung im Bestimmungsland zu ermöglichen, begangene Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, daß die materiellen Anforderungen an die Steuerbefreiung einerseits und die Erwerbsbesteuerung andererseits erfüllt sind. Alleine eine unrichtig ausgestellte Rechnung kann hierfür nicht genügen und mit dem EuGH wird man zusätzlich verlangen müssen, daß die Rechnung bewußt so ausgestellt wurde, um dem wahren Empfänger der Lieferung eine Steuerhinterziehung zu ermöglichen. Ob darüber hinaus ein bereits eingetretener Erfolg der Steuerverkürzung im Bestimmungsland gefordert werden muß, ist ebenso klärungsbedürftig. Aber auch dann ist es höchst fragwürdig, dem Lieferer die Berufung auf den objektiven Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer zu versagen.

Bedenklich ist ferner, mit welcher Leichtigkeit der EuGH über die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit sowie den Grundsatz des Vertrauensschutzes hinweggeht. Soweit es den Vertrauensschutz angeht, ist das bei erwiesenen Hinterziehungsfällen [vgl. Vorlagefrage b)] noch ohne weiteres nachvollziehbar, was mit Einschränkungen auch noch für den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gelten mag – Was aber ist mit Vorlagefrage a) oder der vom EuGH problematisierten Fallgruppe c)?

Nicht zu erklären aber ist die Aussage, weder die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Rechtssicherheit ständen der Versagung der Steuerfreiheit im Ursprungsland entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt und das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährde, könne sich nämlich nicht mit Erfolg auf diese Grundsätze berufen. Eine Begründung dafür liefert der EuGH nicht. Auch insoweit wird das letzte Wort noch nicht gesprochen sein.

³⁹ So auch: *Küffner/Streit*, DStR 2010, 2575.

n) Im übrigen bleibt es bei den allgemeinen Beweislastregeln.⁴⁰ Den Steuerpflichtigen trifft die Feststellungslast, daß die objektiven Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen. Ist dieser Nachweis erbracht, obliegt es dem Finanzamt, einen die Steuerbefreiung ausschließenden Hinterziehungsvorsatz nachzuweisen. Aber selbst wenn ein Mitgliedsstaat von der vom EuGH angesprochenen Möglichkeit Gebrauch macht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als taugliche Steuerhinterziehungshandlung zu beurteilen, rechtfertigt dies nicht automatisch und alleine, auch die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu versagen.⁴¹

5. Streichung der Sätze 3 und 4 des § 370 Abs. 6 AO durch das JStG 2010

Schließlich ist noch auf die Streichung der Sätze 3 und 4 des § 370 Abs. 6 AO durch das JStG 2010 vom 08.12.2010 einzugehen.⁴² Der BGH hielt das Vorabentscheidungsersuchen für erforderlich, da R der strafrechtlichen Verantwortung entgehen könnte, wenn die betroffenen Umsätze als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen anzusehen wären. Dann hätte die Beteiligung eines deutschen Unternehmers an einer Steuerhinterziehung in Portugal nicht nach deutschem Steuerstrafrecht geahndet werden können, da es insoweit an der Verbürgung der gegenseitigen Strafverfolgung

fehlte (des § 370 Abs. 6 Sätze 3 und 4 AO a.F.). Die unrichtigen Angaben über den Erwerber wären keine Straftaten, sondern bloße Ordnungswidrigkeiten, die mit einer Geldbuße von bis zu 5.000,- EUR geahndet werden könnten.

Das hat den Gesetzgeber veranlaßt, das Gegenseitigkeitserfordernis mit dem JStG 2010 vom 08.12.2010 zu streichen, obwohl das nach der jetzigen Rechtsprechung des EuGH gar nicht notwendig gewesen wäre. Stattdessen ist jetzt ein neues praktisches Problem aufgerissen.⁴³ Die deutschen Strafverfolgungsbehörden haben künftig das Recht oder vielmehr die Pflicht, eine Hinterziehung der Erwerbsbesteuerung im europäischen Ausland einschließlich der Beteiligung des inländischen Veräußerers hieran zu ermitteln. Die hiermit verbundenen praktischen Schwierigkeiten hatte *Wulf* bereits plastisch dargelegt.⁴⁴ Die Bekämpfung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges im EU-Binnenmarkt wird somit auch zukünftig nicht vereinfacht.

40 Siehe dazu: *Wulf*, *Steueranwalt* 2010/2011, 61, insbes. 64 ff. und 69.

41 *Bürger/Paul*, *BB* 2011, 540, 544.

42 Vgl. zum Ganzen: *Spatscheck/Höll*, Die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung und ihre Folgen im Inland, *steueranwaltsmagazin* 2011, 64 ff.

43 So zutreffend *Hölzle*, *DStR* 2011, 602, 607.

44 *Wulf*, *Steueranwalt* 2010/2011, 61, 69.

Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz: Mehr als nur Amtshilfe

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt¹

1. Geplante Änderung des DBA Schweiz durch das Änderungsprotokoll 2010

Das Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) zwischen Deutschland und der Schweiz aus dem Jahre 1971² („DBA Schweiz“ oder das „Abkommen“) soll durch ein Protokoll („Änderungsprotokoll“ oder „ÄProt“) erneut in mehreren Punkten revidiert werden. Das Änderungsprotokoll wurde am 27.10.2010 in Bern unterzeichnet. Es besteht aus sechs Artikeln. Art. 1 bis 4 ÄProt enthalten Änderungen zum Abkommen selber; Art. 5 ÄProt ändert das Protokoll zum Abkommen, und Art. 6 ÄProt regelt den Zeitpunkt des Inkrafttretens und der Anwendung des Änderungsprotokolls.

Das Änderungsprotokoll bedarf zu seiner Wirksamkeit der „Ratifikation“ (Art. 6 (1) ÄProt). Damit ist im technischen Sinne eine völkerrechtliche Handlung gemeint, durch die ein Staat - durch die nach Verfassung oder Gesetz zuständige Institution - seine Zustimmung bekundet, durch einen völkerrechtlichen Vertrag gebunden zu sein. Sie fin-

det nach dem Änderungsprotokoll ihren Ausdruck in dem Austausch der Ratifikationsurkunden. Nachdem das Änderungsprotokoll in Bern unterzeichnet wurde, sollen die Ratifikationsurkunden so bald wie möglich in Berlin ausgetauscht werden.

Nach Art. 59 (1) GG ist in Deutschland der Bundespräsident dafür zuständig, mit anderen Staaten Verträge im Namen

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Der Autor ist Steuerpartner im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller.

2 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl. 1972 II S. 1022), geändert durch das Protokoll vom 30.11.1978 (BGBl. 1980 II S. 751), das Protokoll vom 17.10.1989 (BGBl. 1990 II S. 766), das Protokoll vom 21.12.1992 (BGBl. 1993 II S. 1888) und das Revisionsprotokoll vom 12.03.2002 (BGBl. 2003 II S. 68).

des Bundes zu schließen. Hierzu gehört, mit völkerrechtlicher Bindung zu erklären, daß die Voraussetzungen des GG für ein Wirksamwerden des Änderungsprotokolls erfüllt sind. Der Bundespräsident unterzeichnet daher die Ratifikationsurkunde.

Gemäß Art. 59 (2) GG müssen die gesetzgebenden Körperschaften einem völkerrechtlichen Vertrag zustimmen. Dies geschieht in Gestalt eines Zustimmungsgesetzes. Terminologisch ist die parlamentarische Zustimmung ein Vorgang, welcher der Ratifikation vorausgeht und von ihr daher zu unterscheiden ist.³

Das parlamentarische Zustimmungsverfahren ist mittlerweile dadurch eingeleitet worden, daß die Bundeskanzlerin gemäß Art. 76 (2) Satz 1 GG dem Bundesrat den Regierungsentwurf des Zustimmungsgesetzes⁴ vom 06.05.2011 übersandt hat.⁵ Dieses auch „Vertragsgesetz“ genannte Zustimmungsgesetz sieht vor, daß der Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates dem Änderungsprotokoll zustimmt und daß das Vertragsgesetz am Tag nach seiner Verkündung in Kraft tritt. Das Änderungsprotokoll selber tritt erst im Anschluß an das parlamentarische Zustimmungsverfahren in Kraft, nämlich am Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden (Art. 6 (2) ÄProt). Wie üblich, ist dem Vertragsgesetz das Änderungsprotokoll nebst Denkschrift beigelegt.

2. Schwerpunkte des Änderungsprotokolls

Wie aus den mitunter hitzigen Debatten auf politischer Ebene bekannt, ist wichtigster Regelungsgegenstand des Änderungsprotokolls der Informationsaustausch in Steuer-sachen zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten (auch „Amtshilfe“ genannt). Das hebt auch die Begründung zum Vertragsgesetz in einer „Schlußbemerkung“ hervor, wonach mit „dem Vertragsgesetz... das deutsch-schweizerische DBA an den OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch in Steuersachen angepaßt und die Bekämpfung grenzüberschreitender Fälle der Steuerhinterziehung deutlich erleichtert [wird].“

Die öffentliche Diskussion über die Amtshilfe hat naturgemäß den Blick auf einige andere eher steuerrechtliche Regelungsgegenstände des Änderungsprotokolls verstellt. So sieht das Änderungsprotokoll ein als „verbindlich“ bezeichnetes Schiedsverfahren vor. Ferner wird im Dividendenartikel die Schachtelschwelle, ab der dem Quellenstaat keine Steuer von der Gewinnausschüttung zusteht, von derzeit 20% auf 10% abgesenkt. Gleichzeitig wird eine Mindesthaltungsdauer von zwölf Monaten eingeführt.

Neben diesen Highlights sind die folgenden Neuregelungen zu erwähnen, auf die der vorliegende Beitrag nicht näher eingeht:

- Das Gleichbehandlungsgebot wird um das Diskriminierungsverbot für die grenzüberschreitende Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren ergänzt.
- Deutschland verzichtet bis einschließlich 2016 darauf, die abkommensrechtliche Befugnis (s. Art. 15 [3]⁶) aus-

zuüben, in der Schweiz ansässiges Flugpersonal deutscher Luftfahrtunternehmen zu besteuern.

Keine Regelungen enthält das Änderungsprotokoll über die Besteuerung bisher unversteuerter Kapitalanlagen in der Schweiz. Eine solche Regelung wäre in einem DBA auch nicht zu erwarten. Dennoch besteht ein enger sachlicher und auch zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Änderungsprotokoll einerseits und der „Vergangenheitsbewältigung“ andererseits. Denn zeitgleich mit der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls haben die Verhandlungsführer eine gemeinsame Erklärung⁷ unterzeichnet, wonach schon ab 2011 darüber weiter verhandelt werden soll, wie sowohl laufende Kapitaleinkünfte aus der Schweiz als auch Altanlagen deutscher Steuerinländer zu besteuern sind.⁸ Diese Verhandlungen fanden am 10.08.2011 ihren vorläufigen Abschluß durch die Paraphierung eines „Steuerabkommens“. Es soll demnächst unterzeichnet und anschließend den gesetzgebenden Organen beider Staaten zur Zustimmung vorgelegt werden. Es soll Anfang 2013 in Kraft treten. In der Schweiz unterliegt das Steuerabkommen voraussichtlich dem fakultativen Referendum.⁹

3. Amtshilfe

3.1 Informationsaustausch nach dem geltenden DBA Schweiz

Bislang enthält Art. 27 (1) (a) die sog. „kleine“ Auskunfts-klausel. Danach wird Amtshilfe nur auf Ersuchen und nur dann gewährt, wenn der Informationsaustausch dazu dient, das Abkommen in Bezug auf eine Steuer durchzuführen, die unter das Abkommen fällt. Damit ist die „richtige“ Anwendung des Abkommens auf einen einzelnen Steuerfall gemeint. Grundsätzlich werden also Informationen nicht ausgetauscht, welche nur für die Anwendung und

3 Siehe *Vogel* in *Vogel-Lehner DBA* (5. Aufl.), Einl. Rz. 57.

4 Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll vom 27.10.2010 zur Änderung des Abkommens vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

5 Siehe BR-Drucksache 257/11.

6 „Art.“ ohne Zusatz bezieht sich auf Art. des DBA Schweiz.

7 Siehe hierzu die Pressemitteilung des BMF Nr. 41/2010 vom 27.10.2010: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_74882/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/10/PM-41-2010.html.

8 Siehe den „Poster“ des BMF, auf dem die anstehenden Verhandlungspunkte zusammengefaßt sind: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_74882/SharedDocs/Anlagen/20101028-Verhandl-DL-Schweiz-poster,templateId=raw,property=publicationFile.jpg.

9 Zu weiteren Einzelheiten siehe die Pressemitteilung des BMF Nr. 32/2011 vom 10.08.2010 http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2011/08/20110810-PM32.html?__nnn=true und die des Eidgenössischen Finanzdepartements ebenfalls vom 10.08.2010: <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=40533>.

Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts gebraucht werden. Erweiternd regelt Art. 27 (1) (b) die Amtshilfe bei Betrugsdelikten. In diesem Fall werden Informationen auch ausgetauscht, wenn dies der Durchführung des innerstaatlichen Rechts eines der Vertragsstaaten dient. Ziff. 3 (a) Satz 1 des Protokolls zum Abkommen bestimmt, daß ein Betrugsdelikt vorliegt, wenn ein betrügerisches Verhalten nach dem Recht *beider* Vertragsstaaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Bei Betrugsdelikten werden auch Informationen ausgetauscht, die das Bankgeheimnis berühren. Inwieweit das Bankgeheimnis in diesen Fällen eingeschränkt wird, regelt Ziff. 3 (a) Satz 2 des Protokolls zum Abkommen.

Auf Grund dieser eingeschränkten Amtshilfe in Steuer-sachen erteilt die Schweiz bisher keine Auskünfte in solchen Fällen, in denen in Deutschland „nur“ wegen Steuerhinterziehung ermittelt wird. Anders als Deutschland behandelt die Schweiz die Hinterziehung von Steuern nicht als Steuervergehen, sondern als bloße Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldstrafe belegt ist. Da Ziff. 3 (a) Satz 1 des Protokolls zum Abkommen eine beidseitige Strafbarkeit voraussetzt, kommt gegenwärtig Amtshilfe nur in Betracht, wenn Deutschland Aufklärung zu einer Tat verlangt, die, wäre sie in der Schweiz begangen worden, dort als Steuerbetrug verfolgt würde.

3.2 Große Auskunftsklausel nach dem Änderungsprotokoll

Demgegenüber wird durch Art. 4 ÄProt der Art. 27 (1) so geändert, daß er fast wortgleich der Regelung in Art. 26 (1) des OECD-Musterabkommens („OECD-MA“) entspricht. Damit soll der OECD-Standard „für Transparenz und effektiven Informationsaustausch in Steuersachen“¹⁰ umgesetzt werden. Künftig kann eine deutsche Steuerbehörde daher die Schweiz um Informationen – auch aus dem Bankenbereich – ersuchen, ohne darlegen zu müssen, daß ein Anfangsverdacht für Steuer- oder Abgabenbetrug oder auch nur Steuerhinterziehung besteht. Allerdings müssen die erbetenen Ermittlungen auf Informationen gerichtet sein, die für einen konkret bezeichneten Steuerfall bei der Anwendung oder Durchsetzung des deutschen Steuerrechts „voraussichtlich erheblich“ sind. Dafür muß die ersuchende zuständige Behörde detaillierte Angaben machen, die den Steuerfall beschreiben und eingrenzen (s. die neue Ziff. 3 [b] des Protokolls zum Abkommen).¹¹ Das revidierte Abkommen läßt auch weiterhin keine „Maßnahmen zur Beweis-ausforschung“¹² zu. Das sind Anfragen, die gewissermaßen „ins Blaue“ hinein ohne einen spezifischen Anlaß gestellt werden oder sich auf eine nicht näher konkretisierte Personengruppe beziehen.

Wie nach Art. 26 (1) Satz 2 OECD-MA ist der Informationsaustausch künftig nicht beschränkt auf Personen, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind. Z. B. darf Deutschland die Schweiz um Informationen zu Einkünften

mit Nexus zur Schweiz ersuchen, die bei der Besteuerung einer deutschen Betriebsstätte einer drittausländischen Körperschaft von Bedeutung sind. Ferner kann auch um solche Informationen ersucht werden, die für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf andere Steuern erheblich sind als solche, die unter das Abkommen fallen. So können z. B. Auskunftersuchen gestellt werden, die sich auf die ErbSt und auch die SchenkSt¹³ beziehen. Daß das ErbSt-DBA Deutschland-Schweiz 1978¹⁴ in Art. 13 (1) bislang nur die kleine Auskunftsklausel vorsieht und gemäß Art. 2 (2) nur auf von Todes wegen erhobene Nachlaß- oder ErbSt anwendbar ist, steht derartigen Auskunftersuchen also künftig nicht entgegen.

3.3 Informationsaustausch nur auf Ersuchen

Art. 27 (1) (a) des geltenden Abkommens spricht von dem Austausch steuerlicher Informationen „auf Verlangen“. Diese Einschränkung enthält – entsprechend Art. 26 (1) OECD-MA – der revidierte Art. 27 (1) nicht. Danach wären die Vertragsstaaten nicht darauf beschränkt, Auskünfte nur auf Ersuchen auszutauschen. Dennoch ist davon auszugehen, daß auch weiterhin ein automatischer oder spontaner Auskunftsverkehr zwischen Deutschland und der Schweiz nicht stattfinden wird. Insoweit sind Vorbehalte gegenüber der Aussage in der Denkschrift zum Änderungsprotokoll angebracht, wonach das Änderungsprotokoll in bezug auf den Informationsaustausch die „Umsetzung des OECD-Standards für Transparenz und effektiven Informationsaustausch in Steuersachen“ bezweckt. Denn zum OECD-Standard gehören, jedenfalls soweit er im OECD-MA 2008 seinen Ausdruck findet, alle drei Formen des Informationsaustausches, nämlich auf Ersuchen, automatisch und spontan.¹⁵ Etwas anderes gilt möglicherweise nach dem OECD-Muster-TIEA. Sein Art. 5 (Exchange of Information Upon Request) regelt nur den Auskunfts-austausch auf Ersuchen. Abs. 39 des Kommentars zum OECD-Muster-TIEA sagt

10 Denkschrift zu Art. 4 ÄProt, BT-Drucksache 17/6257 S. 13.

11 Die geforderten Angaben zur Identifizierung der betroffenen Personen, der Steuerjahre, der verlangten Informationen, des Steuerzwecks und des mutmaßlichen Inhabers der Informationen entsprechen den Empfehlungen in Art. 5 (5) des OECD-Musterabkommens für Steuerinformationsaustauschabkommen (OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters oder abgekürzt Tax Information Exchange Agreement – „OECD-Muster-TIEA“- vom April 2002; siehe <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>).

12 Siehe die geltende Ziff. 3 (a) Satz 5 des Protokolls zum Abkommen. Ziff. 3 (a) wird durch das Änderungsprotokoll anders gefaßt. Das Verbot von „fishing expeditions“ ergibt sich künftig aus der neuen Ziff. 3 (c) des Protokolls zum Abkommen.

13 Die Denkschrift zu Art. 4 ÄProt (BT-Drucksache 17/6257 S. 14) erwähnt in diesem Zusammenhang nur Auskünfte zur ErbSt.

14 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlaß- und Erbschaftsteuern v. 30. 11. 1978 (BGBl. 1980 II S. 595).

15 Siehe Abs. 9 und 9.1 des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA.

auch ausdrücklich, daß das Muster-TIEA nur den Informationsaustausch auf Ersuchen regelt.¹⁶ Insoweit ergibt sich ein Spannungsverhältnis zum OECD-MA, denn auch das OECD-Muster-TIEA nimmt für sich in Anspruch, den Standard für einen effektiven Informationsaustausch festzulegen, und zwar für Zwecke der OECD-Initiative zu schädlichen Steuerpraktiken.¹⁷

Für das bilaterale Verhältnis Deutschland–Schweiz stellt die neue Ziff. 3 (e) des Protokolls zum Abkommen klar, daß, „[o]bwohl Art. 27 die für den Informationsaustausch möglichen Verfahrensweisen nicht einschränkt, die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet [sind], Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.“ Dementsprechend ist in den technischen Regelungen des Protokolls zur Durchführung des Informationsaustausches (Ziff. 3 des Protokolls zum Abkommen) immer nur von Amtshilfe auf Ersuchen die Rede.

3.4 Anwendungsregeln für den Informationsaustausch

Nach Art. 6 (2) ÄProt tritt das Änderungsprotokoll mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft.

Nach Art. 6 (2) (a) und (b) ÄProt ist es jedoch nicht sogleich mit dem Inkrafttreten anwendbar, sondern erst ab dem Beginn des nächsten Kalenderjahres.

Art. 6 (2) (d) ÄProt enthält demgegenüber eine Sonderregel für den Informationsaustausch nach der großen Auskunfts-klausel. Ersuchen nach der großen Auskunfts-klausel können sofort mit Inkrafttreten des Änderungsprotokolls gestellt werden. Wird ein derartiges Auskunftsersuchen gestellt, werden Informationen übermittelt, die sich auf Zeiträume, Steuerjahre bzw. Veranlagungszeiträume beziehen, die am 01.01.2011 begonnen haben.¹⁸ Tritt das Änderungsprotokoll noch in 2011 in Kraft, dürfte es unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten keinen Bedenken begegnen, daß sich die zuständigen Behörden auch über Sachverhalte erweitert austauschen dürfen, die sich vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls, aber innerhalb des noch laufenden Veranlagungszeitraums ereignet haben.

Fragen einer möglicherweise unzulässigen Rückwirkung können sich jedoch stellen, sollte das Vertragsgesetz erst in 2012 verkündet werden oder sollten die Ratifikationsurkunden erst in 2012 ausgetauscht werden. Nach dem Änderungsprotokoll könnten ab Inkrafttreten Informationen nach der großen Auskunfts-klausel auch dann angefragt und ausgetauscht werden, wenn sie sich auf das Kalenderjahr 2011 – also auf einen bereits abgelaufenen Veranlagungszeitraum – beziehen. Führt die erweiterte Amtshilfe im Einzelfall gegenüber der bisher veranlagten Steuer zu einer höheren Steuerschuld, ist dies aus Sicht des Steuerpflichtigen sicherlich ein Nachteil. Diese Mehrbelastung tritt für eine Steuerperiode vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls ein, also rückwirkend. Allerdings verändern sich durch den erweiterten Auskunftsaustausch nicht die materiell-rechtlichen Besteuerungsgrundlagen. Nach dem anwendbaren

Recht wird dieselbe Steuer für 2011 geschuldet – vor wie nach Inkrafttreten der großen Auskunfts-klausel. Was sich ändert, ist die Möglichkeit des Fiskus, diejenigen Lebens-sachverhalte, die zu Steuerfolgen führen, mit anderen Mitteln als bisher aufzuklären. Es darf bezweifelt werden, ob der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum 2011 hieraus eine verfassungsrechtlich relevante Rechtsposition ableiten und für sich den Schutz der Rechtsprechung des BVerfG vor einer echten Rückwirkung eines DBA¹⁹ beanspruchen kann. Die Finanzverwaltung wird sich auf den Standpunkt stellen, daß der Steuerpflichtige nicht darauf vertrauen durfte, ein materiell-rechtlich bestehender Steueranspruch werde auch in Zukunft nur innerhalb der engen Schranken der bestehenden Amtshilferegungen aufgeklärt werden können.

3.5 Weitergehende Rechtswirkungen der großen Auskunfts-klausel

Durch die Neuregelung im Abkommen erledigt sich die Frage, ob auf Geschäftsbeziehungen zur Schweiz die Bestimmungen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes bzw. der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung anwendbar sein könnten. Durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz wurde die Bundesregierung ermächtigt, durch Rechtsverordnung für bestimmte grenzüberschreitende Sachverhalte gewisse steuerliche Vorteile einzuschränken bzw. ihre Inanspruchnahme an gesteigerte Nachweis- und Mitwirkungspflichten zu knüpfen (s. §51 [1] Nr. 1 [f] Satz 1 EStG). Satz 2 der Vorschrift setzt diese Ermächtigung außer Kraft, wenn es um Geschäfte mit ausländischen Beteiligten geht, mit deren Ansässigkeitsstaat ein DBA mit großer Auskunfts-klausel entsprechend Art. 26 OECD-MA besteht. Durch Art. 27 n.F. des Abkommens wird mithin dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die Grundlage entzogen.

16 „The paragraph makes clear that the Agreement only covers exchange of information upon request (i.e., when the information requested relates to a particular examination, inquiry or investigation) and does not cover automatic or spontaneous exchange of information.“

17 Siehe Ziff. 6 der Präambel zum OECD-Muster-TIEA: „[The] Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices.“

18 Regelungstechnisch wird auf den Beginn des Kalenderjahres (2011) abgestellt, das auf die Unterzeichnung des Änderungsprotokolls (2010) folgt.

19 ►► Siehe hierzu BVerfG v. 07.07.2010, 2 BvR 748/05, BStBl. 2011 II S. 86.

4. Schiedsverfahren

Es entspricht der jüngeren deutschen Abkommenspolitik²⁰, bei neuen oder revidierten Abkommen eine Schiedsklausel zu vereinbaren. Damit folgt sie den Empfehlungen der OECD.²¹ Ein abkommensrechtliches Schiedsverfahren soll gewährleisten, daß eine Doppelbesteuerung auch in den Fällen vermieden wird, in denen die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren nicht zu einer umfassenden Lösung kommen. Während es im Verständigungsverfahren keinen Einigungszwang gibt, regelt das Schiedsverfahren grds. den Steuerfall verbindlich und abschließend.

Das bestehende Abkommen sieht in Art. 26 (1) bis (4) lediglich das Verständigungsverfahren vor. Nunmehr ergänzt Art. 3 ÄProt die geltenden Regelungen um drei Absätze. Die neuen Absätze 5 und 6 regeln die Voraussetzungen für die Streitbeilegung durch ein Schiedsverfahren und dessen Rechtswirkungen. Abs. 7 überläßt es den zuständigen Behörden, sich auf die weiteren Einzelheiten der Anwendung und Durchführung eines Schiedsverfahrens zu verständigen.

Gemeinhin unterscheidet man zwischen fakultativen und obligatorischen Schiedsverfahren.²² Die Denkschrift zum Änderungsprotokoll bezeichnet die Schiedsklausel als „umfassend“ und „verbindlich“ und den Schiedsspruch als für die Vertragsstaaten „bindend“. Diese Prädikate sind zu relativieren.

4.1 Obligatorisches Schiedsverfahren

Eine abkommenswidrige Doppelbesteuerung kann vom Steuerpflichtigen grds. mit nationalen Rechtsbehelfen angegriffen werden. Daneben hat der Steuerpflichtige abkommensrechtlich die Möglichkeit, eine drohende oder bereits eingetretene Doppelbesteuerung durch die zuständigen Behörden überprüfen zu lassen (Art. 26 [1]). Das Schiedsverfahren kommt immer nur in einem späteren Stadium in Betracht, nämlich wenn ein eingeleitetes Verständigungsverfahren nicht zu einer umfassenden Einigung führt. Der Steuerpflichtige hat aber weder in bezug auf die Einleitung noch den Abschluß eines Verständigungsverfahrens einen Vornahmeanspruch. Die Einleitung steht im pflichtgemäßen Ermessen der zuständigen Behörde(n). Lehnt die zuständige Behörde es ab, das Verständigungsverfahren einzuleiten, oder bleibt sie schlicht untätig, kann die Ablehnung oder Untätigkeit nach deutschem Recht nur auf Ermessensfehler überprüft werden. Der Steuerpflichtige kann also von einer Verpflichtungsklage oder einer Anfechtungsklage gegen die Entscheidung, ein Verständigungsverfahren nicht zu eröffnen, lediglich erwarten, daß das Gericht der zuständigen Behörde aufgibt, ermessensfehlerfrei über den Antrag auf Einleitung zu befinden.

Der neue Art. 26 (5) setzt für das Schiedsverfahren ausdrücklich den erfolglosen Ausgang eines Verständigungsverfahrens voraus. Da der Steuerpflichtige das Verständigungsverfahren

– gewissermaßen als „Vorverfahren“ zum Schiedsverfahren – nicht erzwingen kann, hat er folglich auch keine Möglichkeit, die Abgabe seines Falles an die Schiedsstelle mit Rechtsmitteln durchzusetzen. Der Steuerpflichtige kann ferner in den Fällen, in denen ein Verständigungsverfahren zwar nach Auffassung der zuständigen Behörden, nicht aber aus seiner Sicht zu einer „umfassenden“ Einigung führt, nicht die Einleitung des Schiedsverfahrens erzwingen.²³

Soweit man also das Schiedsverfahren als „obligatorisch“ charakterisiert, bezieht sich dieses Prädikat lediglich auf die im Abkommen selber angelegte Pflicht der zuständigen Behörden, den Fall einer Schiedsstelle zu unterbreiten, wenn bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Im Unterschied zum „fakultativen“ Schiedsverfahren ist es also nicht in das Ermessen der zuständigen Behörden gestellt, bei Scheitern des Verständigungsverfahrens die Schiedsstelle anzurufen. Auch ist nicht erkennbar, daß die Schiedsstelle den Fall nicht zur Entscheidung annehmen könnte. Ist also das Schiedsverfahren eröffnet, muß die Schiedsstelle zu einem Schiedsspruch kommen. Auch insoweit ist das Schiedsverfahren „obligatorisch“. Dennoch hat der Steuerpflichtige selbst beim obligatorischen Schiedsverfahren keinen Vornahmeanspruch.

Der Steuerpflichtige hat keine Gewissheit, daß es nach gescheitertem Verständigungsverfahren immer zu einem Schiedsverfahren kommt. Denn nach dem neuen Art. 26 (5) (b) wird das Schiedsverfahren nicht eröffnet, wenn beide zuständigen Behörden übereinkommen, daß der Steuerfall für ein Schiedsverfahren „nicht geeignet“ ist. Darauf müssen sich die zuständigen Behörden allerdings vor Eröffnung des Schiedsverfahrens verständigen. Immer ist Einvernehmen erforderlich; keine der zuständigen Behörden kann die Eröffnung eines Schiedsverfahrens einseitig blockieren. Ein Maßstab dafür, wann ein Fall für das Schiedsverfahren „ungeeignet“ ist, findet sich weder im Abkommen noch im Protokoll zum Abkommen. Im Einzelfall besteht also keine Gewähr, daß das Schiedsverfahren auch tatsächlich stattfindet.

20 Siehe exemplarisch die Schiedsklauseln in den deutschen DBA mit dem Vereinigten Königreich (2010), den USA (1989 und 2008) und Kanada (2001).

21 Siehe Art. 25 (5) des OECD-MA 2008, Abs. 45 ff. des Kommentars zu Art. 25 (5) OECD-MA und die Muster-Schiedsvereinbarung samt Kommentar im Anhang zum Kommentar zu Art. 25 OECD-MA.

22 Zu Einzelheiten siehe *Lehner* in Vogel-Lehner DBA, Art. 25 Rz. 203 ff.

23 Zu denken ist an den Fall, daß die zuständigen Behörden den doppelt besteuerten Gewinn von 100 zu 20 % dem niedrig besteuerten Vertragsstaat A und zu 80 % dem hoch besteuerten Vertragsstaat B zuweisen. Damit wäre die Doppelbesteuerung grds. ausgeräumt. Dagegen hält der Steuerpflichtige eine Aufteilung im Verhältnis von 50 zu 50 für zutreffend.

4.2 Umfassende Schiedsklausel

Anders als z.B. nach Art. 25 (5) und Prot. Abs. 22 DBA Deutschland-USA 2008 ist das Schiedsverfahren nach Art. 26 (5) DBA Schweiz nicht auf bestimmte Themen beschränkt.²⁴ Folglich bedarf es im neuen Art. 26 (5) auch keiner Öffnungsklausel, wonach sich die zuständigen Behörden *ad hoc* darauf verständigen können, ausnahmsweise ein Schiedsverfahren für andere Fragen zuzulassen.²⁵

4.3 Bindender Schiedsspruch

Was den Schiedsspruch selber angeht, ist er für die Vertragsstaaten bindend. Dafür muß aber der Steuerpflichtige die Entscheidung anerkennen. Tut er das nicht, ist auch das Verständigungsverfahren gescheitert. Obwohl dies in Art. 26 nicht ausdrücklich geregelt ist, ist davon auszugehen, daß die zuständigen Behörden kein neues Verständigungsverfahren einleiten würden.²⁶ Insoweit hat es der Steuerpflichtige gewissermaßen in der Hand, dem Schiedsverfahren einen verpflichtenden Charakter beizulegen.

Ein verbindlicher Schiedsspruch gilt als Beilegung durch Verständigung (Art. 26 [6] [e]) und ist innerstaatlich nach § 175 a AO umzusetzen. Die Festsetzungsfrist verlängert sich nach Maßgabe von Satz 2 der Vorschrift.

4.4 Inhalt des Schiedsspruchs

Nach den Vorstellungen der deutschen Verhandlungsdelegation soll die Schiedsstelle offenbar bei der Entscheidungsfindung darauf beschränkt sein, sich für die Position des einen oder des anderen Vertragsstaates zu entscheiden. Eine vermittelnde Schiedsentscheidung soll es also nicht geben. Interessanterweise führt die Denkschrift zu Art. 3 ÄProt folgendes aus: Die „Schiedsentscheidung umfaßt... nicht eine Lösung nach freiem Ermessen der Schiedsstelle..., sondern die Auswahl zwischen den beiden von den zuständigen Behörden zuletzt angebotenen Lösungsvorschlägen („*last best offer approach*“). Dieser... alternative Ansatz... liegt auch den von beiden Vertragsstaaten bereits in ihren... Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA vereinbarten Schiedsklauseln zugrunde.“ Diese letzte Aussage trifft jedenfalls für Deutschland zu. Prot. Abs. 22 Satz 3 (h) Satz 2 DBA Deutschland – USA 2008 sagt: „Die Schiedsstelle übernimmt einen der Lösungsvorschläge der Vertragsstaaten als ihre Entscheidung.“²⁷ Allerdings findet sich dieser Ansatz weder im Vertragsgesetz noch im Änderungsprotokoll zum DBA Deutschland – Schweiz. Möglicherweise bezieht sich die Aussage in der Denkschrift, wonach für künftige Schiedsverfahren ebenfalls die Regeln der „*baseball arbitration*“ gelten sollen, auf eine Verständigungsvereinbarung, die nach dem neuen Art. 26 (7) getroffen werden kann, aber noch in Arbeit oder noch nicht veröffentlicht ist.

Was das Verhältnis Schweiz – USA angeht, so enthält das DBA Schweiz – USA 1996 in Art. 25 (6) eine fakultative

Schiedsklausel. Das Änderungsprotokoll 2009 sieht in Art. 2 den Übergang zu einem obligatorischen Schiedsverfahren vor. Der Notenwechsel vom 23.09.2009 zum Änderungsprotokoll 2009 enthält in Ziff. 1 (i) Satz 2 die „*baseball arbitration*“. Das Änderungsprotokoll samt Notenwechsel liegt dem US-Senat zur Zustimmung vor, ist aber noch nicht in Kraft.

5. Schachtelschwelle für Nullsatz bei Dividenden

5.1 Geltendes DBA

Art. 10 (3) des geltenden Abkommens schließt die Besteuerung von Dividenden im Quellenstaat aus, wenn eine im Quellenstaat ansässige Gesellschaft Gewinn ausschüttet und mindestens 20% der Anteile der ausschüttenden Gesellschaft unmittelbar von einer Gesellschaft gehalten werden, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist (sog. Schachtelbefreiung). Wenn Deutschland der Quellenstaat ist, kann also z.B. die schweizerische Muttergesellschaft der in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaft verlangen, daß die Dividende der deutschen Tochtergesellschaft von deutscher Kapitalertragsteuer verschont bleibt. Die Muttergesellschaft kann die Erstattung zu viel einbehaltener Kapitalertragsteuer beantragen (§ 50 d [1] Satz 2 ff. EStG). Alternativ kann sie aber auch beantragen, daß sie von deutscher Steuer bereits im Steuerabzugsverfahren entlastet wird („Freistellung im Steuerabzugsverfahren“ nach § 50 d [2] Satz 1 EStG). Zur Freistellung an der Quelle haben sich die Vertragsstaaten in Ziff. 1 (a) des Protokolls zum Abkommen verpflichtet.

5.2 Absenkung der Mindestbeteiligungshöhe

Die Mindestbeteiligungshöhe (Schachtelschwelle) von 20% wird nach Art. 1 ÄProt auf 10% gesenkt (Änderung von Art. 10 (3) des Abkommens). Dies geschieht lt. Denkschrift „auf Wunsch der Schweiz“. Die niedrigere Schachtelschwelle von 10% entspricht dem, was in der Mutter-Tochter-Richtlinie

24 Nach dem DBA Deutschland – USA 2008 ist das Schiedsverfahren gegenständlich beschränkt auf Fragen der Anwendung von Art. 4 (soweit die Ansässigkeit natürlicher Personen in Frage steht), Art. 5 (Betriebsstätte), Art. 7 (Gewerbliche Gewinne), Art. 9 (Verbundene Unternehmen) und Art. 12 (Lizenzgebühren).

25 Zu dieser Öffnungsklausel siehe Art. 25 (5) (b) (bb), Prot. Abs. 22 Satz 2 DBA Deutschland – USA 2008.

26 So ausdrücklich Prot. Abs. 22 Satz 3 (k) Satz 4 DBA Deutschland – USA 2008.

27 Dieser Verfahrensgrundsatz ist auch als „*baseball arbitration*“ bekannt. Bei Streitigkeiten über Spielerbezüge zwischen einem Verein des US-amerikanischen Major League Baseball und seinen Spielern darf die Schiedsstelle ebenfalls ihren Schiedsspruch nur i.S.d. Forderungen der einen oder der anderen Prozeßpartei fällen. Ein Vergleich auf einen Betrag innerhalb dieser Spanne oder eine andere Entscheidung ist nicht zulässig.

geregelt ist. Das Änderungsprotokoll erstreckt sich auf das bilaterale Verhältnis zur Schweiz.

Gleichzeitig wird auf Verlangen Deutschlands eine Beteiligungsfrist von mindestens 12 Monaten eingeführt. Die Mindesthaltedauer von 12 Monaten entspricht der Regelung in § 43 b (2) Satz 4 EStG für den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie.

5.3 Anwendungsfragen

Die Neuregelung wirft eine Reihe von Fragen auf, welche den Anwendungszeitpunkt betreffen.

5.3.1 Niedrigere Schachtelschwelle gilt frühestens für Dividenden ab 2012

Das Änderungsprotokoll ist auf Quellensteuern erst ab dem Kalenderjahr anzuwenden, das auf den Tag des Inkrafttretens folgt. Werden also die Ratifikationsurkunden z. B. im Herbst 2011 ausgetauscht, kommt eine Dividende, die eine deutsche Kapitalgesellschaft noch im Winter 2011 auf eine Direktbeteiligung von z. B. 15% an ihre schweizerische Anteilseignerin (Kapitalgesellschaft) ausschüttet, noch nicht in den Genuß der Freistellung von deutscher Kapitalertragsteuer. Vielmehr gilt weiterhin der Satz von 15% (Art. 10 (2) (c)). Erst die in 2012 ausgeschüttete Dividende kommt potentiell in den Genuß der völligen Entlastung von deutscher Steuer.

5.3.2 Mindesthaltedauer von 12 Monaten

Die volle Entlastung ist ferner davon abhängig, daß die Beteiligung von 10% oder mehr über einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten ununterbrochen gehalten wird. Diese Mindesthaltedauer ist nicht auf Beteiligungen unterhalb der bisherigen Schachtelschwelle von 20% beschränkt. Betroffen sind Beteiligungen jedweder Größe.

Es genügt, wenn die Mindestdauer der Beteiligung erst nach der Gewinnausschüttung erfüllt wird (s. neue Ziff. 1 (c) Satz 1 des Protokolls zum Abkommen). Falls dieser Beteiligungszeitraum im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung noch nicht abgelaufen ist, kommt es zu keiner Reduzierung der Quellensteuer auf null im Steuerabzugsverfahren (s. neue Ziff. 1 (c) Satz 2 des Protokolls zum Abkommen). Jedoch kann der Anteilseigner verlangen, daß von der Gewinnausschüttung nach Maßgabe von Art. 10 (2) (c) nur 15% Kapitalertragsteuer einbehalten werden. Insofern bleibt das Freistellungsverfahren im Steuerabzugsverfahren anwendbar. Denn die neue Ziff. 1 (c) des Protokolls zum Abkommen schließt lediglich die Anwendung der geltenden Ziff. 1(a) des Protokolls zum Abkommen aus. Ziff. 1(a) befaßt sich aber nur mit Verfahren zur Freistellung von Dividenden, die in den Genuß des Quellensteuer-Nullsatzes nach Art. 10 (3) des Abkommens kommen.

Der Empfänger einer Dividende, die vor Ablauf der 12-Monatsfrist ausgeschüttet wird, ist nach dem Änderungsprotokoll also in einer günstigeren Position als nach

§ 43 b (2) Satz 5, 2. Halbsatz EStG. § 43 b schließt im EU-Kontext das Freistellungsverfahren nach § 50 d (2) EStG in Gänze aus. Im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie muß also zunächst die volle Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% plus SolZ einbehalten werden.

Nach Ablauf der Mindesthaltefrist von 12 Monaten kann der Anteilseigner dann die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer beantragen (§ 50 d (1) Satz 2 ff. EStG). In diesem Punkt unterscheidet sich die Regelung im Änderungsprotokoll nicht von der nach § 43 b i. V. m. § 50 d EStG.

Besteht die Beteiligung vor Ablauf der 12 Monate nicht mehr (z. B. weil sie veräußert oder die Tochtergesellschaft liquidiert wurde), bleibt es für die Muttergesellschaft bei der Entlastung auf 15% des Kapitalertrags nach Art. 10 (2) (c).

5.3.3 Rückwirkungsfragen

Besondere Probleme entstehen, wenn eine Beteiligung von 20% oder mehr des Kapitals der ausschüttenden Tochtergesellschaft erworben wird, (a) bevor das Änderungsprotokoll in Kraft tritt oder (b) nachdem es in Kraft getreten, aber bevor es anwendbar geworden ist. Hier könnte das Änderungsprotokoll in steuerlich fragwürdiger Weise zurückwirken, wenn die Beteiligungsgesellschaft im Jahr nach Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Gewinne ausschüttet und die Mindesthaltefrist nicht abgewartet bzw. später nicht erfüllt wird.

Es gibt Abkommen, die auf Zeiträume anwendbar sind, die vor dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens liegen. Kommt es in diesen Fällen insgesamt zu einer echten, den Steuerpflichtigen belastenden Rückwirkung²⁸, sehen die Zustimmungsgesetze zum DBA²⁹ regelmäßig vor, daß die Mehrsteuer nicht erhoben bzw. daß sie erstattet wird.³⁰ Ein solcher Fall ist für das Änderungsprotokoll nicht gegeben, soweit es um die Quellenbesteuerung nach Art. 10 (3) geht. Denn es ist immer erst auf Kalenderjahre nach dem Tag des Inkrafttretens anwendbar. Jedenfalls soweit es vorliegend um Schachtelbeteiligungen geht, die vor dem Inkrafttreten des revidierten Art. 10 (3) erworben werden, dürfte der Fall einer sog. unechten Rückwirkung³¹ bzw. tatbestandlichen Rückanknüpfung vorliegen. Hier entsteht ein Steueranspruch nach dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls in

28 Siehe BVerfG a.a.O. (oben Fn. 17).

29 Siehe die Abkommensübersicht bei *Liesenfeld* in Vogel/Lehner DBA, Art. 30/31 Rz. 16.

30 Vgl. z. B. Art. 2 Satz 3 des Zustimmungsgesetzes v. 11.01.1991 zum DBA USA 1989 (BGBl. 1991 II S. 354): „Soweit sich bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens unter Berücksichtigung der jeweiligen Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland und in den Vereinigten Staaten von Amerika insgesamt eine höhere Belastung ergibt, als sie nach den Rechtsvorschriften vor Inkrafttreten des Abkommens bestand, wird der Steuermehrbetrag nicht festgesetzt.“

31 Siehe hierzu BVerfG v. 07.07.2010, 2 BvR 748/05, BStBl. 2011 II S. 86.

einem Ausschüttungszeitpunkt, für den die strengere Mindesthaltedauer gilt. Diese knüpft an einen Sachverhalt an, der mit dem Beteiligungserwerb vor dem Inkrafttreten der strengeren Regelung verwirklicht wurde, also noch unter Geltung des Art. 10 (3) ohne Mindesthaltedauer. Letztlich geht es nach der Rechtsprechung des BFH darum, ob die belastende Regelung zu einem Zeitpunkt anwendbar wird, in dem der Steuerpflichtige durch eine getroffene Disposition sein Vertrauen auf die zu diesem Zeitpunkt bestehende Rechtslage betätigt hat.³² Das dürfte jedenfalls in den Fäl-

len gegeben sein, in denen die Beteiligung von 20 % oder mehr vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls erworben wurde. Der Erwerber hat diese Beteiligung im Vertrauen auf die alte Rechtslage erworben. Danach war die Schachtelbefreiung unabhängig davon zu gewähren, daß die Beteiligung noch nicht 12 Monate gehalten wurde.

³² Siehe z. B. den BFH-Vorlagebeschluß v. 19.04.2007 IV R 4/06 (DStR 2007 S. 1299), unter III.1.e.bb. der Entscheidungsgründe.

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen auf dem europarechtlichen Prüfstand – Urteil des EuGH in der Rs. C-397/09 vom 21.07.2011

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Ernst & Young AG, München

Im Rahmen des EuGH-Verfahrens C-397/09 (Scheuten Solar Technology) stand die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen auf dem europarechtlichen Prüfstand. Fraglich war dabei eine Unvereinbarkeit der Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG mit der Zins-Lizenz-Richtlinie.¹ Die Wirkung des Urteils erstreckt sich zudem auf die nunmehr modifizierten Regelungen zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen und Lizenzgebühren sowie möglicherweise auf körperschaftsteuerliche Regelungen zur Abzugsbeschränkung von konzerninternen Zinszahlungen.

Mit dem Ur. v. 21.07.2011 hat der Gerichtshof der Europäischen Union der Entlastung grenzüberschreitender Zinszahlungen mit einer äußerst knappen Begründung eine Abfuhr erteilt, da er keine Unvereinbarkeit der gewerbesteuerlichen Regelung mit europäischem Recht erkennen konnte. Bereits die am 12.05.2011 veröffentlichten Schlußanträge der Generalanwältin *Eleanor Sharpston* haben zwar dezidiert die Argumente der Klägerin nachvollzogen, bremsten jedoch die Hoffnungen der Unternehmen auf europarechtlich bedingte Steuererleichterungen.

1. Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Im August 2003 erwarb die niederländische Scheuten Solar Systems B.V. sämtliche Anteile an der deutschen Scheuten Solar Technology GmbH. Infolge gewährte die B.V. ihrer deutschen Tochtergesellschaft mehrere Darlehen über insgesamt ca. 5.000.000 EUR zu einem fremdüblichen Zinssatz. Im Streitjahr 2004 zahlte die Scheuten Solar Technology Zinsen i. H. v. rund 155.000 EUR an ihre Muttergesellschaft in den Niederlanden und zog die Zinsen als Betriebsausgabe von der Steuer ab. Zu keinem Zeitpunkt der Zinszahlungen in 2004 hat die Beteiligung der Scheuten Solar Systems B.V. an der Scheuten Solar Technology GmbH zwei Jahre bestan-

Das zuständige Finanzamt rechnete zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Jahr 2004 die Hälfte des Zinsbetrages dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der Scheuten Solar Technology gemäß § 8 Nr. 1 GewStG wieder hinzu.

Die Scheuten Solar Technology GmbH erhob gegen diese Entscheidung des Finanzamts Klage und machte geltend, daß die Hinzurechnung der Hälfte der Zinsen eine gegen Art. 1 Abs. 1 der Zins-Lizenz-Richtlinie verstoßende Besteuerung darstelle. Mit Ur. v. 22.02.2008 wies das Finanzgericht Münster die Klage ab.

Scheuten Solar Technology legte daraufhin gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof ein. Dieser hat mit Beschluß vom 27.05.2009 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden beiden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- (1) Steht Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten einer Regelung entgegen, wonach die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats gezahlten Darlehenszinsen bei dem erstgenannten Unternehmen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden?
- (2) Falls die erste Frage bejaht wird: Ist Art. 1 Abs. 10 der Richtlinie 2003/49 dahin auszulegen, daß es den Mitgliedstaaten auch dann freisteht, die Richtlinie nicht anzuwenden, wenn die in Art. 3 Bst. b dieser Richtlinie genannten Voraussetzungen für das Vorliegen eines

¹ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 157, S. 49, im folgenden auch: Zins-Lizenz-Richtlinie).

verbundenen Unternehmens zum Zeitpunkt der Zinszahlung noch nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren erfüllt waren?

Können sich die Mitgliedstaaten in diesem Fall gegenüber dem zahlenden Unternehmen unmittelbar auf Art. 1 Abs. 10 der Richtlinie 2003/49 berufen?

2. Verfahren vor dem Gerichtshof²

Die Vorlage der Fragen durch den Bundesfinanzhof hat zu umfangreicher Resonanz seitens der Mitgliedstaaten geführt. So haben neben der Klägerin Scheuten Solar Technology und der Kommission nicht nur die deutsche, sondern darüber hinaus auch die belgische, die dänische, die italienische, die niederländische, die portugiesische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs schriftliche Erklärungen eingereicht.³ Dies verdeutlicht die Tragweite der zur (Vorab-)Entscheidung stehenden Fragen über die Grenzen des deutschen Gewerbesteuergesetzes hinaus.

2.1. Argumentation der Klägerin

Die Klägerin Scheuten Solar Technology machte geltend, daß

- eine Steuer i.S.d. Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie auch durch eine Hinzurechnung von Zinsen zu einer ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage entstehen könne, da mit dieser eine Erhöhung der Steuerlast korreliere und
- die Zielsetzung der Richtlinie die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Zinszahlungen umfasse. Allgemein ist dabei unter wirtschaftlicher Doppelbesteuerung die Besteuerung ein und desselben wirtschaftlichen Vorgangs in zwei oder mehreren Staaten in demselben Zeitraum zu verstehen.

Die Argumentation der Klägerin basiert demnach im wesentlichen auf zwei Kernaussagen: Es liegt eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vor und diese wird durch die Zins-Lizenz-Richtlinie erfaßt.

Durch die hälftige Hinzurechnung des Zinsbetrages zum Gewinn aus Gewerbebetrieb ist die Höhe der Gewerbesteuer direkt auch von der Höhe der gezahlten Zinsen abhängig. Wirtschaftlich betrachtet ist es für das zinszahlende Unternehmen völlig irrelevant, durch welche Art der Steuer die Steuerlast ausgelöst wird und damit ein Abfluß liquider Mittel erfolgt. Wirtschaftlich betrachtet besteht dementsprechend kein Unterschied, ob eine Quellensteuer auf Zinszahlungen erhoben wird oder ob eine Besteuerung der Zinszahlungen durch Veranlagung zur Gewerbesteuer ausgelöst wird. Durch die Einbeziehung von Zinszahlungen in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage des zinsschuldenden Unternehmens erfolgt eine Besteuerung des wirtschaftlichen Vorgangs der Zinszahlung sowohl im Ansässigkeitsstaat des zahlenden Unternehmens (Scheuten

Solar Technology GmbH) als auch im Ansässigkeitsstaat des empfangenden Unternehmens (Scheuten Solar Systems BV) im selben Zeitraum. Daher liegt nicht nur bei der Erhebung von Quellensteuern, sondern auch bei einer Einbeziehung von Zinsen in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Zinsen vor.

Eine in der zweiten Begründungserwägung aufgeführte Zielsetzung der Richtlinie besteht in der Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten unter Bezugnahme auf den europäischen Binnenmarkt. Die Zielsetzung der Richtlinie umfaßt neben der Beseitigung der juristischen Doppelbesteuerung zwingend auch die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Zinszahlungen innerhalb des Gemeinsamen Marktes, da die Angleichung der Rechtsvorschriften durch Richtlinien auf dem Ziel der Errichtung eines gemeinsamen Marktes basiert. Da die fragliche Regelung eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Zinsen auslöst, wird die Regelung vom Sinn und Zweck der Richtlinie erfaßt. Somit steht die Zins-Lizenz-Richtlinie einer Regelung wie die der hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage entgegen.

Der Argumentation könnte entgegengehalten werden, daß der Wortlaut der Richtlinie Vorschriften zur Bemessungsgrundlage nicht erfasse und eine Interpretation des Wortlautes einer Regelung deren Zweckbestimmung grundsätzlich vorgehe. Jedoch führt auch eine Interpretation der Richtlinie anhand des Wortlautes zu einer Einbeziehung der Regelung in den Geltungsbereich der Richtlinie. So sind gemäß Art. 1 Abs. 1 Zinsen oder Lizenzgebühren „von allen [...] darauf erhebenden Steuern“ zu befreien, „unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden“. Weder der Begriff des Steuerabzugs an der Quelle noch der durch Veranlagung erhobenen Steuern wird in der Richtlinie definiert. Die in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie enthaltene Formulierung ist jedoch deutlich weiter gewählt worden als die Formulierung des Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie⁴, die lautet: „Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind [...] vom Steuerabzug an der Quelle befreit.“ Während die Mutter-Tochter-Richtlinie sich

2 Die folgenden Informationen sind der öffentlich zugänglichen mündlichen Verhandlung sowie dem Sitzungsbericht entnommen, der der Öffentlichkeit im Rahmen der mündlichen Verhandlung in der Verfahrenssprache zugänglich gemacht wird. In dem Bericht faßt der Berichterstatter das tatsächliche und rechtliche Vorbringen der Parteien und gegebenenfalls der Streithelfer zusammen.

3 Des weiteren hat die estnische Regierung in der mündlichen Verhandlung Stellung genommen, ohne zuvor eine schriftliche Erklärung abgegeben zu haben.

4 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6, im folgenden Mutter-Tochter-Richtlinie).

auf die Untersagung eines Steuerabzugs an der Quelle beschränkt, geht die Zins-Lizenz-Richtlinie in doppelter Weise darüber hinaus. Zum einen bezieht sie auch ausdrücklich Steuern, die *durch Veranlagung* erhoben werden, mit ein. Zusätzlich dienen diese Formulierungen nur der Konkretisierung der übergeordneten Aussage „Einkünfte in Form von Zinsen [...] werden *von allen* in diesem Staat darauf erhebenden Steuern [...] befreit“. Eine Interpretation anhand des Wortlautes des Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie kann demnach nicht zu dem Ergebnis kommen, daß die Wirkung der Richtlinie ausschließlich auf andere Normen begrenzt sei, nicht jedoch solche zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einbeziehe.

2.2. Argumentation der übrigen Prozeßbeteiligten und mündliche Verhandlung

Der Meinung sämtlicher Stellung nehmender Staaten sowie der Kommission zufolge steht die Zins-Lizenz-Richtlinie einer Bestimmung über die Beschränkung des Steuerabzugs bei Zinsen zahlenden Unternehmen nicht entgegen, wonach die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats gezahlten Darlehenszinsen bei dem erstgenannten Unternehmen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden.

Insbesondere die *Europäische Kommission* vertritt die Ansicht, daß nur die juristische Doppelbesteuerung durch die Zins-Lizenz-Richtlinie erfaßt werde. Die Kommission stützt sich dabei auf die Auslegung der Begründungserwägungen der Richtlinie, die sich mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung auf bilaterale Übereinkünfte beziehen und damit auch nur den Umfang der in den Doppelbesteuerungsabkommen abgebildeten Doppelbesteuerung zu vermeiden suchen: die juristische Doppelbesteuerung. Doch selbst wenn eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch die Richtlinie erfaßt würde, geht es im vorliegenden Fall nicht um eine Besteuerung desselben positiven Einkommens zweier Personen, sondern um die Kombination eines Abzugsverbots beim Zinszahler mit einer Besteuerung auf Seiten des Zinsempfängers. Insgesamt weist im Rahmen der Betrachtung des Gesamtzusammenhangs der Richtlinie, d. h. im Rahmen ihrer Bestimmungen und ihres Systems, das Fehlen umfassender und klarer Regelungen zum Umfang des Abzugs von Betriebsausgaben darauf hin, daß der Begriff der Doppelbesteuerung in der zweiten Begründungserwägung Fälle wie den vorliegenden nicht erfaßt.

Als zentrales Thema der *mündlichen Verhandlung* kristallisierte sich die Frage heraus, ob durch die Hinzurechnung von Zinsen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorliegt. Im Rahmen der Diskussion wurde dabei seitens des Gerichts zwischen der wirtschaftlichen und der indirekten wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterschieden, die sich durch die Definition des „wirtschaftlichen Vorgangs“ unterscheiden. Eine indirekte wirtschaftliche Dop-

pelbesteuerung liegt beispielsweise bei dem weit definierten wirtschaftlichen Vorgang der Gewinnerzielung durch Beteiligung an einer Gesellschaft vor, bei der sowohl eine Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft erfolgt als auch eine Dividendenbesteuerung beim Anteilseigner. Aus der Haltung des Gerichts wurde deutlich, daß die indirekte wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht von der Zins-Lizenz-Richtlinie erfaßt werde. Die Klägerin führte an, daß im vorliegenden Fall der wirtschaftliche Vorgang jedoch nur in der Zahlung von Zinsen bestehe und damit ein eng definierter wirtschaftlicher Vorgang und eine (direkte) wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorliegt. Die Entscheidung, ob die wirtschaftliche Doppelbesteuerung im engeren Sinne nun von der Richtlinie erfaßt wird, war damit dem Gericht obliegen.

2.3. Das Urteil des EuGH

Das Gericht widmet sich zunächst der Frage, welche Art der Doppelbesteuerung von der Zins-Lizenz-Richtlinie erfaßt wird. Generalanwältin *Sharpston* hatte zum Begriff der „Doppelbesteuerung“ (Vorhandensein von zwei möglichen Besteuerungsebenen) ausgeführt⁵: „Diese zwei möglichen Besteuerungsebenen können zu einer wirtschaftlichen (zweimalige Besteuerung desselben Einkommens in den Händen zweier verschiedener Steuerzahler) oder zu einer rechtlichen Doppelbesteuerung (zweimalige Besteuerung desselben Einkommens in den Händen desselben Steuerzahlers) führen. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise dieselben Gewinne zunächst in den Händen der Gesellschaft in Form der Körperschaftsteuer und dann in den Händen des Anteilseigners in Form der Einkommensteuer besteuert werden. Rechtliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise ein Anteilseigner erst die Quellensteuer und dann die Einkommensteuer zu tragen hat, die von verschiedenen Staaten auf denselben Gewinn erhoben werden.“

Das Gericht entnimmt den Erwägungsgründen der Zins-Lizenz-Richtlinie, daß diese die Doppelbesteuerung „bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten beseitigen und gewährleisten soll, daß diese Zahlungen einmal in einem einzigen Mitgliedstaat besteuert werden“.⁶ Nach Meinung des Gerichts besteht dabei den Erwägungsgründen zufolge „das geeignetste Mittel, um die

5 Vgl. Schlußanträge der Generalanwältin *Elenor Sharpston* vom 12.05.2011 in der Rechtssache C-397/09 (Scheuten Solar Technology), Rz. 63. Da der Begriff der „Doppelbesteuerung“ in der Zins-Lizenz-Richtlinie nicht definiert ist, bedient sich Generalanwältin *Sharpston* den Ausführungen von Generalanwalt *Geelhoed* in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache ACT. Vgl. Schlußanträge in der Rechtssache C-374/04 (ACT), Rz. 5.

6 Urteil des EuGH vom 21.07.2011 in der Rechtssache C-397/09 (Scheuten Solar Technology), Rz. 24.

steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, darin, die Steuern bei diesen Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen.“⁷ Das Gericht führt weiter aus, daß in diesem Zusammenhang Art. 2 Bst. a der Richtlinie diese Zinsen als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“ definiere und lediglich beim Nutzungsberechtigten Zinsen als Einkünfte aus solchen Forderungen anfallen können. Das Gericht schließt aus dem Vorstehenden, daß die Richtlinie „darauf gerichtet ist, eine rechtliche Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen zu verhindern, indem er eine Besteuerung der Zinsen im Quellenstaat zulasten des Nutzungsberechtigten dieser Zinsen verbietet. Die genannte Bestimmung betrifft also ausschließlich die steuerliche Situation des Zinsgläubigers.“⁸

Obwohl das Gericht in seinen vorherigen Ausführungen die Anwendbarkeit der Zins-Lizenz-Richtlinie auf die Ebene des Empfängers der Zinsen beschränkt, weist es noch auf den besonderen Charakter der im Ausgangsverfahren fraglichen Rechtsvorschriften als Regelungen zur steuerlichen *Bemessungsgrundlage* hin und führt aus: „Die Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts über die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Zinszahlers wie die Regelungen über die Abziehbarkeit bestimmter Aufwendungen und deren Natur folgen besonderen gesetzgeberischen Orientierungen, die zur Steuerpolitik der Mitgliedstaaten gehören. In Ermangelung einer Bestimmung, die die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Zinszahlers regelt, kann sich daher der Anwendungsbereich des Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49 nicht über die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung hinaus erstrecken.“⁹ Hinsichtlich eventueller Auswirkungen der erfolgten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Mutter-Tochter-Richtlinie bezieht sich das Gericht auf die dezidierten Ausführungen der Generalanwältin *Sharpston*¹⁰. Demnach sei Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 1 Abs. 1 der Zins-Lizenz-Richtlinie zunächst ein Steuertatbestand. Bezüglich dieses Steuertatbestandes bestehe dann eine Befreiung für die Zahlung von

Zinsen, wenn deren Nutzungsberechtigter ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat ist. Die Befreiung setzt daher der Meinung der Generalanwältin zufolge beim Steuertatbestand an und nicht bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage, bei der es sich um einen der Steuererhebung vorgelagerten Vorgang handelt.

Generalanwältin *Sharpston* weist darauf hin, daß zwar sowohl Regelungen, mit denen Steuertatbestände geschaffen werden, als auch Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage selbstverständlich steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Diese Regelungen seien jedoch von ihrem Wesen her verschieden. Während Regelungen über Steuertatbestände eine Steuerpflicht begründen, die an ein bestimmtes Ereignis anknüpft, legen Regelungen über die Bemessungsgrundlage fest, was als zu besteuernde Gewinne oder Einkünfte zu behandeln ist. Zudem enthalte der Wortlaut der Zins-Lizenz-Richtlinie keine Anhaltspunkte für eine Absicht des Gesetzgebers, eine Regelung über die Steuerbemessungsgrundlage zu erlassen.

Fazit

Das Urteil dürfte nicht nur in Deutschland auf fiskalischer Seite für Erleichterung sorgen, sondern auch bei den beteiligten elf Mitgliedstaaten. Denn durch die Entscheidung werden sämtliche Zinsabzugsbeschränkungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage europarechtlich bestätigt, soweit sie diskriminierungsfrei ausgestaltet werden.

- 7 Urteil des EuGH vom 21.07.2011 in der Rechtssache C-397/09 (Scheuten Solar Technology), Rz. 24.
- 8 Urteil des EuGH vom 21.07.2011 in der Rechtssache C-397/09 (Scheuten Solar Technology), Rz. 28.
- 9 Urteil des EuGH vom 21.07.2011 in der Rechtssache C-397/09 (Scheuten Solar Technology), Rz. 32-33.
- 10 Vgl. zu diesen und den folgenden Ausführungen die Schlußanträge der Generalanwältin *Sharpston* vom 12.05.2011 in der Rechtssache C-397/09 (Scheuten Solar Technology), Rz. 45-49.



ANSCHAULICHE ARBEITSGRUNDLAGE.

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

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20411

Das Treaty Overriding – Neue verfassungsrechtliche Perspektiven?

Benedikt Karla, LL.M. (Tax), Rechtsreferendar, Bonn

„Pacta sunt servanda“. Dieser Grundsatz ist insbesondere im Völkerrecht bedeutsam. Umstritten ist aber die innerstaatliche Bedeutung dieses Grundsatzes bei später erlassenen widersprechenden innerstaatlichen Regelungen. Vor dem Hintergrund, daß auch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) völkerrechtliche Verträge sind, wird seit längerem über die Zulässigkeit von Bestimmungen, die von denjenigen Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens abweichen (Treaty Overrides), lebhaft diskutiert. Es stellt sich daher die Frage, welche Konsequenzen ein DBA-Vertragsbruch einerseits auf völkerrechtlicher und andererseits auf innerstaatlicher Ebene nach sich ziehen kann. In dem Zusammenhang sollen vermehrt geäußerte gewichtige verfassungsrechtliche Einwände gegen die generelle Zulässigkeit von Treaty Overrides untersucht werden. Nach hier vertretener Auffassung läßt sich jedoch aus der oftmals erwähnten sog. „Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes“¹ kein grundsätzliches Vorrangverhältnis einer DBA-Regelung entnehmen.²

Unilaterale Vorschriften, die (vermeintlich) von Doppelbesteuerungsabkommen abweichen, existieren im deutschen Steuerrecht an verschiedenen Stellen. Mit Blick auf die für Inbound- und Outbound-Fälle bedeutsame Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG soll beleuchtet werden, ob diese Regelung überhaupt ein Treaty Overriding darstellt. Sodann ist zu prüfen, was als „Hilfsüberlegung“ gelten würde, wenn sie ein Treaty Override wäre. Weiterhin soll anhand eines Exkurses zu § 50d Abs. 9 EStG, der eine Keimmalbesteuerung verhindern will, eine Prüfung der BFH-Entscheidung vom 19.5.2010³ vor dem Hintergrund von dort angesprochenen verfassungsrechtlichen Bedenken im Zusammenhang mit einem Treaty Override erfolgen.

1. Einleitung

Bisher hat der Bundesfinanzhof (BFH) noch nicht darüber entschieden, ob § 50d Abs. 10 EStG ein Treaty Override ist.⁴ Auch in dem im letzten Jahr entschiedenen Fall vom 8.9.2010 kam der BFH nicht zur Beantwortung dieser interessanten Frage, da das deutsche Besteuerungsrecht dort nach Auffassung des BFH bereits wegen der Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte eines Gesellschafters, einer amerikanischen Kapitalgesellschaft, ausgeschlossen sei.⁵ Ebenso ließ der I. Senat des BFH in seinem Beschluß vom 8.11.2010, bei dem es um das Besteuerungsrecht für in die USA gezahlte nachträgliche Sondervergütungen ging, die Frage nach einem etwaigen (verfassungswidrigen) Treaty Override durch § 50d Abs. 10 EStG „dahinstehen“.⁶

Unabhängig von dem tatsächlichen Vorliegen eines Treaty Override bei dieser Vorschrift soll „hilfsweise“ in einem weiteren Schritt die grundsätzliche Zulässigkeit eines Treaty Override in verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Hinsicht untersucht werden. Bei der Prüfung der Verfassungskonformität eines Treaty Override soll neben allgemeinen Verfassungsgrundsätzen und der Vereinbarkeit mit Grundrechten insbesondere dem in Art. 20 Abs. 3 GG normierten Rechtsstaatsprinzip sowie der Frage nach dem etwaigen Erfordernis einer „besonderen Rechtfertigung“ einer Völkerrechtsverletzung, die im Rahmen einer Grundrechtsprüfung inzident zu beleuchten wäre, nachgegangen werden. Bei der Untersuchung, die auch neuere ausgewählte Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit mit einbezieht, soll nicht außer acht gelassen werden, daß ausgehend von einem dualistischen Ansatz⁷ die völkerrechtliche Ebene einerseits und die innerstaatliche Ebene andererseits nicht unzulässig miteinander zu vermengen sind. Weiterhin soll in diesem Zusammenhang auf die viel beachtete „Görgülü“-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und die Auswirkungen des Grundsatzes der sog. „Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes“ für ein Treaty Overriding eingegangen werden. Sodann soll geprüft werden, ob die Aussagen dieser Entscheidung überhaupt geeignet sind, auf grenzüberschreitend gewährte Sondervergütungen in Inbound- und Outbound-Fällen übertragen zu werden. Schließlich bietet auch der BFH-Beschluß vom 19.5.2010, der indessen im Zusammenhang mit § 50d Abs. 9 EStG erging, Anlaß dazu, zu hinterfragen, ob sich bereits eine Kehrtwende in der BFH-Rechtsprechung zur (verfassungsrechtlichen) Zulässigkeit von Treaty Overrides vollzogen hat.

1 Vgl. BVerfG v. 4.5.1971, 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58, 75 f.; BVerfG v. 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 342, 370; BVerfG v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 317 f.

2 A.A. Rust/Reimer, IStR 2005, 843, 849; Vogel, JZ 1997, 161 ff.

3 Vgl. BFH v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156, IStR 2010, 530.

4 Vgl. Mitschke, FR 2011, 182, 183.

5 Vgl. BFH v. 8.9.2010, I R 74/09, BFH/NV 2011, 138.

6 Vgl. BFH v. 8.11.2010, I R 106/09, BFH/NV 2011, 365, IStR 2011, 157, 159 m. Anm. Kessler/Philipp.

7 Vgl. Heintschel v. Heinegg, in Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 25, Rz. 13.

2. Der Begriff des Treaty Overriding

Ein Treaty Overriding ist dadurch gekennzeichnet, daß durch ein nationales, später erlassenes Steuergesetz unilateral von einer Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens abgewichen wird, so daß ein grenzüberschreitender Sachverhalt zu Lasten des Steuerpflichtigen anders geregelt wird, als es nach einem DBA vertraglich vorgesehen ist.⁸ Abzugrenzen sind solche Treaty Overrides indessen von solchen Regelungen im deutschen Steuerrecht, durch die lediglich die Bedeutung einer auslegungsbedürftigen Vorschrift eines Doppelbesteuerungsabkommens im nationalen Steuerrecht interpretiert wird. Bei solchen Vorschriften handelt es sich nicht um Treaty Overrides,⁹ wenn gleich die zuvor getroffene gesetzgeberische Wertung bei einigen Regelungen oftmals angezweifelt wird. Damit liegt ein Treaty Override nur dann vor, wenn eine innerstaatliche Regelung eindeutig gegen den Wortlaut und, bei auslegungsfähigem Wortlaut der Steuernorm, gegen den Vertragszweck verstößt.

Historisch gesehen kam es in den USA Anfang der achtziger Jahre zu einem ersten Treaty Overriding,¹⁰ das auf dem sog. Foreign Investment in Real Property Tax Act (FIRPTA) zurückging. Freilich erscheint die offen geäußerte freimütige Begründung, die anderen Vertragsstaaten wüßten bei Abschluß eines Abkommens mit den USA, daß der nationale (amerikanische) Gesetzgeber einen Treaty Override vornehmen könnte, nicht frei von Kritik zu sein. Nach anfänglicher Zurückhaltung in Deutschland existieren mittlerweile auch im deutschen Steuerrecht verschiedene Regelungen, die Abkommensrecht „überschreiben“.

Grundvoraussetzung für die Wirksamkeit eines jeden Treaty Override ist, daß die das Abkommen überschreibende unilaterale Regelung im nationalen Steuerrecht eine ausdrückliche Bestimmung dahingehend enthalten muß, daß die Treaty Override-Regelung „ungeachtet der Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens“ gilt.¹¹ Ansonsten greift die Vorschrift des § 2 AO ein, der jedoch insoweit nur erklärender Charakter zufällt.¹²

3. Vorliegen eines Treaty Override bei § 50d Abs. 10 EStG?

Die Frage danach, ob die durch das JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794; BStBl I 2009, 74) eingefügte Regelung des § 50d Abs. 10 EStG einen Treaty Override darstellt, wird in Fachkreisen uneinheitlich bewertet.

3.1 Argumente für das Vorliegen eines Treaty Override

Ein Treaty Overriding soll vorliegen, wenn die Vorschrift von Abkommensbestimmungen dergestalt abweicht, daß ein Widerspruch zu der allgemein anerkannten Auslegungspraxis vorliegt und insofern zumindest der Charakter

eines Treaty Override vorliegt.¹³ § 50d Abs. 10 EStG weicht von der gefestigten Auslegung des BFH ab.¹⁴ Der BFH will die Sondervergütungen den abkommensrechtlichen Spezialartikeln zuordnen (Zinsen, Lizenzen), während § 50d Abs. 10 EStG die Sondervergütungen den „Unternehmensgewinnen“ i.S.v. Art. 7 OECD-MA zuweist. Zugunsten eines Treaty Override wird argumentiert, daß Sondervergütungen regelmäßig den abkommensrechtlichen Spezialartikeln und nicht den „Unternehmensgewinnen“ zuzurechnen sind. Denn sonst hätte für Deutschland keine Notwendigkeit bestanden, auch Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. mit Österreich und der Schweiz) abzuschließen, in denen ausdrücklich die Problematik der Sondervergütungen zugunsten von „Unternehmensgewinnen“ geregelt wurde.¹⁵ – Für andere DBA, bei denen Deutschland das Sondervergütungskonzept nicht habe durchsetzen können, soll § 50d Abs. 10 EStG konstitutiv weiterhelfen. Dieses Argument ist prima facie nicht von der Hand zu weisen. Gleichwohl läßt sich aus den sogleich zu nennenden Gründen und nach hier vertretener Auffassung aus diesem Argument nicht zwingend ableiten, daß § 50d Abs. 10 EStG tatsächlich ein Treaty Override ist.

3.2 Argumente gegen das Vorliegen eines Treaty Override

Zunächst spricht gegen ein Treaty Override, daß § 50d Abs. 10 EStG bereits in handwerklicher Hinsicht keine Bestimmung enthält, wonach die Regelung „ungeachtet der Vorschrift eines Abkommens“ gilt. Bei „echten“ Treaty Overrides hat sich der Gesetzgeber indessen für die Aufnahme einer solchen abkommensüberschreibenden Wirkung entschieden. Es fehlt daher bei § 50d Abs. 10 EStG an dem Kriterium, daß der Gesetzgeber eine einseitige Abweichung von einem DBA entsprechend kenntlich machte.¹⁶ Und da dem Gesetzgeber diese Voraussetzung auch bekannt

8 Vgl. *Frotscher*, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 689 m.w.N.; grundlegend *Gosch*, IStR 2008, 413 ff. mit umfassender Erläuterung und Kategorisierung verschiedener Treaty Overrides.

9 Hierzu ausführlicher unter Punkt 3.

10 Vgl. *Debatin*, DB 1992, 2159; *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 195.

11 Vgl. BFH v. 20.3.2002, I R 38/00, IStR 2002, 597, 599; *Frotscher*, IStR 2009, 593, 597, Fn. 36; *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301, 306; *Seer*, IStR 1997, 481, 485.

12 Vgl. hierzu weitere Ausführungen unter Punkt 4.1.

13 Vgl. *Stein*, IStR 2006, 505, 507; *Frotscher*, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 709; *Prinz*, DB 2011, 1415, 1417; *Franz/Voulon*, BB 2011, 1111, 1117.

14 Vgl. *Frotscher*, IStR 2009, 593, 597.

15 So *Gebhardt/Quilitzsch*, BB 2011, 669, 673; *Frotscher*, IStR 2010, 593, 597.

16 Vgl. BFH v. 13.7.1994, I R 120/93, BStBl II 1995, 129; BFH v. 20.3.2002, I R 38/00, BStBl II 2002, 819, 822.

war, ist von dem gesetzgeberischen Willen auszugehen, mit § 50d Abs. 10 EStG kein Treaty Override zu schaffen.

Die Gesetzesbegründung beruft sich insbesondere darauf, daß weder „Unternehmensgewinne“ i.S.v. Art. 7 OECD-MA noch Sondervergütungen abkommensrechtlich definiert sind.¹⁷ Auch ist zu hinterfragen, ob die Auslegung des BFH tatsächlich anerkannt ist. Zu bedenken ist, daß seitens der Finanzverwaltung schon immer eine andere Auslegung verfolgt wurde. Daraus folgt, daß § 50d Abs. 10 EStG kein Abkommensrecht verdrängt, da es bereits an einer zu verdrängenden DBA-Regelung in Ermangelung einer unstrittigen Interpretation des Abkommens fehlt.¹⁸ Für ein Treaty Override fehlt es daher schon an einer inhaltsgleichen und zugleich entgegenstehenden Regelung in einem DBA, die durch eine nationale Regelung außer Kraft gesetzt wird. Durch § 50d Abs. 10 EStG wird damit lediglich die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens geregelt. Dagegen wird zwar eingewandt, daß der gesetzgeberische Wille zur Schaffung bzw. Nichtschaffung eines Treaty Override unbeachtlich und vielmehr ein objektiv erkennbar gewordener Wille zur Abkommensverdrängung entscheidend sein soll.¹⁹ Indes ist in § 50d Abs. 10 EStG gerade kein Wille zur Abkommensverdrängung erkennbar geworden, so daß sich aus diesem Argument kein anderes Ergebnis herleiten läßt. Hinzu kommt, daß § 50d Abs. 10 EStG nur dann eingreift, wenn ein Abkommen keine anderen Regelungen enthält. Insofern dient die Regelung nur zum „Schließen einer abkommensrechtlichen Lücke“, die auf einer vom Gesetzgeber für unrichtig gehaltenen Auslegung durch den BFH beruht, so daß die Auslegung damit auch nicht allgemein anerkannt sein kann. Sie überschreibt folglich kein DBA, sondern vielmehr eine für kritikwürdig erachtete Auslegung durch den BFH.

Es bleibt damit festzuhalten, daß § 50d Abs. 10 EStG bereits deswegen kein, auch nicht ein verstecktes, Treaty Overriding darstellt, da die Vorschrift lediglich eine national verbindliche Auslegung für abkommensrechtlich nicht definierte „Unternehmensgewinne“ beinhaltet.²⁰

4. Die Zulässigkeit von Treaty Overrides und Rechtsfolgen für § 50d Abs. 10 EStG

Selbst wenn jedoch, unter Zugrundelegung einer autonomen Abkommensauslegung, vertreten wird, daß § 50d Abs. 10 EStG ein Treaty Override ist, liegt darin weder ein Verstoß gegen Verfassungs- noch gegen Europarecht. Im Rahmen dieser „Hilfsüberlegung“ soll auch untersucht werden, ob Doppelbesteuerungsabkommen ihrem Wesen nach „verbindliches Völkerrecht“ sind oder ob sie nicht vielmehr völkerrechtliche Verträge sind.

4.1 Rangverhältnis nationales Recht und völkerrechtlicher Vertrag

Die Regelung des § 2 AO trifft eine vermeintlich eindeutige Aussage, wonach völkerrechtliche Vereinbarungen nationalem Recht vorgehen. Obwohl also § 2 AO ein eindeutiges Vorrangverhältnis nahelegt, ist diese Norm gleichwohl nicht dazu imstande, eine solche Wirkung verbindlich festzuschreiben, da es sich bei dieser Norm nur um eine einfach gesetzliche handelt.²¹ Aufgrund dieser Tatsache, daß den jeweiligen Abkommensregelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens durch das nationale Transformationsgesetz (nur) die Wirkung einer einfachen Rechtsnorm im Rang eines Bundesgesetzes zukommt, bleibt es auch bei den zwei allgemeinen Grundsätzen, daß das speziellere dem allgemeineren Gesetz sowie das jüngere dem älteren Gesetz vorgeht. Das speziellere Gesetz kann ein DBA sein, das sodann auch Vorrang vor einer bereits bestehenden Steuerrechtsregelung haben kann, was in der Praxis freilich selten der Fall ist.²² Umgekehrt kann aber ein jüngeres Gesetz, jedenfalls bei entsprechend erklärtem gesetzgeberischem Willen, auch eine später erlassene unilaterale nationale Steuerregelung überschreiben.²³ Ein genereller Vorrang von völkerrechtlichen Verträgen vor nationalen Steuerregelungen besteht folglich nicht. Insoweit kommt § 2 AO weitgehend nur deklaratorische Wirkung zu.²⁴

4.2 Allgemeine Zulässigkeit von Treaty Overrides

Falls ein Gesetz formell wirksam zustandegekommen ist, kann es nur in den Fällen unwirksam sein, bei denen eine Verletzung höherrangigen Rechts vorliegt. § 50d Abs. 10 EStG ist formell wirksam, jedoch könnten Zweifel bestehen, ob diese Regelung gegen höheres Recht verstößt.

4.2.1 Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz

Ein Treaty Override verstößt nach hier vertretener Auffassung grundsätzlich nicht gegen Verfassungsrecht. Um

17 Vgl. BT-Drs. 16/11108, S. 23.

18 Vgl. auch *Boller/Eilinghoff/Schmidt*, IStR 2009, 109, 111.

19 Vgl. FG Düsseldorf v. 7.12.2010, 13 K 1214/06 E, Rz. 34, EFG 2011, 878, derzeit Revision: BFH, I R 5/11.

20 Vgl. FG München v. 30.7.2009, 1 K 1816/09, EFG 2009, 1954, 1956; a.A. *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596, 598.

21 Vgl. *Leisner*, RIW 1993, 1013, 1015; *Musil*, RIW 2006, 287, 289; ebenso *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 202.

22 Vgl. *Pahlke*, in: *Pahlke/Koenig*, AO, 2. Aufl. 2009, § 2, Rz. 17.

23 Vgl. BFH v. 13.7.1994, I R 120/93, BStBl II 1995, 129; BFH v. 17.5.1995, I B 183/94, BStBl II 1995, 781; *Seer*, IStR 1997, 481, 485; *Schmidt/Blöchle*, IStR 2002, 645, 648; *Schild/Eisele*, IStR 2005, 217, 221; *Bron*, IStR 2007, 431, 433.

24 Vgl. *Pahlke*, in: *Pahlke/Koenig*, AO, 2. Aufl. 2009, § 2, Rz. 1; Rüd, IStR 2010, 725, 727 m.w.N.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 3.25.

sich der Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines Treaty Override anzunähern, ist zunächst auf die spezifischen völkerrechtlichen Implikationen einzugehen. Ein Treaty Overriding von Doppelbesteuerungsabkommen ist stets in Zusammenhang mit dem Völkerrecht zu sehen. Als Ausgangspunkt ist festzustellen, daß Doppelbesteuerungsabkommen völkerrechtliche Verträge sind, die nicht zuletzt aufgrund von Art. 26, 27 WÜRV (Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge) einzuhalten sind. Aus letztgenannten Vorschriften ergibt sich ausdrücklich, daß gegen völkerrechtliche Verträge nicht verstoßen werden darf. Dies geschieht jedoch im Fall eines Treaty Override. Auf der Ebene des zwischenstaatlichen Rechts ist ein solches nationales Vorgehen (unstreitig) völkerrechtswidrig.²⁵ Ausgehend von diesem Befund stellt sich sodann die umstrittene Frage, welche weiteren Folgen sich aus der Völkerrechtswidrigkeit des Treaty Overriding ergeben. Einigkeit dürfte darüber bestehen, daß auf zwischenstaatlicher Ebene der andere Vertragsstaat dazu berechtigt ist, das Abkommen aufgrund der Vertragsverletzung gemäß Art. 60 WÜRV zu suspendieren, (als ultima ratio) zu kündigen oder ggf. Schadensersatzansprüche geltend zu machen.²⁶ Davon zu trennen ist jedoch die weitergehende Frage, ob auch der einzelne Steuerpflichtige individuell Möglichkeiten hat, subjektive Rechte aufgrund dieses Völkerrechtsverstößes herzuleiten.²⁷ Ansatzpunkte für eine solche Möglichkeit bestehen aber, zumindest aufgrund der Abkommensverletzung, nicht.²⁸ Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ist ein Treaty Override grundsätzlich an Art. 59 Abs. 2 GG, Art. 25 GG sowie an dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz des völkerrechtsfreundlichen Verhaltens zu messen.

Ein Verstoß gegen Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG ist zwar denkbar, im Ergebnis allerdings abzulehnen. Nach dieser Norm bedürfen völkerrechtliche Verträge, namentlich gesetzesinhaltliche Verträge²⁹, der Zustimmung oder der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaft. In der Literatur wurden Bedenken dahingehend geäußert, daß durch ein Treaty Override eine Abweichung von dem jeweiligen Zustimmungsgesetz vorliege, welches nicht unter einem Vorbehalt stehen könne, da diesem die Wirkung einer Ablehnung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zukomme. Ausgehend von dem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ könne der parlamentarische Gesetzgeber dem jeweiligen DBA nur „en bloc“ seine Zustimmung erteilen.³⁰ Durch eine spätere Veränderung entfele wegen der genannten Unteilbarkeit nachträglich zugleich auch die vorherige Zustimmung zu dem DBA; jedenfalls sei ein teilweises Abweichen von einem Abkommen ausgeschlossen. Ein solches Verständnis verkennt jedoch, daß die völkerrechtliche Beurteilung von der innerstaatlichen aufgrund der verschiedenen Rechtskreise getrennt zu behandeln ist. Bei einer solchen Interpretation von Art. 59 Abs. 2 GG würde der Spielraum des demokratischen Gesetzgebers unzulässig eingeschränkt. Dem nationalen und demokratisch

legitimierten Gesetzgeber bleibt es insofern trotz Art. 59 Abs. 2 GG unbenommen, nach erteilter Zustimmung einen anderen Willen zu verfolgen. Dieser Ansicht der Abänderbarkeit eines Zustimmungsgesetzes zu einem DBA ist zudem auch der BFH gefolgt.³¹

Des weiteren folgt auch aus Art. 25 GG keine Unwirksamkeit eines Treaty Override. Die Vorschrift besagt, daß die *allgemeinen Regeln* des Völkerrechts nicht nur Bestandteil des Bundesrechts werden, sondern nach Art. 25 Satz 2 GG auch Vorrang vor den nationalen Gesetzen haben, so daß danach im Kollisionsfall eine entgegenstehende innerstaatliche Steuerregelung unanwendbar wäre. Gemeint sind damit nicht völkerrechtliche Verträge, sondern vielmehr Normen des universellen Völkergewohnheitsrechts, die von einer überwiegenden Mehrheit der Staaten anerkannt werden.³² Zu letzterer Kategorie kann ein Doppelbesteuerungsabkommen aber nicht gehören.³³ Vielmehr ist für dieses Art. 59 Abs. 2 GG *lex specialis*. Darüber hinaus beinhaltet Art. 25 GG auch den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes, auf den sogleich i.R. der sog. „Görgülü“-Entscheidung näher eingegangen werden soll.

4.2.2 Vereinbarkeit mit Europarecht

Ein Verstoß gegen die EU-Grundfreiheiten, insbesondere gegen die Niederlassungsfreiheit, wurde insbesondere früher vereinzelt in Betracht gezogen³⁴, ist nach derzeitigem Stand allerdings fernliegend und soll deswegen auch nicht

25 Vgl. *Daragan* (früher: Wohlschlegel), IStR 1998, 225, 226; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 3.25; *Stein*, IStR 2006, 505 ff. m.w.N.

26 Vgl. *Stein*, IStR 2006, 505, 507; *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 199, der auch auf die Möglichkeit des anderen Vertragsstaates hinweist, aufgrund der Abkommensverletzung entsprechende Vergeltungsmaßnahmen zu ergreifen.

27 Vgl. *Brombach-Krüger*, Ubg 2008, 324, 328.

28 Vgl. *Frotscher*, in: *Spindler/Tipke/Rödter* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 694 f.

29 Denn bei der Besteuerung handelt es sich um Eingriffsverwaltung, für die der Vorbehalt des Gesetzes eingreift. Nicht erörtert werden soll hier, inwieweit der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt in einem Spannungsverhältnis zu den eingeschränkten Mitwirkungsrechten des Parlaments bei Abschluß eines völkerrechtlichen Vertrages steht.

30 Vgl. *Daragan* (früher: Wohlschlegel), FR 1993, 43, 48; zweifelnd *Gosch*, IStR 2008, 413, 418.

31 Vgl. BFH v. 13.7.1994, I R 120/93, BStBl II 1995, 129; BFH v. 20.3.2002, I R 38/00, BStBl II 2002, 819, 822.

32 Vgl. *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, 11. Aufl. 2011, Art. 25, Rz. 5 mit Hinweis auf BVerfG v. 6.12.2006, 2 BvM 9/03, BVerfGE 117, 141, 148; BVerfG v. 8.5.2007, 2 BvM 1-5/03, 1, 2/06, BVerfGE 118, 124, 134.

33 Vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2009, § 5, Rz. 573.

34 Dabei ging es oftmals auch um die (mittlerweile aufgehobene) Vorschrift des Art. 293 EGV und damit einhergehend um die Entscheidungen „*Kerckhaert und Morres*“ (EuGH v. 14.11.2006, C-513/04) sowie „*Gilly*“ (EuGH v. 12.5.1998, C-336/96). Einen Verstoß gegen Art. 293 EGV ablehnend *Brombach-Krüger*, Ubg 2008, 324, 326; *Frotscher*, in: *Spindler/Tipke/Rödter* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 700.

vertieft erörtert werden.³⁵ Europarechtlich existieren keine subjektiven Rechte, die eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bewirken. Spätestens seit der EuGH-Entscheidung „*Columbus Container*“,³⁶ bei der es um den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode bei Betriebsstätteneinkünften in § 20 Abs. 2 AStG ging, ist im Ergebnis zutreffend nicht (mehr) von einem europarechtswidrigen Treaty Override, der gegen die Grundfreiheiten verstößt, auszugehen.³⁷ Ausweislich dieser Entscheidung kann der EuGH nur über die Auslegung von EU-Recht entscheiden, nicht jedoch über die zwischenstaatlichen Befugnisse, wonach es bilateral den jeweiligen Mitgliedsstaaten autonom obliegt, das Besteuerungsrecht zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat aufzuteilen.³⁸ Insofern kommen bereits weder eine Diskriminierung noch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV in Betracht.

Selbst wenn im Einzelfall eine Einschränkung der Grundfreiheiten (ausnahmsweise) zu bejahen wäre, kann diese Beeinträchtigung gleichwohl aufgrund nationaler Steuervorschriften gerechtfertigt sein.³⁹ In der Rechtssache „*Lidl Belgium*“,⁴⁰ in der zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bejaht wurde, ergab sich jedoch eine solche Rechtfertigung u.a. daraus, daß die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Mitgliedsstaaten gewahrt werden mußte.

4.3 Zulässigkeit von § 50d Abs. 10 EStG

Wie bereits ausgeführt, handelt es sich nach hier vertretener Auffassung bei § 50d Abs. 10 EStG nicht um ein Treaty Override. Denn im Rahmen des § 50d Abs. 10 EStG ist zu berücksichtigen, daß durch diese Vorschrift keine von den Vertragsstaaten, namentlich von Deutschland und den USA, objektiv gewollte Regelung umgangen wird.⁴¹ Vielmehr ist der Wille der Vertragsparteien aufgrund des DBA-USA 1989 a.F. hinsichtlich der Behandlung von Sondervergütungen unklar. § 50d Abs. 10 EStG dient daher der Konkretisierung des Begriffs „Unternehmensgewinn“. Jedoch soll die Frage nach einer Vereinbarkeit des § 50d Abs. 10 EStG mit dem Grundgesetz und dem Europarecht gleichwohl zumindest als „Hilfsüberlegung“ beantwortet werden. Der BFH hatte in seinem Urteil vom 8.9.2010 zu dieser Fragestellung (noch) nicht Stellung genommen.

Zunächst ist zu bemerken, daß die EU-Grundfreiheiten, insbesondere die Niederlassungsfreiheit, nicht durch § 50d Abs. 10 EStG verletzt werden.⁴² Darüber hinaus verstößt die Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG aufgrund der genannten Argumente nicht gegen die Verfassung. Weder ein Verstoß gegen Art. 59 Abs. 2 GG noch gegen Art. 25 GG, noch gegen den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes liegt vor.⁴³ Obwohl über Art. 25 GG zwar auch der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit gilt, bleibt es daher bei den zwei Grundsätzen „lex specialis derogat legi generali“ sowie „lex posterior derogat legi priori“. Daher

vermag auch der später erlassene § 50d Abs. 10 EStG dem Willen des nationalen Gesetzgebers, Sondervergütungen im Inbound-Fall als „Unternehmensgewinne“ zu behandeln, Geltung zu verleihen.

Im übrigen liegt nach hier vertretener Auffassung auch keine Verletzung von Grundrechten, die eine Grenze für die gesetzgeberische Möglichkeit zum Treaty Overriding darstellen, vor.⁴⁴ Als Referenzfall für die Prüfung einer etwaigen Grundrechtsverletzung soll die bekannte und im Schrifttum kontrovers erörterte BFH-Entscheidung vom 8.9.2010 (I R 74/09), bei der eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft (Gesellschafterin) Lizenzvergütungen von einer inländischen Personengesellschaft erhielt, zugrundegelegt werden.

Ein Eingriff in die Eigentumsfreiheit nach Art. 14 GG kommt für Steuern bereits regelmäßig mangels „erdrosselnder Wirkung“⁴⁵ der Besteuerung nicht in Betracht. Zudem wären die USA wohl auch in dem Fall, daß Deutschland entgegen der Auffassung des BFH sein Besteuerungsrecht ausübt, zur Anrechnung der deutschen Einkommensteuer auf die US-Steuer verpflichtet,⁴⁶ was ebenfalls verdeutlicht, daß die ausländischen Gesellschafter der deutschen Personengesellschaft hinsichtlich der empfangenen Sondervergütungen nicht doppelt mit Steuer belastet werden. Auch dies spricht gegen eine Verletzung von Art. 14 GG. Weiterhin ergeben sich im konkret entschiedenen Sachverhalt, soweit ersichtlich, keine Anhaltspunkte dafür, die auf eine dergestalt wirkende (erdrosselnde bzw. unverhältnismäßige) Steuerbelastung durch die Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG schließen lassen. Eine nach Art. 3 Abs. 1 GG unzulässige Ungleichbehandlung scheidet bereits daran, daß nicht gleiche Personengruppen in einem vergleichbaren

35 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 3.25; a.A. zur Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG Gebhardt, IStR 2011, 58 f.

36 Vgl. EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, *Columbus Container*, IStR 2008, 63.

37 Vgl. *Brombach-Krüger*, Ubg 2008, 324, 326.

38 Vgl. *Forsthoff*, IStR 2006, 509, 511.

39 Ablehnend *Seer*, IStR 1997, 520 ff. m.w.N.

40 Vgl. EuGH v. 15.5.2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, DB 2008, 183.

41 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 84.

42 Vgl. *Frotscher*, IStR 2009, 593, 597, der feststellt, dass die Europarechtskonformität der § 50d Abs. 10 EStG mittlerweile nicht mehr ernstlich bestritten wird.

43 Vgl. FG Düsseldorf v. 7.12.2010, 13 K 1214/06 E, Rz. 34 m.w.N., EFG 2011, 878, derzeit Revision BFH, I R 5/11.

44 A.A. *Frotscher*, IStR 2009, 593, 598 f.; *ders.*, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 709. *Frotscher* lehnt zudem eine Rechtfertigung eines – von ihm bejahten – Grundrechtseingriffs (in Art. 14 GG und Art. 2 Abs. 1 GG) aufgrund der Völkerrechtsunfreundlichkeit des Treaty Override ab.

45 Vgl. BVerfG v. 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 301; BVerfG v. 5.2.2002, 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17, 32.

46 Vgl. *Mitschke*, FR 2011, 182, 183; *ders.*, DB 2010, 303, 305 f. m.w.N.

Sachverhalt ungleich behandelt werden. Vielmehr ist angesichts der Regelung des § 50d Abs. 10 EStG in Zusammenschau mit Art. 3 Abs. 1 GG festzustellen, daß diese Norm alle Gesellschafter mit Sondervergütungen im Inbound- und Outbound-Fall gleich behandelt. Der dagegen erhobene Einwand, daß Gesellschafter mit anderen Einkünften als Sondervergütungen steuerrechtlich anders behandelt werden, vermag letztlich nicht zu überzeugen. Zudem wäre aufgrund des weitgehenden gesetzgeberischen Einschätzungsspielraums eine solche unterschiedliche Behandlung jedenfalls nicht willkürlich. Ebenso wenig liegt eine Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) vor, da die abkommensrechtlichen Vorschriften schon nicht dazu in der Lage sind, individuelle Schutzrechte zu vermitteln. Hilfsweise wäre ein Eingriff in Art. 2 Abs. 1 GG aber jedenfalls auch aus den zu Art. 14 GG genannten Gründen gerechtfertigt⁴⁷; die in Art. 2 Abs. 1 GG normierte Grenze der verfassungsmäßigen Ordnung ist folglich, trotz einer etwaigen Völkerrechtswidrigkeit, gewahrt.

4.4 Die Entscheidung „Görgülü“ und Sondervergütungen

„Das Grundgesetz stellt die Staatsorgane mittelbar in den Dienst der Durchsetzung des Völkerrechts“, ⁴⁸ hatte das BVerfG festgestellt. Die „Görgülü“-Entscheidung⁴⁹ des Bundesverfassungsgerichts hat die Diskussion über die Wirksamkeit eines Treaty Override zweifellos neu belebt und bereichert.⁵⁰ In dieser Entscheidung ging es um einen türkischstämmigen Vater, der über mehrere Jahre in verschiedenen gerichtlichen Verfahren für das Umgangs- und Sorgerecht für seinen Sohn stritt. Auf eine Individualbeschwerde des Beschwerdeführers befand der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR), ⁵¹ daß das OLG Naumburg ihn in seinem Recht aus Art. 8 EMRK verletzt hat. Im weiteren Fortgang war dem Beschwerdeführer das Sorgerecht und Umgangsrecht zwar zunächst eingeräumt worden, jedoch hob das OLG Naumburg die ergangene einstweilige Anordnung zum Umgangsrecht wieder auf. Sodann hatte sich das BVerfG mit der Sache zu befassen. Im Rahmen dieser Verfassungsbeschwerde stellte das Gericht inzident im Rahmen der Grundrechtsprüfung fest, daß aufgrund der nicht ausreichenden Berücksichtigung der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) neben einem Verstoß gegen Art. 6 GG eine Verletzung von Art. 20 Abs. 3 GG vorliegt. Aus dem verfassungsrechtlich normierten Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) i.V.m. dem Grundsatz des völkerrechtsfreundlichen Verhaltens ergebe sich eine Bindung des nationalen Gesetzgebers (auch) an völkerrechtliche Verträge, wenn nicht *ausnahmsweise* ein zulässiges Abweichen von einem Abkommen vorliege. Ein Rechtsstaat habe das zwischen Staaten geltende Recht zu respektieren (*pacta sunt servanda*). Daraus wird in Teilen des Schrifttums nun vermehrt gefolgert, daß der Gesetzgeber Völkervertragsrecht zwingend zu beachten und zudem einen Völkervertragsbruch besonders zu

rechtfertigen habe, wobei eine fiskalisch motivierte „Heimholung des Besteuerungsrechts“⁵² durch ein Treaty Overriding nicht ausreichend sein soll.

Unabhängig davon, daß ein Treaty Override nicht zwingend darauf ausgerichtet ist, Besteuerungsrechte „heimzuholen“, besteht für eine besondere Rechtfertigungsebene im Rahmen von Treaty Overrides keine Notwendigkeit, wobei man zu dieser Problematik nur bei Bejahung eines Treaty Override und einer Grundrechtsverletzung gelangen kann. Zunächst ist vor dem Hintergrund der „Görgülü“-Entscheidung festzustellen, daß den Regelungen der EMRK eine nicht nur zwischenstaatliche Wirkung (Inter-omnes-Wirkung) innewohnt, während Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig ausschließlich die zwei vertragschließenden Parteien binden. Zudem postuliert der „Görgülü“-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts lediglich das Ziel der Völkerrechtsfreundlichkeit,⁵³ ohne daß aber näher erläutert wird, welche Rechtsfolgen bei einer Nichtbeachtung dieses Ziels, namentlich einem völkerrechtsunfreundlichem Verhalten, eintreten sollen.⁵⁴ Zwar wird in der Literatur vereinzelt die Pflicht betont, das Völkerrecht zu respektieren⁵⁵ und sodann zur Unterstützung dieser These das BVerfG zitiert: „(...) sind die deutschen Staatsorgane verpflichtet, die die Bundesrepublik Deutschland bindenden Völkerrechtsnormen zu befolgen und Verletzungen nach Möglichkeit zu unterlassen“.⁵⁶ Allerdings enthält dieser Verweis auf den Spruch des BVerfG gar keine Pflicht, sondern stellt lediglich die Forderung auf, Völkerrecht möglichst zu beachten. Darüber hinaus vermag die aus Art. 25 GG hergeleitete Völkerrechtsfreundlichkeit dem souveränen nationalen Gesetzgeber nicht die Verantwortung für die Erfüllung völkerrechtlicher Verträge zu ent-

47 A.A. *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596, 603 f., die im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung eines Eingriffs in Art. 2 Abs. 1 GG bei der „Verhältnismäßigkeit“ die Völkerrechtsunfreundlichkeit eines Treaty Override mitberücksichtigen und infolgedessen einen Grundrechtsverstoß bejahen.

48 Vgl. BVerfG v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 328; BVerfG v. 26.10.2004, 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1, 5 (Sog. „Alteigentümer“-Beschluss).

49 Vgl. BVerfG v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, NJW 2004, 3407, IStR 2005, 31, 35 m. Anm. *Hummel*.

50 Vgl. *Vogel*, IStR 2005, 29; *Stein*, IStR 2006, 505, 508; *Gosch*, IStR 2008, 413, 418 f., der de lege ferenda auch Überlegungen zu einer Normierung einer klaren Rangordnung, beispielsweise durch ein DBA-Durchführungsgesetz, anstellt.

51 Vgl. EGMR v. 26.2.2004, 74969/01, *Görgülü/Deutschland*, NJW 2004, 3397.

52 Vgl. *Gosch*, IStR 2008, 413, 419.

53 Dazu *Pieper*, in: Epping/Hillgruber, GG, 2009, Art. 59, Rz. 36.

54 So *Brombach-Krüger*, Ubg 2008, 324, 329 mit Verweis auf *Forsthoff*, IStR 2006, 509; *Bron*, IStR 2007, 431, 434.

55 Vgl. *Rauschnig*, in: BK zum GG, 143. Aktualisierung 2009, Art. 59, Rz. 196.

56 Vgl. BVerfG v. 26.10.2004, 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1, 26.

ziehen, so daß eine „kompetenzielle (Selbst-) Bindung“⁵⁷ des Gesetzgebers an Doppelbesteuerungsabkommen auch unter diesem Gesichtspunkt fernliegend ist.⁵⁸ Verfehlt ist auch die Auffassung, wonach ein Treaty Overriding bereits unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung⁵⁹ auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt, da ein solches Verständnis nach hiesiger Auffassung verkennt, daß es sich bei abkommensrechtlicher und innerstaatlicher Ebene um zwei verschiedene Rechtskreise handelt. Hinzu kommt, daß bei einem solchen Verständnis die Gefahr besteht, daß die – auch in der „Görgülü“-Entscheidung ausdrücklich anerkannte⁶⁰ – Existenz von zwei eigenständigen Rechtsordnungen durch diese Sichtweise schleichend ausgehebelt wird, indem dem Vertragsgesetz ein höherer Rang als dem eines einfachen Bundesgesetzes de facto zukommen würde. Ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip durch ein Treaty Overriding liegt insofern nicht vor.⁶¹

Soweit man den Meinungen in der Literatur, die aus der „Görgülü“-Entscheidung auch weitergehende Folgen für Treaty Overrides herleiten wollen, gleichwohl folgt, könnte dies auch zu einer etwaigen Unwirksamkeit des § 50d Abs. 10 EStG führen, jedenfalls soweit man in dieser Vorschrift einen Treaty Override sehen will. Übertragen auf den hier interessierenden Fall von grenzüberschreitend gewährten Sondervergütungen könnte daher gegen § 50d Abs. 10 EStG sprechen, daß bindendes Völkerrecht aufgrund der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes zu beachten ist, letzteres jedoch nicht geschieht. Indessen stellt sich ebenfalls die Frage, ob die „Görgülü“-Entscheidung überhaupt auf die Problematik der Sondervergütungen anwendbar ist. Nach hiesiger Auffassung erscheint dies zweifelhaft. Insbesondere da Sondervergütungen in den völkerrechtlichen Verträgen (DBAs) regelmäßig nicht erwähnt sind, ist es problematisch, ob aus der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes generell eine vorrangige Beachtung von DBA abgeleitet werden kann, zumal wenn diese – wie es regelmäßig der Fall ist – überhaupt keine Sondervergütungen kennen. In diese Richtung konzediert sogar die „Görgülü“-Entscheidung, daß bei der Berücksichtigung völkerrechtlicher Bestimmungen (hier die Entscheidung des EGMR) die Auswirkungen auf die nationale Rechtsordnung und Rechtsanwendung einzubeziehen sind.⁶² Insofern dürfte konsequenterweise auch nicht ausgeblendet werden, daß es bei § 50d Abs. 10 EStG um eine spezifische deutsche Regelung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Sondervergütungen geht. Nicht zuletzt wegen der grundlegend verschiedenen Sachverhalte (einerseits die Entscheidung des BVerfG zur EMRK, andererseits die grenzüberschreitende Zahlung von Sondervergütungen) ist der Schluß zu ziehen, daß an diese spezifische Sondervergütungskonstruktion erkennbar nicht gedacht worden war. Weiterhin ist zu bedenken, daß, selbst wenn man von einer entsprechenden direkten Berücksichtigungspflicht aufgrund der „Görgülü“-Entscheidung ausgehen würde, dies gleichwohl nicht für jede völkerrechtliche Regelung eines Doppel-

besteuerungsabkommens und auch nicht für eine schematische Befolgung der völkervertraglichen Vorgaben gelten kann. Vielmehr besteht gerade bei nationalen Regelungen zur Behandlung von Sondervergütungen im Inbound- und Outbound-Fall, die zugegebenermaßen im Widerspruch zu bestehenden DBA stehen können, kein Erfordernis für die gesonderte Prüfung „durchschlagender Gründe“, die es sodann möglicherweise vermögen, einen Treaty Override zu rechtfertigen. Folglich wollte das BVerfG mit der „Görgülü“-Entscheidung nicht nur keine Aussage zum Treaty Overriding, sondern insbesondere nicht zu grenzüberschreitend gewährten Sondervergütungen im Inbound-Fall treffen.

5. Exkurs zu § 50d Abs. 9 EStG

Zur Verhinderung einer „doppelten“ Nichtbesteuerung bzw. von Steuerausfällen ist durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, 2885 f.; BStBl I 2007, 28) § 50d Abs. 9 EStG neu eingefügt worden, durch den die Freistellung von Einkünften trotz widersprechenden DBA-Regelungen nicht gewährt und stattdessen zur Anrechnungsmethode übergegangen wird.⁶³ Zunächst ist festzustellen, daß § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG, anders als § 50d Abs. 10 EStG, zwar die auf ein Treaty Override hindeutende Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ enthält, gleichwohl aber nur eine klarstellende Wirkung hat.⁶⁴ Zudem verstößt diese Regelung auch nicht gegen Grundrechte.⁶⁵ Zweifelhaft ist jedoch wiederum die weitere Verfassungsmäßigkeit dieser Norm und insbesondere die Notwendigkeit einer besonderen Rechtfertigung, wobei im folgenden erneut als „Hilfsüberlegung“ zu unterstellen ist, daß § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Treaty Override darstellt.

In einem BFH-Beschluß vom 19.5.2010 ging es darum, ob Gewinne, die aufgrund der Veräußerung von Anteilen

57 Vgl. *Nettesheim*, in: Maunz/Dürig, GG, 54. Lfg. 2009, Art. 59, Rz. 186.

58 Vgl. *Burghart*, in: Leibholz/Rinck, GG, 53. Lfg. 2010, Art. 25, Rz. 71; *Musil*, RIW 2006, 287, 289.

59 So jedoch *Schmidt*, DStR 2010, 2436, 2440.

60 Vgl. BVerfG v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 318; *Nettesheim*, in: Maunz/Dürig, GG, 54. Lfg. 2009, Art. 59, Rz. 170.

61 A.A. *Rauschnig*, in: BK zum GG, 143. Aktualisierung 2009, Art. 59, Rz. 143; so wohl auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 3.26.

62 Vgl. BVerfG v. 14.10.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, NJW 2004, 3407, 3411 unter Punkt c).

63 Vgl. BT-Drs. 16/2712, S. 61 f.; *Loose/Hölscher/Althaus*, BB 2006, 2724; *Urbahns*, INF 2007, 336; vgl. auch BMF v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354, Tz. 4.1.3.3.2.

64 Vgl. BT-Drs. 16/2712, S. 65 m.w.N.; *Thiel*, in: Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Herzig, 2010, S. 1023, 1029; a.A. *Seitz*, in: Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), PersG im Internationalen Steuerrecht, 2010, Rz. 5.45.

65 Vgl. *Frotscher*, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 707.

an einer spanischen Personengesellschaft entstanden sind, nach dem DBA-Spanien in Deutschland besteuert werden können.⁶⁶ Die den Antrag in dem einstweiligen Rechtsschutz-Verfahren stellenden Eheleute (natürliche Personen) waren an einer spanischen Personengesellschaft (X S.C.) sowie an einer spanischen Kapitalgesellschaft (Y SA) beteiligt. Y hatte der X ein Erbbaurecht eingeräumt, letztere betrieb ein Hotel in Spanien und erzielte v.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ausgehend vom deutschen Steuerrecht war die spanische Personengesellschaft gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Nachdem die Gesellschafter ihre Anteile an X und Y veräußert hatten, stellte sich die Frage, ob der daraus resultierende Gewinn in Deutschland steuerpflichtig war. Der BFH bezweifelte, daß die Gewinne im Veräußererstaat, namentlich in Deutschland, zu besteuern seien. Vielmehr könne das Besteuerungsrecht aufgrund von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 DBA-Spanien auch der spanischen Finanzverwaltung zustehen und insofern nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Spanien von der deutschen Steuer befreit sein. Dabei wurde zugunsten der Antragsteller unterstellt, daß das gesamte veräußerte bewegliche Betriebsvermögen der X abkommensrechtlich einer möglichen spanischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Allerdings behandelte Spanien die X wie eine Kapitalgesellschaft, also intransparent, und ordnete deshalb die Veräußerungsgewinne dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers, namentlich Deutschland, zu. Spanien übte demnach unter Anwendung des Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien ebenfalls kein Besteuerungsrecht aus. Zur Vermeidung eines negativen Qualifikationskonflikts sei nun auf § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG zurückzugreifen, um die Steuerbefreiung auszuschließen. Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken an der rückwirkenden Anwendung dieser Norm, auf die aber hier nicht näher einzugehen ist, hatte der Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz im Ergebnis Erfolg.

Bemerkenswert ist jedoch eine weitere Aussage dieser Entscheidung. Der I. Senat des BFH äußerte sich in diesem Aussetzungsbeschluß, quasi als obiter dictum, auch zu einem möglichen Verfassungsverstoß durch ein Treaty Override des § 50d Abs. 9 EStG. Dazu führte er aus:⁶⁷

„Es fragt sich indessen, ob nicht gleichwohl abkommensrechtlich und verfassungsrechtlich durchschlagende Gründe dafür erkennbar sein müssen, die die Durchbrechung der völkerrechtlich verbindlich getroffenen Vereinbarungen (Art. 59 Abs. 2 GG) erzwingen und (ausnahmsweise) rechtfertigen können“.

Insofern zeigte der I. Senat des BFH erstmals ernsthafte Zweifel an der Verfassungskonformität dieser Norm.⁶⁸ Ob darin in Zusammenschau mit der „Görgülü“-Entscheidung eine generelle Kehrtwende in der Rechtsprechung des BFH dahingehend zu sehen ist, daß fortan bei „Vertragsbrüchen“ von Doppelbesteuerungsabkommen durch Treaty Overriding eine besondere Rechtfertigung (eines etwaigen Grundrechtseingriffs) bestehen muß, bleibt mit Spannung abzuwarten. Aufgrund der ansonsten gezeigten Zurückhal-

tung des BFH hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der – vom BFH als Treaty Override angesehenen – Regelung des § 50d Abs. 10 EStG, erscheint eine Kehrtwende in der BFH-Rechtsprechung nach derzeitigem Stand aber eher unwahrscheinlich. In diesem Zusammenhang richtet sich der Blick auch auf das derzeit beim BFH anhängige Verfahren (Az. I R 46/10), bei dem es um Beteiligungseinkünfte aus Anteilen an einer in Großbritannien domizilierten Fondsgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft geht. Bei diesem nun anhängigen Revisionsverfahren ist ebenfalls von Bedeutung, ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG generell mit der Verfassung vereinbar ist.

Auch in einem weiteren derzeit beim BFH anhängigen Verfahren (Az. I R 27/11) geht es um ein Treaty Overriding. In diesem Verfahren ging es jedoch um § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG⁶⁹ und um die Einkünfte eines Piloten aus nichtselbständiger Tätigkeit, der im Inland ansässig und bei einer im Inland ansässigen Fluggesellschaft beschäftigt war. Das FG Bremen (Vorinstanz) hatte entschieden, daß das Finanzamt den Arbeitslohn zu Recht nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG der inländischen Besteuerung unterworfen hatte. Zwar lag das Besteuerungsrecht für die Einkünfte nach dem DBA-Irland bei Irland, dort blieben die Einkünfte aber steuerfrei. Insofern hatte das FG Bremen zur Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG angewandt. Dabei hatte es weder Einwände gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung, noch hat es sich zu dem Erfordernis eines besonderen Rechtfertigungsgrundes geäußert.

Von Interesse bleibt somit die Frage, ob und wie sich der BFH zu einem etwaigen Treaty Override in diesen Verfahren äußern wird.⁷⁰ Abzuwarten bleibt insbesondere, ob sich der BFH in Anlehnung an die „Görgülü“-Entscheidung auch zu dem Kriterium eines „besonderen Rechtfertigungsgrundes“ äußern wird. Allerdings obläge es gleichwohl dem Bundesverfassungsgericht, aufgrund einer Vorlage des BFH über eine mögliche Verfassungswidrigkeit einer einzelnen (Steuerrechts-) Norm und damit über ein steuerliches Treaty Override zu entscheiden.

66 Vgl. BFH v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156, IStR 2010, 530.

67 Vgl. BFH v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156, IStR 2010, 530, 535, Rz. 37.

68 Vgl. Frotscher, in: Frotscher, EStG, 159. Lfg. 2010, § 50d, Rz. 9 und 199; Schönfeld, in: F/W/B, Außensteuerrecht, 61. Lfg. 2007, § 50d Abs. 9, Rz. 34.

69 Vgl. FG Bremen, v. 10.2.2011, 1 K 20/10 (3), EFG 2011, 988, derzeit Revision: BFH, I R 27/11.

70 Vgl. BFH, I R 46/10, Vorinstanz: FG Baden-Württemberg v. 11.5.2010, 6 K 285/06, BeckRS 2011, 94037.

6. Schlußbetrachtung

Als Zusammenfassung läßt sich festhalten, daß unabhängig von einer konkreten nationalen Steuerrechtsnorm ein Treaty Override – weiterhin – weder gegen Verfassungs- noch gegen Europarecht verstößt. Von der Frage der abstrakten Zulässigkeit eines Treaty Override losgelöst ist die (Vor-) Frage zu beantworten, ob die jeweilige nationale Regelung überhaupt ein Treaty Overriding darstellt. Ausgehend von dem begrifflichen Verständnis des Treaty Override ist bei den hier näher betrachteten Vorschriften des § 50d Abs. 9 und Abs. 10 EStG zunächst der jeweilige Wortlaut nach einem „abkommenüberschreibenden“ Inhalt zu überprüfen. Zudem ist auch, ausgehend von einer historisch-teleologischen Norminterpretation, der gesetzgeberische Wille zu betrachten. Insbesondere im Hinblick auf § 50d Abs. 10 EStG wird deutlich, daß diese Regelung lediglich einen abkommensrechtlich nicht definierten Begriff auslegen will und demnach bereits das Vorliegen eines Treaty Override abzulehnen ist.

Nach alledem ist den zuletzt vermehrt vernommenen gewichtigen Stimmen,⁷¹ die die Zulässigkeit eines Treaty Overriding unter dem Gesichtspunkt des Rechtsstaatsprinzips und der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes zunehmend anzweifeln, nicht zu folgen. Die Aussagen der „Görgülü“-Entscheidung lassen sich bereits nicht auf Sondervergütungen übertragen. Ein Erfordernis von durchschlagenden Gründen zur Rechtfertigung eines Treaty Override

besteht nicht. Demgegenüber ist den Vertretern der Auffassung, die eine verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Treaty Overriding anzweifeln, zuzugeben, daß ein solches (völkerrechtswidriges) Vorgehen des nationalen Gesetzgebers aus politischer Sicht durchaus kritikwürdig oder „treuwidrig“ sein kann.⁷² Jedoch sollte andererseits auch beachtet werden, daß, nicht zuletzt aufgrund des Demokratieprinzips, der gesetzgeberische Spielraum nicht unzulässig eingeschränkt werden darf. Zudem sollte bei alledem stets auch berücksichtigt werden, daß es sich beim Treaty Overriding um eine durchaus „gängige“ Völkerrechtspraxis handelt,⁷³ woran auch die gleichwohl zutreffende Tatsache, daß einige (v.a. nicht angelsächsische) Länder teilweise Treaty Overriding entgegneten⁷⁴, nichts ändert. Soweit Völkerrechtskonformität angestrebt wird, ist es an dem Gesetzgeber, entsprechende Änderungen herbeizuführen.

71 Vgl. Gosch, IStR 2008, 413, 419; Vogel, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 205; BFH v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156, IStR 2010, 530, 535, Rz. 37; a.A. FG Düsseldorf v. 7.12.2010, 13 K 1214/06 E, Rz. 34, EFG 2011, 878, derzeit Revision: BFH, I R 5/11; Brombach-Krüger, Ubg 2008, 324, 329; Bron, IStR 2007, 431, 434; zurückhaltend Frotscher, in: Spindler/Tipke/Rödder (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687, 704 ff.

72 Vgl. Frotscher, IStR 2009, 593, 599; Lüdicke, DBA-Politik, 2008, S. 35; Rust/Reimer, IStR 2005, 2005, 843, 847.

73 Vgl. Bron, IStR 2007 431, 435.

74 Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 204; a.A. Musil, RIW 2006, 287, 289.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-; ISBN 978-3-415-04559-0

Die Broschüre vermittelt Praktikern schnelle, gründliche und systematische Informationen für ihre tägliche Arbeit. Sie dient gleichermaßen Studenten als Orientierungshilfe und Einstieg in die Bilanzierung und Rechnungslegung. Die Themenschwerpunkte des bewährten Werks sind in fünf tabellarischen Übersichten dargestellt. In die siebte Auflage haben die Autoren insbesondere die weitreichenden Neuerungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eingearbeitet. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften für den Jahres- und Konzernabschluss im Vergleich zu IAS/IFRS sind ebenfalls dargestellt.

IBOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0811

LiteraTour

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.

Mayer/Bonefeld

Testamentsvollstreckung inkl. CD-ROM,
3. Aufl., NWB Verlag, Bonn 2011, 730 Seiten

Zu Recht hat dieses Buch eine bedeutende Stellung in der erbrechtlichen Literatur eingenommen und sich den Respekt der Rechtsprechung verdient. Auf gut 700 Seiten werden nicht nur die Rechte und Pflichten des Testamentsvollstreckers, sondern auch dessen mitunter umfassender und komplexer Aufgabenbereich, die hierfür bereitliegenden Fallstricke sowie entsprechende Möglichkeiten zur Konfliktvermeidung bzw. Vermeidung übersichtlich und verständlich dargestellt. Durch die zahlreichen Praxistips, Formulierungsvorschläge und die auf CD mitgelieferten Mustertexte ist dieses Buch ein hervorragender Begleiter, der jedem, der sich mit Testamentsvollstreckung beschäftigt, vorbehaltlos empfohlen werden kann.

(Katja Rosenplänter)

Sarres

Erbrechtliche Auskunftsansprüche,
C.H. Beck, 2. Aufl., München 2011, 252 Seiten

Das weite und komplexe Feld des Erbrechts ist literarisch umfassend bearbeitet worden. Angesichts dieser Vielzahl von Büchern ist die Darstellung nach Anspruchsgrundlagen – hier, auf knapp 250 Seiten komprimiert, der erbrechtliche Auskunftsanspruch als Basis für beinahe alle weiteren erbrechtlichen Ansprüche – ein Schritt in Richtung Klarheit. Auch die zweite Auflage liefert eine übersichtliche Gliederung der verschiedenen Auskunftsansprüche sowie eine Aufdeckung der rechtlichen Zusammenhänge und eine Analyse der Rechtsprechung, die, auch unter Berücksichtigung von Spezialfragen, aktualisiert wurde. Zudem werden zahlreiche Praxistips gegeben. Ein sehr praxisnahes Buch, das trotz der nachlässigen Schriftsetzung meistens angenehm zu lesen ist und insgesamt Lob verdient.

(Katja Rosenplänter)

Jaschinski

Das deutsche Finanzsystem,
Schäffer Poeschel Verlag, Stuttgart 2011, 139 Seiten
Kleine, d.h. nicht sehr umfangreiche Bücher haben Vor- und Nachteile. Vorteile, daß sie eben ihre Botschaft schnell transportieren können. Nachteile, daß sie vielleicht nicht ernstgenommen werden. Voreilig wird vom Umfang auf den Inhalt geschlossen (was allerdings großen Büchern auch passieren kann). Hier handelt es sich um ein Buch, das aus 10 Zeitungsartikeln zustandekam. Auch damit wird ein komplexes Thema inhaltlich völlig ausreichend erklärt und dem Leser nahegebracht.

Hölscher/Gesmann-Nuissl/Hornbach

Systeme zur Geldwäschebekämpfung in der EU,
Erich Schmidt Verlag, Berlin 2011, 334 Seiten

Geldwäscheprävention ist ein grenzüberschreitendes Projekt, weshalb *Jean-Claude Juncker* diesem Buch, das vielleicht „zur Umsetzung des europäischen Gedankens beiträgt“, jedenfalls ihn besser verstehen läßt, ein Geleitwort voranstellt. Umso wichtiger ist es, den Sachstand in verschiedenen Ländern zu vergleichen. Dieser ist trotz verbindlicher europäischer Regulierung unterschiedlich, was den grenzüberschreitenden Bankverkehr schwierig macht. Anders ausgedrückt: „Immer dort, wo die EU-Richtlinie einen Gestaltungsspielraum beläßt, fallen die nationalstaatlichen Regelungen diffenziert aus, wodurch sich die nationalen Normen in bestimmten Bereichen unterscheiden.“

Grashoff

Aktuelles Steuerrecht 2011,
C.H. Beck, 7. Aufl., München 2011, 237 Seiten

Wir haben es in *Liechtenstein-Journal* 105 f. so beschrieben: „Richtig ist, dass fast 2/3 der Weltliteratur im Steuerrecht dem deutschen Steuerrecht gewidmet ist. Richtig ist auch, dass das deutsche Steuerrecht dermaßen kompliziert und komplex geworden ist, dass selbst Steuerberater kapituliert haben. Der Gesetzgeber steht vor einem regulatorischen Scherbenhaufen und traut sich nicht mehr ran. Die seit Jahren beschworene Vereinfachung des Steuerrechts kommt nicht mehr zustande, wobei es nicht an alternativen Vorschlägen mangelt.“

In diesem Licht muß man dieses Buch sehen, das es immerhin schafft, über das ganze System des deutschen Steuerrechts einen Überblick zu geben. Eine großartige Leistung: Es berücksichtigt jährlich die wichtigsten Steuergesetzesänderungen, gibt eine Einführung in die Steuerrechtsordnung

sowie über die Steuerarten und das Unternehmenssteuerrecht. Selbst Fragen der Rechtsformwahl werden angesprochen, das Außensteuergesetz, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Wem das nicht reichen sollte, der kann den zahlreichen Literaturempfehlungen zur Vertiefung der Materie folgen. Wem das reicht, der hat auch einen ausreichenden Überblick.“

Auch in diesem Jahr muß man dem, trotz des geringfügigen Format- und Farbwechsels, nichts hinzufügen.

Reichert

Vereins- und Verbandsrecht,

Luchterhand,

12. Aufl., Köln 2010, 1377 Seiten

Was will man schon zur „Bibel des Vereinsrechts“ sagen, wenn man als Praktiker mit (fast) allen Voraufgaben gearbeitet hat? Gerade in Vereinen passieren die verrücktesten Dinge, die man mit dem rudimentär geregelten Vereinsrecht kaum lösen kann. Im *Reichert* passiert es aber sehr selten, daß ein Problem keine Lösung findet. Deshalb sollten die Autoren (und der Verlag) ihr Werk jährlich aktualisieren. Den über 500.000 Vereinen in Deutschland kann nichts besseres passieren.

Jost

Notfallplanung für Steuerberater,

Boorberg Verlag, Stuttgart 2011, 149 Seiten

Ein Titel, der leicht für Mißverständnisse sorgt: Was ist eine „Notfallplanung für Steuerberater“? Steuerfahndung vor dem Haus? Kollabierender Mandant angesichts der Jahresrechnung? Erst durch den Zusatz „für Schicksalsschlag und Nachfolge“ wird man etwas schlauer. Ganz klar wird es dann im Inhaltsverzeichnis – es geht tatsächlich einmal um den Steuerberater selbst und nicht um dessen Mandanten: Es geht um dessen eigenes „Geschäft“, um Nachfolgeplanung und Unternehmenskontinuität. Ein Buch, das allen Beraterberufen gerecht wird.

Hopt/Wohlmannstetter

Handbuch Corporate Governance von Banken,

C.H. Beck, München 2011, 814 Seiten

Der gemeine Zeitungsleser wird sich fragen, wozu denn die Governance und die Compliance taugen, wenn junge gierige Börsenhändler in die Lage sind, ganze Banken in Schieflage zu bringen oder diesen endgültig den Stecker zu ziehen. Doch Herausgeber und Autoren, darunter die angesehensten Namen, haben anderes im Sinn: Sie wollen die Corporate Governance in Finanzinstituten anders behandeln wissen als diejenige von bspw. Industrieunternehmen. Dringend lesenswert sind Kapitel über die „Lehren aus der

Finanzkrise“, über die ausländische Sicht (bspw. der FINMA in der Schweiz) und über die Rolle der öffentlichen Hand.

Schaumburg

Internationales Steuerrecht,

Dr. Otto Schmidt, 3. Aufl., Köln 2011, 1211 Seiten

Nur drei Auflagen in knapp 20 Jahren zeigen, daß das Gebiet des Internationalen Steuerrechts zwar gewissen Veränderungen unterliegt und solche Werke Probleme mit der Aktualisierung haben. Insgesamt ist ein solches Rechtsgebiet aber erstaunlich stabil. Das knapp 40 Jahre alte Außensteuergesetz tut nach wie vor seinen Dienst, das Doppelbesteuerungsrecht wird von einem Musterabkommen und seinen Kommentierungen geklammert. Die Grundlagen des Internationalen Steuerrechts sind diesem Werk vorangestellt. In der täglichen Arbeit wird es jedoch immer wieder Probleme mit der Aktualisierung geben.

Schütze

Rechtsverfolgung im Ausland,

De Gruyter Recht Verlag, 4. Aufl., Berlin 2009, 437 Seiten

Dieses Buch hat in sich ein Problem. Es schildert eine hochkomplexe Materie und systematisiert sie in überschaubarer Weise. Bereits seit mehreren Auflagen ist dieses Buch bei grenzüberschreitender Rechtsverfolgung unentbehrlich. Die Ausführungen können aber nie aktuell sein: Vor Redaktionsschluß im Jahr 2009 erklärte bspw. der Oberste Gerichtshof in Liechtenstein die Ausländersicherheit für verfassungswidrig. Kurz nach Redaktionsschluß führte sie der Gesetzgeber wieder ein. Zwischenzeitlich hat der EFTA-Gerichtshof sein Machtwort gesprochen; weitere Klagen versuchen sie wieder abzuschaffen. Ansonsten stecken interessante Materien in diesem Buch, bspw. die Rechtsverfolgung u.a. mittels Schiedsgerichtsbarkeit und alle Fragen (und Antworten) hinsichtlich der Abwehr ausländischer Verfahren.

In der nächsten Ausgabe u. a.:

LiteraTour spezial: Festschriften;

Grambow, **Organe von Vereinen und Stiftungen**; Haisch/Helios, **Rechtshandbuch Finanzinstrumente**; Damnitz/Kleutgens, **Mezzanine-Kapital**; Waclawik, **Prozessführung im Gesellschaftsrecht**; Mock/Streppel, **Taktik im gesellschaftsrechtlichen Verfahren**,

Redaktion

Steuermelder

Entnahmegewinn nach § 6 Abs. 5 EStG 1999 – kein Anspruch auf „Gleichbehandlung in der Zeit“

Abstract: Wird ein Wirtschaftsgut zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen, ist nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG 1999 der Teilwert anzusetzen. Gegen die hiermit verbundene Gewinnrealisierung bestehen auch mit Rücksicht darauf keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass der Gesetzgeber für den Fall, dass ein solcher Übertragungsvorgang nach dem 31.12.2000 erfolgt, die Fortführung des bisherigen Buchwerts angeordnet hat.

Anlaß: BFH, Urt. v. 20.05.2010, IV R 42/08, BStBl. II 2010 S. 820

I. Sachverhalt

Eine KG nutzte ein Betriebsgrundstück, das ihr selbst und der Komplementärin je zur Hälfte gehörte. Im Dezember 1999 übertrug die Komplementärin ihren Grundstücksanteil unentgeltlich auf die beiden Kommanditisten. Die Kommanditisten übernahmen die auf dem Grundstück lastenden Grundschulden, nicht aber die von der KG passivierten Darlehensschulden von 460.000 DM. Das Eigenkapital der KG belief sich auf 2,9 Mio. DM.

Das FA ging davon aus, daß der Miteigentumsanteil von der Komplementärin zum Teilwert entnommen worden sei, und ermittelte einen Sonderbilanzgewinn von ca. 433.000 DM. Diesen berücksichtigte es auch beim Erlaß des GewSt-Messbescheids für die KG. Die dagegen erhobene Klage wies das FG ab (Niedersächsisches FG, Urt. v. 04.07.2008 10 K 764/03).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte das FG-Urteil. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1999 sei eine unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer als mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme zu behandeln. Der Vorgang sei hier als unentgeltlich anzusehen, weil die alleinige Übernahme der dinglichen Lasten ohne Gefahr der Inanspruchnahme kein Entgelt darstelle. Daß derselbe Vorgang vor 1999 und ab 2001 nicht zur Aufdeckung stiller Reserven geführt hätte, sei unbeachtlich.

III. Praxishinweis

- (1) Das Urteil betrifft im wesentlichen die *in den Jahren 1999 und 2000 geltende Rechtslage zur Behandlung unentgeltlicher Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer* derselben Mitunternehmerschaft nach der seinerzeit geltenden Fassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als Entnahme des übertragenden Mitunternehmers unter Aufdeckung der stillen Reserven. Auf der Seite des Übertragungsempfängers lag eine mit dem Teilwert zu bewertende Einlage in sein Sonderbetriebsvermögen vor. Weil die Wirtschaft aufgrund dieser Regelung eine starke Behinderung von Umstrukturierungen durch von den Gesellschaftern aus der Vermögenssubstanz zu leistende Steuern sah, änderte der Gesetzgeber mit Wirkung die Norm *ab 2001* in der Weise, daß er in Anlehnung an die vor 1999 geltende Regelung des sog. Mitunternehmererlasses *Übertragungen der dargestellten Art zum Buchwert* zuließ.
- (2) Daß die Rechtslage vor 1999 und nach 2000 günstiger gestaltet war, macht die Rechtslage in den Streitjahren 1999 und 2000 mit der Notwendigkeit der Aufdeckung stiller Reserven nach zutreffender Auffassung des BFH nicht gleichheitswidrig, weil der Gesetzgeber aus Rechtsgründen nicht an einem Wechsel des Besteuerungssystems gehindert war.

Keine Anwendung des StraBEG auf ordnungsgemäß erklärte Einkünfte – Besteuerungsgleichheit – Verfassungskonforme Auslegung einer Norm – Kein strukturelles Vollzugsdefizit bei Einkünften aus selbständiger Arbeit

Abstract: 1. Eine einkommensteuerrechtliche Begünstigung durch das StraBEG wird nur denjenigen Steuerpflichtigen zuteil, die unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 StraBEG fallen.

2. Eine Erstreckung der Begünstigungen, insbesondere des Steuersatzes von 25 v.H., auf die ordnungsgemäß erklärten Einkünfte anderer Steuerpflichtiger ist ausgeschlossen.

Anlaß: BFH, Urt. v. 31.08.2010 VIII R 11/08, BStBl. II 2011 S. 72

I. Sachverhalt

Im Streit ist, ob die Einkommensteuer für das Streitjahr (2001) im Hinblick auf Bestimmungen des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung – StraBEG – (Art. 1 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003, BGBl. I 2003 S. 2928) niedriger festzusetzen ist. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Mitgesellschafter einer Rechtsanwaltssozietät sowie als Schriftsteller und aus Vortragstätigkeit, ferner aus Kapitalvermögen. Das FA veranlagte den Kläger erklärungsgemäß. Mit der nach erfolglosem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Klage machte der Kläger die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG geltend. Seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit würden vollumfänglich der Besteuerung unterworfen, während hinterzogene Einnahmen nach den Bestimmungen des StraBEG nur zu 60 v.H. besteuert würden und bei einer Nacherklärung im Jahre 2004 einem Steuersatz von nur 25 v.H. unterlägen. Klage und Revision hatten keinen Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Da die Tarifbegünstigung „als Brücke zur Steuerehrlichkeit“ nach dem StraBEG ausdrücklich die Hinterziehung von Steuern voraussetzt und diese Voraussetzung bei dem Kläger nicht vorlag, konnte der BFH der Revision nicht zum Erfolg verhelfen.

III. Praxishinweis

Die Entscheidung liegt auf einer Linie zur ständigen Rechtsprechung, daß Steuerehrliche, die bereits ordnungsgemäß zur Steuer veranlagt worden sind, die mit dem StraBEG „gebaute“ Brücke zur Rückkehr in die Legalität nicht brauchen (vgl. dazu BVerfG-Urt. v. 27.06.1991 2 BvL 3/89, BVerfGE 84 S. 233, BStBl. II 1991 S. 652) und deshalb nicht in den Kreis der vom StraBEG erfaßten Steuerpflichtigen einzubeziehen sind (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.07.2008 II B 47/07, BFH/NV 2008 S. 1846; vom 26.11.2008 VIII B 167/07 und VIII B 168/07, juris; vom 20.10.2009 VIII B 138/09, nicht veröffentlicht; vom 02.11.2009 VI B 87/08, BFH/NV 2010 S. 605).

Abgesehen davon wäre eine unterstellte Verfassungswidrigkeit der Begünstigung für Steuerhinterzieher nur dann für Verfahren von Steuerehrlichen entscheidungserheblich, wenn eine mögliche Vorlage an das BVerfG erwartbar eine Ausdehnung der Begünstigung auf alle Steuerpflichtigen zur Folge haben müßte. Dies hat der BFH zu Recht als „schlechthin ausgeschlossen“ angesehen.

Termine

November 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer international	Björn Ahrens Götz Neuhahn	02.–03. 11. 2011, Berlin	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Latente Steuern nach IFRS & HGB	StB Prof. Dr. Klaus Hahn Douglas Nelson	02.–03. 11. 2011, München	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RiOLG Dr. Dietmar Onusseit	03. 11. 2011, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 02 21/4 00 88 30 Fax: 02 21/4 00 88 77 www.rws-verlag.de
Steuerliche Hinweise und Dispositionen 2011/2012	MinR Hermann Bernwart Brandenburg StB/BP Prof. Dr. Hans Ott StB Dr. Martin Strahl	03. 11. 2011, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Methoden der Unternehmensbewertung	Dr. Marc Hayn Prof. Dr. Volker Peemöller	03.–04. 11. 2011, Mainz	Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH Tel.: 02 11/8 87-14 70 Fax: 02 11/8 87-97-14 70 www.corporate-finance- fachportal.de
Praxisschwerpunkte Steuerrecht	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi RiFG Thomas Müller	03.–04. 11. 2011, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Internationale Rechnungs- legung und Bilanzpolitik	StB/WP Marco See StB/WP Norbert Heinzelmann	04. 11. 2011, Frankfurt	Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH Tel.: 02 11/8 87-14 70 Fax: 02 11/8 87-97-14 70 www.corporate-finance- fachportal.de
Umwandlungssteuerrecht kompakt Teil 1	Prof. Dr. Hans Ott	04. 11. 2011, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

November 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Umwandlungssteuerrecht kompakt Teil 2	Prof. Dr. Hans Ott	04. 11. 2011, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsschwerpunkte bei vorweggenommener Erbfolge und Nachfolgeplanung	Prof. Dr. Georg Crezelius RA/Notar Dr. Reinhard Geck	04. 11. 2011, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
17. Steueranwaltstag Berlin 2011	RA/FAStR Dr. Martin Wulf Prof. Dr. Gerhard Kraft RA/StB Friedhelm Jacob RA/FAStR Dr. Matthias Söffing Dr. Lars Micker RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann RAin Susanne Thonemann Max Rau RiFG Prof. Dr. Thomas Stapperfend RA/FAStR Dr. Michael Streck	04./05. 11. 2011, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Mittelstandsfinanzierung	Prof. Dr. Diethard Simmert	04. 11. 2011, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel: 0 22 03/9 93 09-0 Fax: 0 22 03/9 93 09-9 www.stbverband-koeln.de
Umsatzsteuer im Energiehandel	RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner StB/Dipl.-Kfm. Ulrich Schmerkotte	07. 11. 2011, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Sachzuwendungen im Lohn- und Umsatzsteuerrecht	Uwe Albert StB/BP Michael Lohmann	07. 11. 2011, Hamburg	Albertakademie Tel. 0 40-6 03 09 33 Fax 0 40-6 03 27 58 www.albertakademie.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis	RiFG Dr. Hans-Peter Dellner RA/StB Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB/Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	07. 11. 2011, Landshut	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

November 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Haftungsgefahren und Haftungsvermeidung in der GmbH – Gesellschafter, Geschäftsführer, Aufsichtsrat, Berater	Notar Dr. Eckhard Wälzholz	07. 11. 2011, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis des Internationalen Steuerrechts	RA/FASr/Dipl.-Fw. Dr. Dirk Pohl RA/FASr Prof. Dr. Arndt Raupach	07.–08. 11. 2011, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Beratungsschwerpunkte der Umsatzsteuer	RA/FASr/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner	08. 11. 2011, Hamburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de
Umsatzsteuer kompakt	Dipl.-Fw. Peter Lentschig	08. 11. 2011, Ulm	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Systematik der Umsatzsteuer	RiBFH Dr. Christoph Wäger Jörg Kraeusel	08. 11. 2011, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	StB/Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	09. 11. 2011, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Umsatzsteuerprüfung und Nachschau	Holger Maier RA/StB Dr. Christian Salder	10. 11. 2011, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de
(Cross-Border-) Beziehungen im Private Banking im Verhältnis Schweiz zu Deutschland	StB Markus Baumgartner RA/FA Bank-/KapitalmarktR Christian Hackenberg Dr. Jan-Gerrit Iken Dr. Reinhard Preusche	10. 11. 2011, Zürich	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 0 69/2 73 21 62 Fax: 0 69/2 73 22 00 www.wm-seminare.com
Steuerbilanz 2010/2011	StB/Dipl.-Kfm. Jörg Herrfurth StB/WP/Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	10. 11. 2011, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Altersversorgungsverpflichtungen in der Handels- und Steuerbilanz	StB/WP/Dipl.-Kfm. Thomas Budde	10. 11. 2011, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de

November 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Abgeltungsteuer & Jahresendreporting	StB Anne-Kathrin Eck Stephan Dankert	10.–11. 11. 2011, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 0 69/2 73 21 62 Fax: 0 69/2 73 22 00 www.wm-seminare.com
Unternehmerisches Vermögen in der erbrechtlichen Beratung: Bilanzen, Bewertung und Erbschaftsteuer	StB/WP Claus Hoffmann RA/FAStR Dr. Guido Holler	11. 11. 2011, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	11. 11. 2011, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Übertragung heilberuflicher Praxen – vertragsarztrechtliche, zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte	RA/FAMedR/FAStR Michael Seiters	12. 11. 2011, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Mergers & Acquisitions	Martin Conrad Dr. Jan-Mathias Kuhr Dr. Sven Tischendorf Christian Tilmann Heiko Ziehms	14.–15. 11. 2011, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Latente Steuern nach HGB und IFRS im Einzel- und Konzernabschluss	StB/WP/Dipl.-Kfm. Carsten Ernst	15. 11. 2011, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer International	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	15.–16. 11. 2011, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
GmbH-Steuer-Highlights 2011/2012 – Verwaltung, Rechtsprechung, Gesetzgebung und ihre Auswirkungen auf die GmbH-Beratungspraxis	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	17. 11. 2011, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NWB Lohnsteuer-Jahrestagung	RiBFH Prof. Dr. Walter Drenseck Peter Hagel Dipl.-Fw. Walter Niermann RiBFH Dr. Stefan Schneider	17.–18. 11. 2011, Heidelberg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

November 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Latente Steuern nach BilMoG	Prof. Dr. Heinz Göhring StB/WP Andreas Langseder	18. 11. 2011, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Steuerliche Faktoren Corporate Finance	Dr. Carsten Kuhlmann Dr. Hartmut Winkler	18. 11. 2011, Frankfurt	Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH Tel.: 02 11/887-14 70 Fax: 02 11/887-97-14 70 www.corporate-finance-fachportal.de
Steuerbilanz & E-Bilanz mit SAP	Claus Heßling	21. 11. 2011, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de
Immobiliensteuern optimieren	StB Dr. Heinrich Fleischer StB Andreas Funke	21. 11. 2011, München	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de
Aktuelle Fragen bei der Umsatzsteuer	Michael Langner RiBFH Dr. Christoph Wäger Dr. Matthias Winter	22. 11. 2011, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
GmbH & Co. KG Rechtsform für den Mittelstand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte, zivil- und steuerrechtliche Gestaltung	RA/FAStR/StB Dr. Frank Hannes StB/Dipl.-Ökonom Dr. Matthias Rogall RA/FAStR Dr. Michael Winter	22. 11. 2011, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in der Pharmabranche	Peter Schilling StB Frank-Peter Ziegler Dipl.-Fw. Karlheinz Schnägelberger	23. 11. 2011, München	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de
11. IStR-Jahrestagung 2011	RiBFH Dr. Peter Brandis Andreas Benecke Dr. Gottfried E. Breuninger RA/StB Dr. Jan Brinkmann	24.–25. 11. 2011, Berlin	Beck-Akademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 8189-0 Fax: 0 89/3 8189-5 03 www.beck.de
Die GmbH	RiBGH a.D. Prof. Dr. Wulf Goette RA/StB Dr. Heinrich Hübner Dr. Rolf Möhlenbrock Notar Prof. Dr. Hans-Joachim Priester Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt RiBFH Dr. Roland Wacker	24.–26. 11. 2011, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 023 4/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

November 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer in der Insolvenz	RA Andreas Albrecht StB/Dipl.-Ökonom Rainer Beck	25. 11. 2011, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Jahresabschluss und Steuerbilanz 2011 – BilMoG, latente Steuern und E-Bilanz	RA/StB Jürgen Sievert Prof. Dr. Carsten Theile StB/Dipl.-Kfm. Andreas von Hellfeld	28. 11. 2011, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de
Besteuerung von Investmentfonds	StB/Dipl.-Wirtsch.-Ing. Marco Brinkmann StB/Dipl.-Kfm. Christan Eberbach	29. 11. 2011, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StB/Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	30. 11. 2011, Saarbrücken	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NWB Praxisforum Unternehmens- und Vermögensnachfolge 2011	Prof. Dr. Georg Crezelius Dr. Christoph Philipp Hermann-Ulrich Viskorf RA Dr. Stephan Viskorf Notar Dr. Eckhard Wälzholz	30. 11. 2011, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de

Dezember 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Grund- und Standardprobleme der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Beratungspraxis	RA/FAStR/Notar Dr. Jürgen Christ Prof. Dr. Michael Fischer	02.–03. 12. 2011, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 023 4/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelles Steuer- und Bilanzsteuerrecht zum Jahresende für Juristen	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi Prof. Dr. Christoph Uhländer	03. 12. 2011, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Steuerrecht kompakt	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen	03. 12. 2011, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 023 4/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Dezember 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	Hermann Bernwart Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius RiFG Dr. Horst-Dieter Flumi Notar Prof. Dr. Dieter Mayer RA/FAStR/StB Dr. Matthias Schell RiFG Dr. Harald Schießl	05.–06. 12. 2011, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 023 4/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Unternehmensbewertung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz	StB/WP/Dipl.-Kfm. Christoph Wollny	06. 12. 2011, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Praxis der Unternehmensumwandlung – Wege in die und aus der GmbH/GmbH & Co. KG, Formwechsel, Verschmelzung, Spaltung	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	06. 12. 2011, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht 2011 Praxisorientiertes Basiswissen	Prof. Dr. Michael Fischer RA/FAStR Dr. Peter Haas RA/FAStR/StB Arndol Chr. Stange StB/Dipl.-Kfm. Stephan Strothenke	08.–10. 12. 2011, München	Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/70 35 07 www.fachanwalt-fuer-steuerrecht.de
Steuerliche Aufrechnung in der Insolvenz	RA/StB Dr. Günter Kahlert RiBFH Reinhart Rüsken	12. 12. 2011, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877 www.rws-verlag.de
BWL Basiswissen für Mitarbeiter	Dr. Andreas Nagel	13. 12. 2011, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel: 0 22 03/9 93 09-0 Fax: 0 22 03/9 93 09-9 www.stbverband-koeln.de
Basiswissen im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	15. 12. 2011, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	16. 12. 2011, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Marcel Krumm Prof. Dr. Roman Seer	16. 12. 2011, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 023 4/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de