

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2010

53. Ausgabe | 12. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen
Streck Mack Schwedhelm,
München

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 42 Jacob/Hagena
**Personengesellschaften im
Abkommensrecht:
Spezialregelungen im DBA Italien**
- 49 von Brocke **Gewinnkorrekturvorschriften
sind im Grundsatz europarechtlich
zulässig**
- 51 Dikmen **Vollstreckung ausländischer
Steuern**
- 55 Pott **Paradigmenwechsel? –
Neue Ansätze in der Rechtsprechung
des EuGH zum Ertragsteuerrecht und die
anwaltliche Arbeit**
- 59 Jahn/Gierlich **Umsatzsteuerliche
Organschaft und Insolvenz - Steuerfallen
und Chancen in Organkreisen unter
besonderer Berücksichtigung neuer
Finanzrechtsprechung**
- 67 Schwärzler/Schatzmann **Internationale
Amtshilfe in Steuersachen**
- 73 **LiteraTour**
- 75 **Steermelder**
- 79 **Termine**

www.steuerrecht.org

Editorial

I.

Es ist amtlich: Es gibt keine Steueroasen mehr. Der fröhliche Quartalsberichterstatte des Steuerrechts, *Harald Plewka*, konstatiert in der NJW: „Die SteuerHBekV muß demnach nicht angewandt werden – es genügt dem Finanzminister, wenn der Gegner (die Steueroase) sie kennt und fürchtet.“ Diese etwas weltfremde Sicht der Dinge übersieht, daß die SteuerHBekV auf die deutschen Steuerpflichtigen zielt und kein Instrument des deutschen Steuerkolonialismus ist.

II.

Deutschland war noch nie ein Einwanderungsland. Es wird aber langsam und sicher zum Auswanderungsland. Dahinter stehen selten steuerliche Motive. Viele ziehen wegen der sozialen Geringschätzung weg. Höhere Bezahlung vieler Berufe kommt vor allem daher, daß man viele Berufe im Ausland höher schätzt. Die klugen Köpfe, die Deutschland verlassen, kehren auch solchen Ressentiments wie „Sesselfurzer“ oder „Sozialschmarotzer“ den Rücken, die das Bild ganzer Berufsgruppen mit den Farben des Neides malen.

III.

In der Schweiz ist die jetzt propagierte „Weißgeld-Strategie“ heftig umkämpft. Sie wird von einigen Politikern und Bankern als „Weißgeldlüge“ beschimpft und verunglimpft. Wo käme man denn hin, wenn man den Kunden aufforderte, seinen Steuerbescheid vorzulegen, womöglich jedes Jahr erneut. Ein hilfloser Ausdruck des fehlenden Gespürs für den Kunden und dessen Wünsche.

Eine schönes Frühjahr 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 Bäuml, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB), baeumel@sina-maassen.de

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, München (JD), jennifer.dikmen@streck.net

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

Die 54. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2010.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Antje Hagena*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Friedhelm Jacob*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Jennifer Dikmen*, Rechtsanwältin in München; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Bonn; *Dorothee Gierlich*, Rechtsanwältin in Bonn; *Katja Rosenplänter*, Rechtsanwältin in Konstanz.

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**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; 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 **Prof. 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 0 30/72 61 52-0;

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 und 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

Personengesellschaften im Abkommensrecht: Spezialregelungen im DBA Italien

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, und Dr. Antje Hagena, Rechtsanwältin, Hengeler Mueller, Frankfurt¹

I. Einleitung – Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

Personengesellschaften werden häufig grenzüberschreitend eingesetzt, so zum Beispiel im Rahmen geschlossener Fondsstrukturen. In Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Anleger beteiligen sich über eine deutsche Personengesellschaft an Anlageobjekten im Ausland. Diese werden entweder über eine Betriebsstätte der Personengesellschaft oder über eine weitere ausländische Personengesellschaft gehalten.

Sind mehrere Rechtsordnungen auf die Besteuerung der Einkünfte einer grenzüberschreitend tätigen Personengesellschaft anwendbar, kann es zu einer Doppel-, Nicht- oder Minderbesteuerung von Einkünften kommen. Dieses Phänomen tritt zwar nicht ausschließlich bei Personengesellschaften auf. Das von sehr vielen Staaten praktizierte Welteinkommensprinzip führt bei grenzüberschreitender Tätigkeit typischerweise dazu, daß Einkünfte doppelt besteuert oder belastet werden. Dies durch unilaterale oder bilaterale Regelungen zu vermeiden, ist speziell bei Personengesellschaften besonders schwierig: Zu dem Problem der Doppel- oder Nichtbesteuerung treten sogenannte Qualifikationskonflikte hinzu. Die beteiligten Steuersubjekte werden unterschiedlich behandelt; die von ihnen erwirtschafteten Einkünfte werden unterschiedlich zugerechnet.

Auch Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) können Qualifikationskonflikte und einhergehende Doppel- oder Nichtbesteuerungen von Einkünften einer Personengesellschaft oftmals nicht oder nur bedingt vermeiden bzw. ausräumen. Die vertragsschließenden Staaten gehen deshalb vermehrt dazu über, die übereinstimmende Anwendung von Abkommensvorschriften durch spezielle Regelungen für Personengesellschaften im DBA zu gewährleisten.

Der vorliegende Beitrag soll die Auswirkungen solcher Spezialregelungen am Beispiel des DBA zwischen Deutschland und Italien (im folgenden „DBA Italien“)² beleuchten. Zu Grunde liegt der Fall im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Personen, die sich über eine deutsche Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesell-

schaft in Italien beteiligen. Es soll gezeigt werden, wie sich eine DBA-Regelung zur Ansässigkeit und Abkommensberechtigung von gewerblichen Personengesellschaften auf die Anwendung des übrigen DBA-Instrumentariums zur Vermeidung einer doppelten oder (teilweise) ausbleibenden Besteuerung auswirken kann.

II. Besteuerung laufender Einkünfte gewerblicher Personengesellschaften nach dem DBA Italien

A. Innerstaatliches Recht

1. Deutschland

Für deutsche Einkommensteuerzwecke sind Personengesellschaften steuerlich transparent. Sowohl thesaurierte als auch ausgeschüttete Einkünfte einer gewerblichen³ Personengesellschaft werden demgemäß nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unmittelbar den Gesellschaftern als Mitunternehmern zugewiesen.

Auch italienische Personengesellschaften sind aus deutscher Sicht einkommensteuerrechtlich transparent. Dies folgt aus dem sogenannten Rechtstypenvergleich.⁴ Im BMF-Schreiben vom 24.12.1999⁵ wird beispielsweise eine italienische Personengesellschaft in Form der soci-

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

- 1 RA/StB Friedhelm Jacob ist Partner, RA'in Dr. Antje Hagena ist Associate im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller.
- 2 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzungen vom 18.10.1989, BGBl. 1990 II, 743.
- 3 Es kann in diesem Zusammenhang offenbleiben, ob die deutsche Personengesellschaft originär gewerblich tätig, gewerblich geprägt oder durch die Beteiligung an einer gewerblichen ausländischen Personengesellschaft gewerblich infiziert ist.
- 4 Die Grundsätze des Rechtstypenvergleichs gehen zurück auf die sogenannte „Venezuela-Entscheidung“ des RFH v. 12.02.1930, RStBl. 1930, 444 f., das die Einordnung einer Kommanditgesellschaft venezolanischen Rechts zum Gegenstand hatte.
- 5 „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze“, BStBl. I 1999, S. 1076 ff. (S. 1116).

età in accomandita semplice (S.a.s.) als einer deutschen Kommanditgesellschaft (KG) vergleichbar angesehen und ist daher für deutsche Steuerzwecke transparent. Dies entspricht den Kriterien im BMF-Schreiben vom 19.03.2004⁶, nach denen eine ausländische Personengesellschaft einer deutschen KG gleichzustellen ist.

2. Italien

Im Steuerrecht Italiens sind die der deutschen KG und OHG entsprechenden Gesellschaften italienischen Rechts (*società in accomandita semplice und società in nome collettivo*) ebenfalls steuerlich transparent. Die Einkünfte einer S.a.s. und einer S.n.c. werden zunächst auf deren Ebene ermittelt und dann den einzelnen Gesellschaftern entsprechend ihrem Gewinnanteil zugerechnet.⁷ Demgegenüber behandelt Italien ausländische Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften. Eine deutsche Personengesellschaft unterliegt deshalb in Italien mit ihren Einkünften der italienischen Körperschaftsteuer (IRES).

B. Abkommensebene

Erzielt eine deutsche Personengesellschaft Einkünfte aus einem Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft italienischen Rechts, so wird die Befugnis Deutschlands zur Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch das DBA Italien eingeschränkt. Die Vorteile des DBA Italien können aber nur Personen in Anspruch nehmen, die abkommensberechtigt sind. Das setzt zweierlei voraus. Einmal muß es sich um eine „Person“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 d)⁸ handeln. Ferner muß diese Person in einem der Vertragsstaaten abkommensrechtlich ansässig sein (Art. 4 Abs. 1).

1. Deutsche und italienische Personengesellschaften

Unter den Begriff der „Person“ faßt das DBA Italien in Art. 3 Abs. 1 d) natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Eine deutsche oder italienische Personengesellschaft ist keine „Gesellschaft“ im Sinne des Abkommens, denn Art. 3 Abs. 1 e) faßt hierunter nur juristische Personen und Rechtsträger, die wie juristische Personen besteuert werden. Eine Personengesellschaft ist jedoch als „andere Personenvereinigung“ einzuordnen und damit abkommensrechtlich als Person.

Als einkommensteuerlich transparente Person unterliegt weder eine deutsche noch eine italienische Personengesellschaft selber mit ihrem Welteinkommen der deutschen oder italienischen Einkommensteuer.⁹ Sie wäre danach grundsätzlich keine in Deutschland oder Italien ansässige Person im Sinne von Art. 4 Abs. 1. Eine Personengesellschaft gilt jedoch gemäß Nr. (2) Satz 1 des Protokolls als im Sinne des Art. 4 Abs. 1 in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates gegründet worden ist oder sich der Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit in diesem Staat befindet.¹⁰ Ist demnach eine Personengesellschaft

etwa als KG oder OHG nach deutschem bzw. als S.a.s. oder S.n.c. nach italienischem Recht gegründet, ist sie damit für Zwecke des DBA Italien eine in Deutschland oder in Italien ansässige Person und kann daher grundsätzlich die Abkommensvorteile für sich in Anspruch nehmen.

2. In Deutschland ansässige Gesellschafter

Die in Deutschland ansässigen Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft unterliegen mit ihrem Welteinkommen der deutschen Einkommensteuer. Sie sind daher im Sinne des Art. 4 Abs. 1 ansässige und damit abkommensberechtigte Personen.

3. Gewährung der Abkommensvorteile

Erzielt eine deutsche Personengesellschaft, an der in Deutschland ansässige Personen als Mitunternehmer beteiligt sind, Einkünfte aus ihrer Beteiligung an einer italienischen Personengesellschaft mit italienischer Betriebsstätte, dann unterliegt insoweit die deutsche Besteuerungsbefugnis den Schranken des DBA Italien. Dieses Ergebnis läßt sich auf zwei Wegen herleiten.

a) 1. Alternative: Personengesellschaft als „Unternehmen eines Vertragsstaats“

Weil sie in Italien ansässig ist (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Nr. (2) Satz 1 des Protokolls), ist die italienische Personengesellschaft abkommensberechtigt. Als gewerbliche Personengesellschaft betreibt sie gemäß Art. 3 Abs. 1 f) ein „Unternehmen des Vertragsstaats Italien“. Gewinne eines solchen italienischen Unternehmens können nach der Regelung in Art. 7 Abs. 1, 1. Halbsatz grundsätzlich nur in Italien besteuert werden. Eine deutsche Besteuerungsbefugnis besteht nur insoweit, als die italienische Personengesellschaft Gewinne aus einer deutschen Betriebsstätte erzielt.

Zu beachten ist noch die Regelung in Nr. (2) Satz 2 des Protokolls. Danach ist die Fiktion der abkommensrecht-

6 Sogenanntes „LLC-Schreiben“, BStBl. I 2004, S. 411 ff.; als Kriterien für die Behandlung einer Gesellschaft als steuerlich transparente Personengesellschaft werden genannt: Keine zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, unbeschränkte Haftung mindestens eines Gesellschafters, eingeschränkte Übertragbarkeit der Anteile an der Gesellschaft, Unabhängigkeit der Gewinnverteilung von einem Beschluß der Gesellschafterversammlung; kein Erfordernis für Kapitalaufbringung.

7 Etwas anderes gilt jedoch für Zwecke der italienischen Gewerbesteuer (IRAP), für die Personengesellschaften ebenso wie im deutschen Gewerbesteuerrecht grundsätzlich eigenständige Steuersubjekte sind.

8 „Art.“ ohne weiteren Zusatz bezieht sich auf Artikel des DBA Italien.

9 Daß die Personengesellschaft selber für Zwecke der Gewerbesteuer Steuersubjekt ist, macht sie nicht zur „ansässigen“ Person. Denn der Gewerbesteuer unterliegt nicht ein „Welteinkommen“, sondern nur der Gewerbeertrag aus inländischen Betriebsstätten (s. § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

10 Nr. 2 Satz 1 des Protokolls bestätigt damit indirekt, daß eine Personengesellschaft eine „Person“ im Sinne von Art. 3 Abs. 1 d) ist.

lichen Ansässigkeit einer Personengesellschaft in ihrem Gründungsstaat in ihren Wirkungen auf den anderen Vertragsstaat beschränkt. Dieser Quellen- bzw. Belegenheitsstaat soll durch das DBA nur insoweit in seiner Besteuerungskompetenz beschränkt sein, als Einkünfte aus oder Vermögen in seinem Territorium im Gründungsstaat der Personengesellschaft der Steuer unterworfen sind.¹¹ Für den vorliegenden Sachverhalt ist diese Beschränkung nicht einschlägig. Denn Unternehmensgewinne der Personengesellschaft italienischen Rechts wären, soweit sie aus einer deutschen Betriebsstätte stammen, im Anwendungsbereich des Art. 7 nicht der deutschen Besteuerungsbefugnis entzogen. Nr. (2) Satz 2 des Protokolls wäre also vorliegend bereits tatbestandlich nicht erfüllt. Soweit es um Einkünfte aus italienischen Betriebsstätten der italienischen Personengesellschaft geht, schränkt Nr. (2) Satz 2 des Protokolls die eigenständige abkommensrechtliche Ansässigkeit der italienischen Personengesellschaft nicht ein.

Ist die italienische Personengesellschaft damit ein „Unternehmen eines Vertragsstaats“, sind die von ihr erzielten Einkünfte – namentlich die aus ihren italienischen Betriebsstätten – schon gemäß Art. 7 Abs. 1, 1. Halbsatz von der deutschen Einkommensteuer¹² freizustellen.¹³ Eines Rückgriffs auf den Methodenartikel (Art. 24 Abs. 3 a) bedarf es insoweit nicht.¹⁴ Die in Italien steuerpflichtigen Einkünfte unterliegen in Deutschland bei den Gesellschaftern der inländischen Personengesellschaft jedoch dem einkommensteuerlichen Progressionsvorbehalt. Der Progressionsvorbehalt ergibt sich unmittelbar aus der innerstaatlichen Bestimmung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG. Abkommensrechtliche Regelungen wären nur insoweit heranzuziehen, als sie möglicherweise die Anwendung des § 32b EStG ausschließen.¹⁵ Das ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Weder der abkommensrechtliche Methodenartikel, der in Art. 24 Abs. 3 a) Satz 2 den Progressionsvorbehalt ausdrücklich vorsieht, noch Art. 7 Abs. 1, 1. Halbsatz als vorrangiger Verteilungsartikel mit abschließender Rechtsfolge schränkt die Anwendung des innerstaatlichen Progressionsvorbehaltes ein.

b) 2. Alternative: Art. 7 Abs. 1, 2. Halbsatz, Abs. 2 DBA Italien

Alternativ kommt man zu demselben Ergebnis, wenn man für die Gewährung der Abkommensvorteile wegen der steuerlichen Transparenz beider Personengesellschaften auf die Abkommensberechtigung der in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und damit in Deutschland ansässigen Gesellschafter der deutschen Personengesellschaft abstellt. Auf Grund ihrer mittelbaren Beteiligung an der italienischen gewerblichen Personengesellschaft betreiben sie gemäß Art. 3 Abs. 1 f) ein „Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland“. Soweit dieses Unternehmen Gewinne erzielt, die einer italienischen Betriebsstätte zugerechnet werden können, folgt das Besteuerungsrecht Italiens für diese Einkünfte aus Art. 7 Abs. 1, 2. Halbsatz, Satz 2 und Abs. 2.

Denn die in Deutschland ansässigen Gesellschafter unterhalten aufgrund ihrer (indirekten) Beteiligung an der italienischen Gesellschaft jeweils eine anteilige Betriebsstätte in Italien im Sinne von Art. 5 Abs. 1. Nach Art. 24 Abs. 3 a) hat Deutschland die Einkünfte, die der italienischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, unter Progressionsvorbehalt von der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommen auszunehmen.¹⁶

III. Veräußerung des Anteils an einer italienischen Personengesellschaft durch eine deutsche Personengesellschaft

A. Innerstaatliches Recht

Veräußert eine deutsche Personengesellschaft ihren (qualifizierten, d.h. 20% der Stimmrechte oder 25% des Kapitals der Gesellschaft umfassenden) Anteil an einer italienischen Personengesellschaft, unterliegt der Veräußerungsgewinn in Italien auf der Ebene der deutschen Personengesellschaft dem allgemeinen Körperschaftsteuertarif von 27,5% (bezogen auf 49,72% des Veräußerungsgewinns). Die Beteiligung an der italienischen Personengesellschaft wird nicht als Betriebsstätte der deutschen Gesellschaft angesehen.

11 Durch die Regelung in Nr. (2) Satz 2 des Protokolls zum DBA Italien wird verhindert, daß infolge der (unveränderten) steuerlichen Transparenz einer Personengesellschaft im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten Besteuerungslücken entstünden, wenn bestimmte Gesellschafter im (fiktiven) Ansässigkeitsstaat beispielsweise eine vermögensverwaltenden Personengesellschaft mangels Betriebsstätte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG nicht beschränkt steuerpflichtig sind. In diesem Fall kann sich die Personengesellschaft insoweit nicht auf die Abkommensvorteile berufen; vgl. *Krabbe* in: *Debatin/Wassermeyer, DBA Italien*, Stand: Mai 2005, Art. 4 Rn. 24. Eine effektive Besteuerung im Sinne einer Subject-to-tax Klausel wird allerdings nicht verlangt, vgl. *Krabbe* a.a.O., Art. 4 Rn. 24. Im Entwurf eines Schreibens zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften vom 26.10.2009 (nv), wird in der Anlage zu „Besonderheiten einzelner DBA zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften“ vertreten, daß Nr. (2) des Protokolls zu Art. 4 bis 23 DBA Italien im Ergebnis bestimme, daß der Ansässigkeitsstatus der Personengesellschaft im Ergebnis auf die im gleichen Staat ansässigen Gesellschafter beschränkt sei. Dem ist nicht zuzustimmen, denn dem Wortlaut der Protokollvorschrift läßt sich eine solche subjektive Beschränkung nicht entnehmen.

12 Zu den unter das DBA Italien fallenden Steuerarten gehört gemäß Art. 2 Abs. 3 b) iv) DBA Italien auch die Gewerbesteuer, auf die hier jedoch nicht weiter eingegangen werden soll.

13 Etwas anderes könnte nur gelten, soweit die italienische Personengesellschaft ihrerseits Gewinne aus deutschen Betriebsstätten bezöge.

14 Dennoch prüft der BFH auch in den Fällen, in denen sich die Freistellung in Deutschland bereits aus einer abschließenden Verteilungsregelung außerhalb des Methodenartikels ergibt, ob die Voraussetzungen einer im Methodenartikel enthaltenen Quellenregelung erfüllt sind. Hierzu sogleich unter c. siehe BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl. II 2004, 260 mit Urteilsanmerkung *Jacob*, IStR 2004, 242.

15 BFH-Rechtsprechung seit Urteil v. ►► 19.12.2001, I R 63/00, BStBl. 2003 II, 302.

16 Zur der Quellenregelung in Nr. (16) d) des Protokolls als weitere Voraussetzung der Freistellung siehe nachfolgend zu III.B.4.

Aus deutscher Sicht gehört ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils einer deutschen Personengesellschaft an einer steuerlich transparenten, gewerblichen italienischen Personengesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb des in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters der deutschen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

B. Abkommensebene

Die Behandlung des Veräußerungsgewinns nach dem DBA Italien kann erneut auf zwei Wegen begründet werden, die jeweils zum gleichen Ergebnis führen:

1. Alternative 1: Deutsche Personengesellschaft als abkommensberechtigter Person

Gewinne aus der Veräußerung des Anteils der deutschen Personengesellschaft an der italienischen Personengesellschaft können nach Art. 13 Abs. 2 in Italien als dem Staat besteuert werden, in dem die deutsche Gesellschaft als Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland eine Betriebsstätte in Gestalt der Beteiligung an der italienischen Personengesellschaft unterhält.¹⁷ Die Veräußerung der Beteiligung an der italienischen Personengesellschaft wird wie die Veräußerung der durch diese Beteiligung vermittelten anteiligen Betriebsstätte behandelt.

2. Alternative 2: In Deutschland ansässige Gesellschafter als abkommensberechtigter Personen

Stellt man für die Gewährung der Abkommensvorteile zugleich auf die Gesellschafter der steuerlich transparenten deutschen Personengesellschaft ab, so liegt in der Veräußerung der Anteile einer deutschen Personengesellschaft an einer italienischen Personengesellschaft eine (anteilige) Veräußerung der italienischen Betriebsstätte durch die deutschen Gesellschafter. Aus deutscher Sicht kann Italien gemäß Art. 13 Abs. 2 den Veräußerungsgewinn besteuern.

3. Qualifikationskonflikt

Nach seinem innerstaatlichen Recht behandelt Italien die Veräußerung von Anteilen an einer italienischen Personengesellschaft durch Nichtansässige wie die Veräußerung eines Anteils an einer *Kapitalgesellschaft*. Aus italienischer Sicht wird mithin keine italienische Betriebsstätte einer deutschen Personengesellschaft veräußert. Folglich sieht sich Italien für Zwecke des DBA nicht als Betriebsstättenstaat nach Art. 13 Abs. 2 zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns berechtigt.

Abkommensrechtlich ist deshalb davon auszugehen, daß Italien auf die Veräußerung der Anteile einer deutschen Personengesellschaft an einer italienischen Personengesellschaft Art. 13 Abs. 4 anwendet. Eine effektive Besteuerung im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel wird von Nr. (2) Satz 2 des Protokolls nicht verlangt.¹⁸ Da die in Deutsch-

land unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter (vorbehaltlich der Bestimmungen des DBA Italien) mit Gewinnen aus der italienischen Personengesellschaft grundsätzlich der Einkommensteuer unterworfen sind, bleiben die Beschränkungen der italienischen Besteuerungsbefugnis nach den Art. 6 bis Art. 23 anwendbar.

Danach hätte aus Sicht Italiens ausschließlich Deutschland das Recht zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns. Nach seiner eigenen Betrachtungsweise würde Deutschland auf den Veräußerungsgewinn Art. 13 Abs. 2 und Art. 24 Abs. 3 a) anwenden, den Gewinn mithin freistellen und ihn lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigen.

4. Quellenregelung / Subject-to-tax-Klausel

Damit die Einkünfte nach Art. 24 Abs. 3 a) in Deutschland freigestellt werden können, müssen sie jedoch aus dem anderen Vertragsstaat „stammen“. Der Begriff „stammen“ wird in Nr. (16) d) des Protokolls definiert. Danach gelten für die Zwecke des Art. 24 Abs. 3 a) Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus einem anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie im anderen Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Abkommen tatsächlich („effektiv“) besteuert worden sind.¹⁹ Diese Voraussetzung ist aufgrund des oben beschriebenen Qualifikationskonflikts nicht erfüllt, wenn Italien Art. 13 Abs. 4 anwendet und das Besteuerungsrecht ausschließlich Deutschland zuspricht. Da die Einkünfte dann nicht im Sinne der Nr. (16) d) des Protokolls aus Italien stammen, werden sie in Deutschland nicht freigestellt.

5. Abkommensrechtliche Switch-over-Klausel

Neben der unter 4. behandelten Quellenregelung in Nr. 16 d) des Protokolls enthält das DBA Italien mit Nr. (18) b) des Protokolls eine weitere Vorschrift, die speziell bei einer divergierenden Anwendung der Abkommensvorschriften durch die Vertragsstaaten sicherstellen soll, daß „weiße“ Einkünfte vermieden werden. Sieht man deshalb speziell für den unter 3. geschilderten Qualifikationskonflikt die Regelung in Nr. (18) b) des Protokolls als vorrangig gegenüber der „Rückfallklausel“ in Nr. (16) d) des Protokolls an, folgt (auch) aus dieser Bestimmung, daß Deutschland den

17 Art. 13 Abs. 4 ist bei dieser Betrachtungsweise nicht anzuwenden, da die italienische Gesellschaft nach Nr. (2) S. 1 des Protokolls zwar ebenfalls eine abkommensberechtigter Person ist, sich in dieser Konstellation jedoch nicht als die *Einkünfte erzielende Person* (dies ist bei Veräußerung der Anteile an der italienischen Personengesellschaft nur die deutsche Personengesellschaft) auf die Abkommensvorteile berufen kann; vgl. *Krabbe* in: Debatin/Wassermeyer, DBA Italien, Stand: Mai 2005, Art. 13 Rn. 15.

18 Vgl. *Krabbe* in: Debatin/Wassermeyer, DBA Italien, Stand: Mai 2005, Art. 4 Rn. 24.

19 Vgl. BFH v. ►► 17.10.2007, I R 96/06, BStBl. II 2008, 953 f. zur Auslegung der Quellenregelung des Art. 24 Abs. 3 a) DBA Italien als sogenannte Rückfallklausel.

Veräußerungsgewinn ungeachtet des Art. 24 Abs. 3 a) i.V.m. Art. 13 Abs. 2 besteuern darf: Wegen der unter 3. beschriebenen unterschiedlichen Qualifizierung des Veräußerungsgewinns auf Abkommensebene würden die betreffenden Einkünfte in Italien nicht besteuert und wären gleichzeitig von der deutschen Steuer befreit. Unter diesen Voraussetzungen erlaubt Nr. (18) b) des Protokolls den Übergang zur Anrechnungsmethode nach Art. 24 Abs. 3 b). Der Veräußerungsgewinn würde folglich in Deutschland in die steuerliche Bemessungsgrundlage des jeweiligen Gesellschafters der deutschen Personengesellschaft eingehen. Voraussetzung für diesen Methodenwechsel ist jedoch ein erfolgloses Verständigungsverfahren der Vertragsstaaten (Art. 26).

Der BFH wendet die Rückfallklausel in Art. 24 Abs. 3 a) i.V.m. Nr. (16) d) des Protokolls und die Switch-over-Klausel in Nr. (18) b) nebeneinander an. In Voraussetzungen und Rechtsfolgen könne es partiell zu Überschneidungen kommen; dies gebe aber keinen Anlaß, „die Vorschriften in ihrer jeweiligen Wirkungsweise zu verengen“.²⁰

6. Unilaterale Switch-over-Klausel (§ 50 d Abs. 9 EStG)

Ein Übergang zur Anrechnungsmethode könnte ohne ein vorheriges Verständigungsverfahren nach der innerstaatlichen Vorschrift des § 50 d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG zulässig sein. Danach wird die Freistellung für Einkünfte, die nach einem DBA von der deutschen Steuer auszunehmen sind, ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, daß die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können.

§ 50 d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG sollte nach der hier vertretenen Ansicht jedoch als subsidiär hinter der abkommensrechtlichen Spezialregelung in Nr. (18) b) des Protokolls zurücktreten. § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG ist als unilaterale Switch-over- bzw. Treaty-override-Klausel ausgestaltet („ungeachtet des Abkommens“). Deshalb wird die deutsche Finanzverwaltung im Falle eines Qualifikationskonflikts wahrscheinlich auch ohne ein abkommensrechtliches Verständigungsverfahren zur Besteuerung der Einkünfte in Deutschland übergehen. Gleichwohl sind nach hier vertretener Ansicht ausschließlich die zwischen den Vertragsstaaten ausdrücklich vereinbarten und damit völkervertragsrechtlich verbindlichen Regelungen zur Vermeidung der Nicht- oder Minderbesteuerung anzuwenden. Darüber hinaus ist Nr. (18) b) des Protokolls gegenüber § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG insoweit speziell, als der Übergang zur Anrechnungsmethode zusätzlich ein erfolgloses Verständigungsverfahren voraussetzt und damit die Norm bei gleicher Zielrichtung und Rechtsfolge nur anwendbar ist, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind.²¹

Dem BFH ist darin zuzustimmen, daß sich die Anwendungsbereiche der Nrn. (16) d) und (18) b) des Protokolls überschneiden und die Regelungen deshalb nebeneinander anzuwenden sein können, vorausgesetzt man faßt mit dem BFH die Quellenregel in Nr. (16) d) als echte Rückfallklausel auf. Nr. (18) b) des Protokolls ist nach der hier vertretenen Auffassung wiederum vorrangig gegenüber § 50 d Abs. 9 EStG, so daß in dem zu 3. geschilderten Qualifikationskonflikt erst dann zur Anrechnungsmethode übergegangen werden darf, nachdem die Vertragsstaaten ein Verständigungsverfahren erfolglos durchgeführt haben. Die Anwendbarkeit von Nr. (16) d) des Protokolls ist dagegen nicht an ein solches Verfahren geknüpft und auf den hier behandelten Qualifikationskonflikt ebenfalls und eigenständig anwendbar, so daß auf dieser Rechtsgrundlage ein sofortiger Übergang zur Anrechnungsmethode zulässig ist. Im Ergebnis darf Deutschland zur Vermeidung des oben dargelegten Qualifikationskonflikts auf Grundlage der Subject-to-tax-Klausel in Nr. (16) d) des Protokolls zur Anrechnungsmethode übergehen.

IV. Mittelbare Veräußerung von Anteilen an einer italienischen Personengesellschaft

A. Innerstaatliches Recht

Die deutsche Personengesellschaft wird nach italienischem Steuerrecht als eine in Deutschland ansässige Körperschaft angesehen. Veräußert ein in Deutschland ansässiger Gesellschafter einen Anteil an einer deutschen Personengesellschaft, die ihrerseits an einer gewerblichen italienischen Personengesellschaft mit Betriebsstätte in Italien beteiligt ist, so unterliegt ein Gewinn aus diesem Vorgang in Italien nicht der beschränkten Steuerpflicht.

Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer gewerblichen deutschen Personengesellschaft durch einen in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter unterliegen als gewerbliche Einkünfte nach §§ 16, 34 EStG in Deutschland der Einkommensteuer.

B. Abkommensebene

Italien behandelt nach seinem innerstaatlichen Recht die Veräußerung eines Anteils an der deutschen Personenge-

²⁰ BFH v. 17.10.2007, I R 96/06, BStBl. II 2008, 953.

²¹ Auch § 50 d Abs. 9 S. 3 EStG kann hier keinen Vorrang der innerstaatlichen Switch-over-Klausel in § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG begründen, indem man etwa darauf abstellt, daß Nr. (18) des Protokolls zu den Art. 24 und 26 DBA Italien zusätzlich ein Verständigungsverfahren voraussetzt und insoweit nicht „weitergehend“ als § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG ist. Vielmehr haben die Vertragsstaaten einen abkommensrechtlich begründeten Anspruch auf das Verständigungsverfahren, das durch § 50 d Abs. 9 EStG nicht übergangen werden kann.

sellschaft durch einen in Deutschland ansässigen Gesellschafter als nicht steuerbaren Vorgang. Dementsprechend wendet Italien das DBA Italien auf den Veräußerungsvorgang bzw. auf einen hieraus entstehenden Gewinn nicht an.²²

Aus deutscher Sicht wird die Veräußerung des Anteils an der deutschen Gesellschaft für Zwecke der Abkommensanwendung als Veräußerung des Anteils des jeweiligen Gesellschafters an der italienischen Betriebsstätte behandelt.²³ Danach fällt die Veräußerung unter Art. 13 Abs. 2.²⁴ Italien als Betriebsstättenstaat hat hiernach das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn, während Deutschland den Gewinn nach Art. 24 Abs. 3 a) freistellt. Da Italien den Veräußerungsgewinn nicht besteuert, blieben die Einkünfte auf der Grundlage des italienischen innerstaatlichen Rechts und der Abkommensanwendung durch Deutschland unversteuert.

Aufgrund der fehlenden, tatsächlichen Besteuerung durch Italien ist die Quellenregelung in Art. 24 Abs. 3 a) in Verbindung mit Nr. (16) d) des Protokolls nicht erfüllt, so daß die Einkünfte nicht als aus Italien stammend betrachtet werden können. Daneben ist jedoch nicht auch (vgl. III.B.5.) die Switch-over-Klausel in Nr. (18) b) des Protokolls anwendbar, denn diese Vorschrift setzt voraus, daß auch Italien die abkommensrechtlichen Verteilungsnormen anwendet. Wie oben zu 1. gezeigt, sind die Einkünfte bereits nach innerstaatlichem italienischen Recht nicht steuerbar. Aufgrund der hier angenommenen Spezialität abkommensrechtlicher Vorschriften tritt darüber hinaus die innerstaatliche Vorschrift des § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG hinter Nr. (16) d) des Protokolls zurück.

V. Ergebnis

Durch die Aufnahme spezieller Regelungen zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit wird die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften auf eine eigenständige Grundlage gestellt. Es bleibt damit nicht allein dem jeweiligen Vertragsstaat und seiner Abkommensauslegung – die zumeist vom Verständnis seines innerstaatlichen Rechts geprägt ist – überlassen, die Personengesellschaft oder ihre Gesellschafter in das Abkommensgefüge einzuordnen.

Mit der Behandlung der Personengesellschaft als abkommensberechtigt werden nicht zwangsläufig auch Qualifikationskonflikte vermieden oder ausgeräumt, solange die Gesellschaft zwar abkommensrechtlich einen eigenständigen Status erhält, dieser aber im jeweiligen innerstaatlichen Recht nicht nachvollzogen wird. Dies gilt auch im Rahmen des DBA Italien mit seiner speziellen Ansässigkeitsbestimmung für Personengesellschaften. Die Bestimmung hilft, wie insbesondere anhand der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften gezeigt wurde, auch bei grundsätzlich übereinstimmender, transparenter Behandlung von Personengesellschaften in den innerstaatlichen Rechtsordnungen nicht darüber hinweg, daß die Vertragsstaaten Einkünfte anders ein- oder zuordnen. Dabei setzt sich ein subjektiver Qualifikationskonflikt – wie beispielsweise die Einordnung deutscher Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften für Zwecke des italienischen Steuerrechts – zumeist als objektiver Qualifikationskonflikt bei der Anwendung der Verteilungsartikel des DBA fort.

Aufgrund des – aus deutscher Sicht – vielseitigen Instrumentariums sowohl von abkommensrechtlichen als auch innerstaatlichen Vorschriften zur Vermeidung der Minder- oder Nichtbesteuerung dürfte es in den meisten Fällen nicht zum Entstehen weißer Einkünfte kommen. Nach der hier vertretenen Auffassung schließen dabei die bilateral vereinbarten Rechtsgrundlagen eine Anwendung innerstaatlicher Regelungen wie etwa des § 50 d Abs. 9 EStG aus.

22 Aus dem DBA Italien kann auch kein Besteuerungsanspruch Italiens hergeleitet werden, da DBA keine Steueransprüche begründen, sondern sie allenfalls einschränken.

23 Vgl. Entwurf eines Schreibens zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften vom 26.10.2009 (nv), Rn. 3.2.

24 Art. 13 Abs. 4 DBA Italien kommt bei dieser Betrachtungsweise nicht zur Anwendung, da sowohl die deutsche Personengesellschaft als auch die italienische Personengesellschaft nach Nr. (2) S. 1 des Protokolls zu den Art. 4 bis 23 DBA Italien zwar abkommensberechtigte Personen sind, sich in dieser Konstellation jedoch nicht als die jeweils Einkünfte erzielende Person (dies ist bei Veräußerung der Anteile an der deutschen Gesellschaft und mittelbar der anteiligen italienischen Betriebsstätte nur der veräußernde Gesellschafter) auf die Abkommensvorteile berufen kann; vgl. *Krabbe* a.a.O. Art. 13 Rn. 15.



Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten

von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D.,
und Gerhard Hiller, Oberamtsrat a.D.

**2010, 10., überarbeitete Auflage,
ca. 732 Seiten, € 69,80**

ISBN 978-3-415-04395-4



Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werden zwar wie im gewerblichen Bereich entsprechend den handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung ermittelt. Zusätzlich gelten aber zahlreiche ertragsteuerliche Sonderregelungen und naturbedingte Besonderheiten. Diese Grundsätze und Spezialitäten stellt der »Märkle · Hiller« dar. Das Fachbuch hat sich zu einem Standardwerk der Ertragsbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft entwickelt. Klar und übersichtlich erläutern hier anerkannte Experten alle wichtigen Gesetze und Verwaltungsentscheidungen wie vor allem die höchstrichterliche Rechtsprechung.

Seit dem Stand der Voraufgabe vom Januar 2006 hat sich das Recht der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft teilweise einschneidend fortentwickelt. Dies ist auf die gesetzliche Modernisierung der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zurückzuführen, die infolge der Veränderung ihrer Maßgeblichkeit auch die steuerliche Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft beeinflusst. In der Rechtsprechung verlässt eine neue Richtergeneration immer mehr eingefahrene Gleise hin zur notwendigen Gleichbehandlung der Einkunftsarten. Auch mit dieser begrüßenswerten Entwicklung setzt sich die 10. Auflage auseinander.

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de
E-Mail: bestellung@boorberg.de

sz 410

 **BOORBERG**

Gewinnkorrekturvorschriften sind im Grundsatz europarechtlich zulässig

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

Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 21. 01. 2010 in der Rs. *Société de Gestion Industrielle SA (C-311/08)*

Mit einer wegweisenden Entscheidung hat der EuGH im Grundsatz die Gewinnkorrekturvorschriften zur Berichtigung von Einkünften bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen europarechtlich gebilligt, wenn diese strikten Vorgaben zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit entsprechen. Das Urteil ist in vollem Umfang auch auf die deutsche Rechtslage anwendbar. Es läßt den Schluß zu, daß § 1 AStG von seinem Sinn und Zweck von den Vorgaben des EuGH gedeckt ist, aber in der gegenwärtigen Fassung auf Grund der fehlenden Gegenbeweismöglichkeit wie auch der Korrekturfolgen gemeinschaftswidrig ist.

Sachverhalt

Die *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, eine in Belgien ansässige Holdinggesellschaft, war im Streitfall an einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft zu 65% beteiligt. An der SGI war eine in Luxemburg ansässige Kapitalgesellschaft zu 34% beteiligt. Der französischen Tochtergesellschaft wurde in 2000 ein unverzinsliches Darlehen gewährt. Zudem übernahm die SGI Vergütungen für Verwaltungsratsmitglieder der luxemburgischen Anteilseignerin. Nach belgischem Einkommensteuerrecht sind dem Gewinn außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile, die verbundenen ausländischen Unternehmen gewährt werden, grundsätzlich hinzuzurechnen. Unter Anwendung dieser Vorschrift wurden dem Gewinn der SGI fiktive Zinsen hinsichtlich des der französischen Tochtergesellschaft unverzinslich gewährten Darlehens hinzugerechnet. Darüber hinaus wurde auch der Werbungskostenabzug für die übernommenen Verwaltungsratsvergütungen der Gesellschafterin versagt, da diese als unvernünftig hoch angesehen wurden. In einem rein nationalen Fall wäre diese Hinzurechnung nicht erfolgt.

Entscheidung

Der EuGH hält die belgischen Korrekturvorschriften für außergewöhnliche oder unentgeltlich gewährte Vorteile an ausländische verbundene Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar.

Zwar erkennt der EuGH, daß durch die streitige belgische Regelung die Niederlassungsfreiheit beschränkt sei.

Daß bei rein innerstaatlichen Unternehmensverbänden außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile auf Ebene der empfangenden Gesellschaft besteuert würden, sei hingegen für die Beurteilung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht entscheidend, da eine Gesamtbetrachtung einer Unternehmensgruppe deshalb ausscheide, weil die verschiedenen juristischen Personen jeweils ihrer eigenen Besteuerung unterlägen. Auch daß eine durch die drohende Doppelbesteuerung korrespondierende Anpassung im Ansässigkeitsstaat mittels Verständigungsverfahren möglich sei, könne die Beschränkung nicht aufheben. Schließlich sei die festgestellte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit jedoch gerechtfertigt, da eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten durch die Gewährung von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen, die nicht den Bedingungen des freien Wettbewerbs entsprächen, nicht hinreichend sichergestellt sei. Vielmehr bestehe die Gefahr, daß es Gesellschaften durch solche, rein künstlich geschaffenen Beziehungen ermöglicht werden könnte, willkürlich Steuersubstrat in Mitgliedsstaaten mit günstigeren Steuersystemen zu verlagern. Die Einzelfallprüfung, ob jedoch die steuerliche Berichtigung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich ist, überläßt der EuGH dem zuständigen belgischen Gericht.

1. Zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Gegen eine Beschränkung der lediglich grenzüberschreitend anzuwendenden Gewinnkorrekturvorschriften wurden zwei Argumente vorgebracht. Zum einen wurde darauf verwiesen, daß ein steuerlicher Nachteil aufgrund einer Doppelbesteuerung durch die Gewinnkorrektur in Belgien dadurch vermieden werden könne, daß auch die Staaten, in denen sich Gesellschafter und Tochtergesellschaft befänden, aufgrund des Schiedsübereinkommens¹ Steueranpassungen vornehmen könnten. Der EuGH verwirft diesen Einwand aufgrund des mit einem Schiedsverfahren verbundenen erhöhten Verwaltungs- bzw. wirtschaftlichen Aufwands. Zum anderen wurde darauf verwiesen, daß durch die Gewinnkorrektur Belgien bei einer Gesamtbetrachtung gegenüber dem rein innerstaatlichen Sachverhalt keine zusätzliche Besteuerung vornehme. Im Inlandsfall stünde dem steuerlich wirksamen Vorteil ein gleichsam steuerlich wirksamer

¹ Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. 07. 1990.

Nachteil bei dem begünstigten inländischen Steuerpflichtigen gegenüber.² Diese Gesamtbetrachtung steht aber im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH, wonach es zur Ermittlung einer Beschränkung grundsätzlich allein auf die Situation des betroffenen Steuerpflichtigen ankommt.

2. Zu den Rechtfertigungsgründen für die Beschränkung

a) Rechtfertigungsgrund

Grundfreiheiten können aufgrund zwingender Gründe des Allgemeininteresses beschränkt werden, und hierbei spielt in den dem EuGH vorgelegten Verfahren die Überprüfung von Steuervorschriften, die der Mißbrauchsbekämpfung dienen, eine wesentliche Rolle. Aber der EuGH und auch die nationalen Gerichte in Anwendung der EuGH-Rechtsprechung erlauben eine Beschränkung der Grundfreiheiten aus diesem Grunde nur dann, wenn die nationale Regelung allein bezweckt „rein künstliche, der wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die Steuer zu umgehen, die normalerweise für Gewinne aus inländischen Tätigkeiten geschuldet wird“ zu bekämpfen.

Die belgische Vorschrift des Art. 26 CIR erlaubt die Gewinnkorrektur bei außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen und ist damit weiter gefaßt als nach den eben genannten Kriterien für gemeinschaftsrechtlich konforme Mißbrauchsvorschriften erlaubt. Allein unter dem Aspekt der Mißbrauchsbekämpfung wäre folglich eine Rechtfertigung der Gewinnkorrektur nicht möglich (Rz. 66). Als weiteren Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit verweist der EuGH daher auf einen in der Rechtsprechung des EuGH vergleichsweise neuen Rechtfertigungsgrund, der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Der EuGH stellt dazu fest, daß es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein könne, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden. Es würde zu einer Beeinträchtigung dieses Ziels kommen, wenn den gebietsansässigen Gesellschaften erlaubt würde, ihre Gewinne in Form von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen auf mit ihnen verflochtenen Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu übertragen. Und schließlich heißt es dann, daß aufgrund einer Gesamtbetrachtung dieser beiden Gesichtspunkte, der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewo-

genen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung, festzustellen sei, daß eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige berechnete und mit dem EGK zu vereinbarende Ziele verfolge (Rz. 69).

b) Verhältnismäßigkeit

Beide Rechtfertigungsgründe spiegeln sich sodann auch im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit wider. Die Anwendung einer die Grundfreiheiten beschränkenden Norm darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Erreichung des gemeinschaftsrechtlich anerkannten Ziele in ihrer Gesamtschau zu erreichen, und das formuliert der EuGH hier so:

Erste Grundaussage:

Eine nationale Regelung, die eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsieht, damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt, geht nicht über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten zu wahren, und die Notwendigkeit, Steuerumgehungen zu verhindern, erforderlich ist, wenn in jedem Fall einen Gegenbeweismöglichkeit gegeben wird.

Zweite Grundaussage:

Die Berichtigung darf nicht über das hinausgehen, was ohne die gegenseitige Verflechtung der Gesellschaften vereinbart worden wäre. Mit anderen Worten: Es darf nur das jenseits des freien Wettbewerbs Vereinbarte abgeschöpft werden. Interessanterweise erwähnt der EuGH bei seinem „Fremdvergleich“ nicht Art. 9 OECD-MA, d.h. er legt sich damit auch nicht fest, inwieweit der gemeinschaftsrechtliche Fremdvergleich dem des OECD-MA entspricht.

Nach Ansicht des EuGH dürfte die belgische Korrekturbestimmung im wesentlichen diesen Vorgaben entsprechen; er überläßt es jedoch dem vorlegenden Gericht, dies im Einzelfall zu überprüfen. Anders sieht das u.E. mit dem deutschen § 1 AStG aus. Wegen des zu weit gefaßten Tatbestandes, der für den Steuerpflichtigen nachteiligen Beweislastverteilung, des Fehlens der Gegenbeweismöglichkeit und der lediglich am abstrakten Fremdvergleich angelegten Rechtsfolgen dürfte der § 1 AStG schon bald die deutschen Gerichte beschäftigen.

² Siehe auch *Naumann/Sydow/Becker/Mitschke*, Zur Frage der Europarechtmäßigkeit des § 1 AStG, IStR 2009, 665, 666f.

Vollstreckung ausländischer Steuern

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm München¹

I. Einleitung

Die EU rückt im steuerlichen Bereich immer mehr zusammen. Dies gilt nicht nur für die Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Steuersysteme auf Gesetzgebungsebene. Auch die bilaterale Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen wird ausgeweitet. In der Praxis ist insbesondere erkennbar, daß immer häufiger andere EU-Mitgliedstaaten versuchen, im Vollstreckungswege ihre Steuerforderungen gegenüber in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen durchzusetzen. Im Zusammenhang mit solchen grenzüberschreitenden Maßnahmen gibt es eine Vielzahl ungeklärter Fragen und Probleme. Einige werden im folgenden beleuchtet. Dabei zeigt sich, daß sich der Steuerpflichtige regelmäßig erfolgreich gegen Zugriffe wehren kann. Insbesondere die strengen Formalien bieten eine große Angriffsfläche.

II. Grenzüberschreitende Vollstreckungsmaßnahmen

1. Grundlage für die Vollstreckung von Steuerforderungen anderer Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaft durch den deutschen Staat ist die EG-Beitreibungsrichtlinie.² Diese wurde im Jahr 2003 in Deutschland durch das EG-Beitreibungsgesetz³ umgesetzt. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 7 gilt das EG-Beitreibungsgesetz u. a. für die Vollstreckung von Geldforderungen, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft entstanden sind und Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen betreffen.
2. Zuständig für eingehende Vollstreckungsersuchen ist nach § 2 Abs. 2 EG-Beitreibungsgesetz das Bundeszentralamt für Steuern.⁴ Nach einer Zulässigkeitsprüfung, die sich wohl nur auf offenkundige Fehler beschränkt,⁵ leitet dieses die Ersuchen an die zuständigen Oberfinanzdirektionen weiter. Diese wiederum veranlassen und überwachen die Erledigung durch die Finanzämter, die nach § 2 Abs. 3 EG-Beitreibungsgesetz als Vollstreckungsbehörden im Bereich der Ertrags- und Umsatzsteuer zuständig sind.
3. Die Vollstreckungsbehörden sind verpflichtet, unverzüglich die zur Erledigung des Ersuchens erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Sie müssen prüfen, ob das Ersuchen zulässig ist, also die gesetzlichen Vollstreckungs-

voraussetzungen erfüllt sind. Diese sind in § 4 Abs. 1 Nr. 1 EG-Beitreibungsgesetz geregelt.⁶ Danach setzt die Vollstreckung ausländischer Steuerforderungen vor allem voraus, daß die ersuchende (ausländische) Behörde einen in ihrem Staat vollstreckbaren Titel in amtlicher Ausfertigung oder beglaubigter Kopie vorlegt. Diese Voraussetzung wird von der Rechtsprechung eng gesehen. So wurde bereits entschieden, daß eine bloße tabellarische Aufstellung mit Angaben zu den Forderungen und ein Verzeichnis der Steuerschulden nicht ausreichend ist. Erforderlich ist, daß aus den Angaben des ersuchenden Staats die Rechtsgrundlage der beizutreibenden Steuer sowie die Art und Weise der Zustellung bzw. Bekanntgabe des zu vollstreckenden Verwaltungsakts erkennbar ist.⁷ Hierbei handelt es sich nach deutschem Rechtsverständnis um eine Grundvoraussetzung für eine Vollstreckungsmaßnahme (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie muß daher uneingeschränkt auch für solche Fälle gelten, in denen Steuerforderungen anderer Mitgliedsstaaten vollstreckt werden sollen. Folgerichtig sind ausländische Steuerverwaltungsakte auch dem Vollstreckungsschuldner bekanntzugeben. Die Einwendung eines Vollstreckungsschuldners, daß der ausländische Steuerverwaltungsakt nicht zugestellt bzw. bekanntgegeben wurde, ist daher von dem deutschen Vollstreckungsfinanzamt zu beachten und die Vollstreckung nach § 257 AO einzustellen.⁸

4. Zusätzlich zu der Vorlage des Vollstreckungstitels hat die ersuchende (ausländische) Behörde in ihrem Vollersuchen zu bestätigen, daß

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

- 1 Dr. Jennifer Dikmen ist Partnerin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln Berlin München.
- 2 76/308/EWG vom 19.3.1976, ABl. L 73 vom 19.03.1976, geändert durch 2001/44/EG vom 18.07.2001, ABl. L 175 vom 28.06.2001.
- 3 In der Fassung vom 03.05.2003, BGBl. I 2003, 654 und in der Fassung vom 09.12.2004,
- 4 Siehe auch BMF-Schreiben IV B 4 – S 1320 – 1/04 vom 19.01.2004.
- 5 BMF-Schreiben IV B 4 – S 1320 – 1/04 vom 19.01.2004, Tz. 3.1.
- 6 Ergänzend sind die Anweisungen im BMF-Schreiben IV B 4 – S 1320 – 1/04 vom 19.01.2004, Tz. 3.1 zu beachten.
- 7 FG Berlin-Brandenburg ► 3 V 3260/07 vom 08.01.2008, EFG 2008, 502.
- 8 FG Berlin-Brandenburg 3 V 3260/07 vom 08.01.2008, EFG 2008, 502.

- die Forderung oder der Vollstreckungstitel in ihrem Staat nicht angefochten ist (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 lit. a. EG-Beitreibungsgesetz)

und

- im Staat der ersuchenden Behörde bereits Vollstreckungsverfahren aufgrund des Titels durchgeführt wurden und die Maßnahmen weder zur vollständigen Tilgung der Forderung geführt haben noch voraussichtlich führen werden (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 lit. b. EG-Beitreibungsgesetz).

Welche Konsequenzen ein Verstoß gegen diese Formalien hat, ist – soweit ersichtlich – noch nicht ausdrücklich geklärt. Das FG Düsseldorf hat in einem Aussetzungsbeschluss dem Steuerpflichtigen die Pflicht auferlegt, darzulegen, daß er fristgerecht ein Rechtsmittel gegen den Vollstreckungstitel eingelegt hat.⁹ Allerdings bestand die Besonderheit, daß die vom ersuchenden Staat übersandten Dokumente für eine Unanfechtbarkeit des Vollstreckungstitels sprachen. Folglich kann wohl davon ausgegangen werden, daß ein bloßes Fehlen der Bestätigung im Vollstreckungsersuchen für dessen Wirksamkeit nicht schädlich ist, wenn aus den sonstigen Umständen (z.B. Zeitablauf, geleistete Teilzahlung o.ä.) auf die Unanfechtbarkeit geschlossen werden kann. Ist aber auch dies nicht der Fall, muß m.E. das Vollstreckungsersuchen schon aufgrund dieses Formmangels zurückgewiesen werden. Das Gesetz läßt insoweit keinen Ermessensspielraum zu. Unbenommen ist aber selbstverständlich die jederzeitige Möglichkeit des Steuerpflichtigen, die Einlegung eines Rechtsmittels durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen. In diesem Fall ist das Finanzamt verpflichtet, das Vollstreckungsverfahren auszusetzen.¹⁰

5. Unabhängig von den formellen Voraussetzungen müssen die deutschen Vollstreckungsbehörden weitere Zulässigkeitskriterien bei der Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen beachten. Nach § 4 Abs. 2 EG-Beitreibungsgesetz hat die Vollstreckung zu unterbleiben,
 - wenn die Vollstreckung aus Gründen, die auf die Verhältnisse des Vollstreckungsschuldners zurückzuführen sind, geeignet wäre, erhebliche Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art in der Bundesrepublik Deutschland hervorzurufen und nach den Vorschriften der Abgabenordnung die Voraussetzungen für die Einstellung von Beitreibungsmaßnahmen vorliegen

oder

- wenn im Zeitpunkt der Ausstellung des Ersuchens der Vollstreckungstitel seit mehr als fünf Jahren besteht oder, soweit er angefochten war, seit mehr als fünf Jahren unanfechtbar ist.

Der Gesetzeswortlaut ist insoweit eindeutig. Es handelt sich um zwingende Hinderungsgründe. Dem Finanzamt steht kein Ermessensspielraum zu.

6. Schließlich wird im BMF-Schreiben¹¹ vorgeschrieben, daß die Vollstreckungsbehörde umgehend der Oberfinanzdirektion berichten muß, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß bei der Begründung des Steueranspruchs, bei der Behandlung von Rechtsbehelfen oder bei der Abrechnung erkennbare erhebliche Verfahrensfehler vorliegen. Welche Folgen aus solchen festgestellten Verfahrensfehlern zu ziehen sind, ist nicht geregelt und steht damit wohl im Ermessen der Oberfinanzdirektion.
7. Ist die deutsche Vollstreckungsbehörde der Ansicht, daß die Formalien für eine zulässige Vollstreckungsmaßnahme erfüllt sind, wird sie gegenüber dem betroffenen Steuerpflichtigen nach außen tätig. Hierfür gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (§ 2 Abs. 1 EG-BeitrG). Regelmäßig wird der Betroffene durch eine Zahlungsaufforderung oder auch eine Vollstreckungsankündigung erstmalig mit der Angelegenheit konfrontiert. Grundsätzlich stellen Zahlungsaufforderungen und Vollstreckungsankündigungen keine anfechtbaren Verwaltungsakte dar. Dies ist aber anders, wenn der Vollstreckungsankündigung kein Leistungsgebot vorausgegangen ist und diese erstmalig eine Aufforderung zur Bewirkung der geforderten Leistung innerhalb einer bestimmten Frist enthält. In diesem Fall ist eine Vollstreckungsankündigung als Leistungsgebot i. S. d. § 254 Abs. 1 AO zu qualifizieren.¹² Gegen dieses Leistungsgebot ist der Einspruch nach § 347 Abs. 1 AO statthaft.¹³ Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze gehen die Finanzgerichte einhellig davon aus, daß Zahlungsaufforderungen bzw. Vollstreckungsankündigungen deutscher Finanzämter im Zusammenhang mit der Vollstreckung ausländischer Steuern vollziehbare aussetzungsfähige Verwaltungsakte sind. Der Steuerpflichtige kann also Einspruch einlegen und die Aussetzung der Vollziehung beantragen. Da den Zahlungsaufforderungen bzw. Vollstreckungsankündigungen regelmäßig keine Rechtsbehelfsbelehrung beigelegt ist, gilt für die Einspruchseinlegung die Ein-Jahres-Frist nach § 356 Abs. 2 AO.

9 FG Düsseldorf ► 18 V 524/00 A vom 23.06.2000, DStRE 2000, 1103.

10 BMF-Schreiben IV B 4 – S 1320 – 1/04 vom 19.01.2004, Tz. 3.2.6.

11 BMF-Schreiben IV B 4 – S 1320 – 1/04 vom 19.01.2004, Tz. 3.1.

12 Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 254 AO Rz. 10 (März 2005).

13 Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 254 AO Rz. 31; Beermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 254 AO Rz. 54 (März 2007).

III. Exkurs: Grenzüberschreitende Vollstreckung und Steuerhaftung

1. Nach deutschem Steuerrecht können nicht nur die Steuerpflichtigen selbst für die Zahlung von Steuerschulden in Anspruch genommen werden. Die Abgabenordnung und die einzelnen Steuergesetze kennen eine Vielzahl von Haftungstatbeständen, wonach auch Dritte für Steuerverbindlichkeiten eines anderen entstehen müssen. Der Umgang mit solchen Haftungskonstellationen im internationalen Bereich ist weitestgehend ungeklärt. Unproblematisch dürfte noch der Fall sein, daß aufgrund der nationalen Vorschriften des ausländischen Staats ein Haftungsbescheid o.ä. ergeht und dieser als Vollstreckungstitel für grenzüberschreitende Maßnahmen in Deutschland dient. Unter diesen Umständen finden die Regelungen des EGBeitrG ohne weiteres Anwendung.
2. Fraglich ist jedoch, ob sich der ausländische Staat der deutschen Haftungsregelungen zu Vollstreckungszwecken bedienen kann. Diese Frage ist bislang nicht geklärt. Es existieren keine Entscheidungen oder Verwaltungsanweisungen zu der Frage, ob auf Basis des EGBeitrG auch andere Personen als die des Steuerschuldners aufgrund der Anwendung deutscher Vorschriften über die Haftung für fremde Steuern (vgl. z. B. §§ 69 ff. AO) in Anspruch genommen werden können. Die insoweit m. E. maßgebliche Frage ist, ob die Verweisungsnorm des § 2 Abs. 1 Satz 2 EGBeitrG auch diese Haftungstatbestände nach deutschem Recht mit umfaßt. Dagegen sprechen folgende Gründe:
 - a. Schon der Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 2 EGBeitrG spricht gegen eine Erfassung. § 2 Abs. 1 Satz 2 EGBeitrG nimmt Bezug auf das Verwaltungszwangsverfahren der AO. Die Haftungsnorm des § 69 AO ist jedoch keine Vorschrift des Verwaltungszwangsverfahrens. Vielmehr gehört die Vorschrift zum Steuerschuldrecht. Die Anwendbarkeit von Normen außerhalb des im 6. Teil der Abgabenordnung geregelten Verwaltungszwangsverfahrens wird im übrigen im EGBeitrG ausdrücklich geregelt. In § 2 Abs. 1 Satz 3 EGBeitrG wird z. B. explizit die entsprechende Anwendung des § 240 AO geregelt. In Bezug auf die Haftungsnormen der §§ 69 ff. AO enthält das EGBeitrG aber gerade keinen Verweis. Dies läßt den Umkehrschluß zu, daß diese Normen nicht anwendbar sind.

- b. Zudem gilt die Haftung nach § 69 Satz 1 AO nur für Steuern, die von einer Landesfinanz- oder einer Bundesfinanzbehörde verwaltet werden. Dies ergibt sich aus § 37 Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach Gegenstand der Haftung die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. d. § 37 AO sind. Dieses umfaßt gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 AO jedoch nur Steuern, die von Landes- oder Bundesfinanzbehörden und nicht von anderen EU-Mitgliedstaaten verwaltet werden. Daher würde ein gesetzesystematischer Widerspruch entstehen, wenn § 69 AO in den Anwendungsbereich des EGBeitrG fallen würde.
- c. Schließlich sind rechtsstaatliche Aspekte zu beachten. Haftungstatbestände sind Eingriffsnormen. Der rechtsstaatliche Grundsatz des Gesetzesvorbehaltes erfordert eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für die Haftung einer anderen Person als der des Steuerschuldners für ausländische Steuern. Eine solche Regelung ist im EGBeitrG nicht enthalten.
3. Nach alledem dürfte es m. E. gut vertretbar sein, einen Zugriff des ausländischen Staats auf Haftungsschuldner in Deutschland auf Grundlage des EGBeitrG zu verneinen. Die Rechtslage ist insoweit aber nicht abschließend geklärt.

IV. Ergebnis

Die Formanforderungen für Vollstreckungsersuchen ausländischer Staaten sind hoch. In der Praxis bieten sie regelmäßig Anlaß für Beanstandungen. Die wenigsten Ersuchen erfüllen die gesetzlich vorgeschriebenen Formalien. Insbesondere fällt auf, daß ausländische Behörden regelmäßig bloße Forderungsaufstellungen einreichen. Die von Gesetzes wegen erforderlichen Vollstreckungstitel sind oftmals gar nicht vorhanden, dem Steuerpflichtigen nicht bekanntgegeben oder sie werden nicht vorgelegt. In diesem Bereich sind also regelmäßig Angriffspunkte für den betroffenen Steuerpflichtigen gegeben. Wehrt er sich im Rahmen eines Einspruchs, zeigt die Erfahrung, daß der deutsche Fiskus Vollstreckungsmaßnahmen in vielen Fällen nicht einleitet.

>>Höchst komfortabel.<<

Die Steuerwarte

LADEMANN

EstG *context*

Der intelligente Systemkommentar auf CD-ROM

IN ZUSAMMENARBEIT MIT

**Betriebs
Berater** Besser
Berater

Systemvoraussetzung:

Windows 98, ME, XP;

Windows NT ab 4.0 oder 2000

**€ 199,- inkl. 3-Nutzer-Lizenz
(Preise für Mehrplatzlizenzen
ab 4 Nutzern auf Anfrage);
Updates 4–6-mal jährlich,
Update-Preis bis 3 User € 94,-;
keine Bezugsverpflichtung**

ISBN 3-415-02510-1/3-8005-2040-0



**Vier
Wochen
kostenloser
Test!**

Inhalte

- vollständige Kommentierung des EStG und der Nebengesetze
- Hinweise zu aktuellen Rechtsentwicklungen
- komplette BMF-Handbücher
- über 5.500 im Kommentar zitierte BFH-Entscheidungen im Volltext
- zitierte »Betriebs-Berater«-Aufsätze seit 1986
- Steuer-Gesetzessammlung
- aktuelle Kurzkomentierung der neuesten BFH-Rechtsprechung durch RiaBFH Jürgen Brandt
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF

Updates

enthalten jeweils den bisherigen Datenbestand plus:

- neue Kommentierungen
- aktualisierte Gesetzessammlung
- neue Kurzhinweise zu Rechtsentwicklungen
- neue BFH-Entscheidungen
- ggf. neue BMF-Handbücher

Komfort

- Zugang über systematische Gliederung oder Suchbegriffe
- Querblättern nach Themen
- Recherche nach früheren Geltungsständen der Steuergesetze über das Archivsystem
- zeitsparende Druck- und Exportassistenten

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder der Zentralen Auslieferung für LADEMANN EstG *context* beim RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart, bzw. **kostenloses** Fax an: 0800/73 85-800

freecall

RICHARD BOORBERG VERLAG

VERLAG RECHT UND WIRTSCHAFT

Paradigmenwechsel? – Neue Ansätze in der Rechtsprechung des EuGH zum Ertragsteuerrecht und die anwaltliche Arbeit

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

1. Neue „strengere“ Rechtsprechung des EuGH

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Ertragsbesteuerung konnte über lange Jahre als feste Größe der Verteidigung von Mandantenrechten angesehen werden. Die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte in den meisten Mitgliedstaaten schränkt in vielen Zusammenhängen in unterschiedlichster Weise die Grundfreiheiten ein, und dies sehr häufig mit ins Auge springenden diskriminierenden Wirkungen. Die anwaltliche Kunst bestand darin, diese Aspekte aufzuzeigen. Die steuerliche Staatsgewalt fand nur ganz selten überzeugende Argumente, um diesen Vorwurf zu entkräften. Seit mehr als einem Jahr erscheint die Handhabung des Gemeinschaftsrechts schwieriger. Die Formulierungen des Europäischen Gerichtshofes lassen eine restriktive Haltung erkennen.

Als exemplarisch für die gewandelte Sicht des EuGH kann der Fall „*Burda*“¹ betrachtet werden. Im Ausgangsfall wurde – unter dem früheren deutschen Anrechnungsverfahren – festgestellt, daß eine deutsche Kapitalgesellschaft Ausschüttungen vorgenommen hatte, die die versteuerten Gewinne, verkörpert im belasteten verwendbaren Eigenkapital, überstiegen. Dementsprechend wurde eine Nachbelastung nach der seinerzeit geltenden Verwendungsreihenfolge vorgenommen. Dieser Vorgang, der schon immer unter dem alten Anrechnungsverfahren als mißlich und rechtlich bedenklich anzusehen war, blieb immerhin bei deutschen Gesellschaftern im Hauptbetrag neutral, weil dem deutschen Gesellschafter die Anrechnung der Steuer zustand und die ausschüttende Gesellschaft ggf. das Recht auf eine Einlage der Steuerbeträge geltend machen konnte. Im Falle *Burda* waren eine deutsche Gesellschaft und eine ausländische Gesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt. Die ausländische Gesellschafterin konnte keine Anrechnung geltend machen; der Steuerbetrag war schlicht verloren. Mit anderen Worten: Soweit ein ausländischer Gesellschafter beteiligt war, wurde der Gewinn der Gesellschaft wirtschaftlich verschärft besteuert. Das nach dem Gemeinschaftsrecht wichtigste Problem lag darin, daß sich die Gewinnsituation der Gesellschaft nicht verändert hatte, sondern nur wegen der Ausschüttung Steuer erhoben wurde. Diese Steuererhebung verfolgte den Zweck, die Besteuerung bei dem Gesellschafter im Wege der Anrechnung abzusichern. Dessen Besteuerung stand der Bundesrepublik Deutschland im Falle der ausländischen Gesellschafterin nicht zu. Dem stand das Doppelbesteuerungsabkommen entgegen und vor allem verbot die Mutter-Tochter-Richtlinie jede Besteuerung, auch in der Form einer Quellen-

besteuerung, in Deutschland. Die Anrechnungsbefugnis stand der ausländischen Gesellschafterin systembedingt auch nicht zu. Die Frage der Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht stellte sich in sekundärrechtlicher Hinsicht und in Hinsicht auf die Grundfreiheiten. Die Besteuerung wegen der Ausschüttung konnte als Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie angesehen werden, die die Steuerfreiheit der Ausschüttungen gebietet. Die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit konnten entweder die Unanwendbarkeit der gesamten Nachbesteuerung herbeiführen oder eine nach deutschem Recht immerhin durchaus im System liegende andere Verwendungsreihenfolge gebieten, die zur Verwendung von nicht nachzubelastendem Eigenkapital führte.

Das Urteil kann kurz beschrieben werden: Der EuGH sah keinen Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie, weil er die Besteuerung der Gesellschaft wegen der Ausschüttung als etwas anderes ansah als die Besteuerung der Ausschüttung in der Person des Gesellschafters, nur letztere sah er als Gegenstand der Mutter-Tochter-Richtlinie an. Daß dies vor dem Hintergrund des deutschen Systems gerade in Fällen der Belastung wegen der Ausschüttung nicht überzeugt, soll hier nicht näher betrachtet werden. Einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten sah der EuGH nicht, weil die Besteuerung der Gesellschaft und die Besteuerung der Gesellschafter jeweils getrennt voneinander zu sehen seien. Für die richtige Behandlung des Gesellschafters unter Einschluß der Herstellung der Gleichheit bei einer Anrechnung sei dessen Wohnsitzstaat zuständig. Damit wurde die technische Anknüpfung des deutschen Systems, das die Gesellschaft besteuerte, um den Gesellschafter zu treffen, mit dem Urteil nachvollzogen. Der EuGH sah eine Besteuerung der Gesellschaft. Er nahm unter Anwendung dieser Prämisse eine verhältnismäßig klare wirtschaftliche Benachteiligung hin. Zunächst konnte man versucht sein, das Urteil nur als den Versuch, eine komplizierte technische Situation, die sich aus der nicht einfach zu verstehenden deutschen Gesetzeslage ergab, zu lösen. Auch mußte man für denkbar halten, daß der EuGH die Mutter-Tochter-Richtlinie² als nicht anwendbar ansah, weil er ihre Ausweitung über die Quellensteuer und die Steuer des Gesellschafter hinaus als durch die Intention der Richtlinie nicht gerecht-

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

1 Urteil v. 26.06.2008, Rs C-284/06, *Burda Verlagsbeteiligungen GmbH* ./ Finanzamt Hamburg-Am Tiergarten.

2 90/435/EWG.

fertigt betrachtete, und dann nach dem gefühlten Grundsatz, daß harmonisiertes Recht die Ausdehnung durch die Grundfreiheiten nicht verträgt,³ auch die Entscheidung über die Grundfreiheiten als vorgegeben ansah. Dies kann eine Rolle gespielt haben; als alleinige Erklärung dürfte dies aber zu kurz greifen. Der EuGH hat sehr grundsätzlich formuliert. Er hat frühere Entscheidungen zur Begründung herangezogen, – deren Inhalt nicht unbedingt für den Zusammenhang als tragend angesehen werden mußten. Der EuGH zeigt jedenfalls auf, daß er vorliegend eine Doktrin zur Anwendung bringen wollte. Mittlerweile hat er – nicht zuletzt mit der Entscheidung in der deutschen Sache „Glaxo Wellcome“⁴ durch die Formulierung

„Eine solche Regelung ist daher geeignet, die Ziele der Wahrung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen“⁵

deutlich gemacht, daß er von einer natürlichen Ordnung in der Verteilung der Steuer ausgeht. Innerhalb dieser Verteilung billigt er den Mitgliedstaaten weitgehende Definitionsfreiheit für die Steuertatbestände zu. Wie diese Verteilung genau aussehen soll, ist nicht erkennbar. Aus dem Zusammenhang darf aber unterstellt werden, daß die Doppelbesteuerungsabkommen diese Verteilung reflektieren. Entscheidend ist hier, daß der EuGH den Mitgliedstaaten im Rahmen dieser Verteilung eine gewisse Gestaltungsfreiheit zubilligt.

2. Vernachlässigung der Grundfreiheiten, Freibrief für DBA?

Die für die praktische Arbeit wichtigste Frage ist, ob sich der EuGH damit aus der Prüfung der Grundfreiheiten verabschiedet oder diese Prüfung jedenfalls so weit einschränkt, daß die von ihm postulierten Verteilungsmaßstäbe der ausgewogenen Verteilung einen Freiraum bilden, der die staatlichen Besteuerungsregeln weithin unangefochten bleiben läßt. Wenn das der Fall wäre, wären es im wesentlichen die Doppelbesteuerungsabkommen, ggf. in ihrer Ausprägung durch die zwischenstaatliche Praxis und die nationalstaatliche Rechtsprechung, die insoweit privilegiert wären. Dies hätte möglicherweise auch die Folge, daß das nationale Steuerrecht der grenzüberschreitenden Aktivitäten, auf das die Doppelbesteuerungsabkommen zugeschnitten sind und auf das sie Bezug nehmen, ebenfalls als abgesichert angesehen werden. Damit wäre jede Prüfung schnell zu Ende.

Das kann vom EuGH kaum gemeint sein. Zwar hat der EuGH einerseits den Mitgliedstaaten zugebilligt, daß sie innerhalb der DBA souverän bleiben und grundsätzliche Gestaltungsfreiheit genießen.⁶ Der EuGH hat aber gerade in einer jüngeren Entscheidung ausdrücklich ausgesprochen,

daß auch die Bindungen durch Doppelbesteuerungsabkommen der Überprüfung unterliegen.⁷ Auch wenn er eine Neigung dazu hat, die Doppelbesteuerungsabkommen zu akzeptieren, verstieße eine Entlassung der Doppelbesteuerungsabkommen aus der Bindung an die Grundfreiheiten schon deswegen seinem Selbstverständnis, weil damit die völkerrechtliche Konkurrenz zum Recht der Unionsverträge anerkannt würde.

Dennoch bleibt, daß die Konzepte der Mitgliedstaaten zur Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte anders als bislang auch für den sehr geschickt argumentierenden Anwalt ein schwieriges Terrain geworden sind. Dies führt zu der Frage, ob Resignation angebracht ist.

Hierzu empfiehlt sich die Analyse der Vorgehensweise des EuGH. Man hat sich vor Augen zu halten, in welcher Lage sich der EuGH befindet. Es ist bei schärferer Betrachtung nahezu unvermeidlich, daß die existierenden nationalen Regelungen zur Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten eine Benachteiligung gegenüber einem rein nationalen Sachverhalt herbeiführen. Abhilfe könnte hier der vollständige unionsrechtliche „Kahlschlag“ gegenüber den ertragsteuerlichen Normen für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr schaffen. Unter strikter Anwendung der Grundfreiheiten würden alle Normen, die die Grundfreiheiten beschränken oder diskriminierend wirken, für unanwendbar erklärt. Zu diesem Kahlschlag wäre der EuGH in strikter und konsequenter Anwendung der Grundfreiheiten durchaus berechtigt. Das Ergebnis wäre die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, in kürzester Frist ein einheitliches, mit den Grundfreiheiten vereinbares Konzept der Besteuerung zu schaffen. Die moralische Berechtigung eines solchen Vorgehens wäre kaum zu bestreiten. Die Mitgliedstaaten haben – teilweise in schlichter Rechtsblindheit – die Wirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das Ertragsteuerrecht nicht zur Kenntnis genommen oder diese in bedenklicher Weise gelehnet. Dennoch kann ein solches Vorgehen ausgeschlossen werden. Es ist dem Europäischen Gerichtshof,

3 Die Vorstellung, daß das harmonisierte Recht in der Anwendung der Grundfreiheiten das „Ende der Fahnenstange“ darstellt, ist weit verbreitet, aber eindeutig unzutreffend. Hierauf weist der EuGH selten hin, so etwa in den Urteilen v. 28.04.1998 in den Sachen „Kohll“, Rs C-158/96 und „Decker“, Rs C-120/95, NJW 1998, 1766ff, wo er immerhin gegen die seit mehr als 25 Jahren die Säule des Sozialrechts bildende VO 1408/71 entschied.

4 Urteil ► v. 17.09.2009, Rs C-182/08, Glaxo Wellcome GmbH & Co KG ./ FA München für Körperschaften II (Parteienbezeichnung nach EuGH, obwohl in der fraglichen Frage das beklagte FA Revisionskläger war).

5 A.a.O., Rdz 9.

6 Urteil v. 21.09.1999, Rs C-307/97 „Saint-Gobain (Deutschland)“.

7 Urteil v. 08.11.2007, Rs. C-379/05 „Amurta“, Rdz. 55: „Dazu ist zu sagen, daß das Königreich der Niederlande keine Einwände aus dem DBA herleiten kann, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen“.

entgegen den üblichen publizistischen Behauptungen zur angeblichen Überdehnung seiner Kompetenzen, fremd. Der Respekt vor der jeweiligen nationalen Rechtsordnung, die sich aus der Souveränität der Mitgliedstaaten speist, hält ihn von solchen extremen Maßnahmen ab.

Der EuGH hat sich dafür entschieden, die Souveränität der Mitgliedstaaten zu schonen und ihre Definitionshoheit auch über die grenzüberschreitenden Tatbestände zu akzeptieren. Dem EuGH obliegt es demgegenüber aber weiterhin, jene Regelungen außer Anwendung zu halten, die die Grundfreiheiten und das Diskriminierungsverbot verletzen. Ohne die Gefahr des „Kahlschlags“ ist dies nur schwer zu bewältigen. Also sind Maßstäbe zu gewinnen, die dem EuGH ein Urteil zwischen Kahlschlag und folgenloser Hinnahme jeder Verletzung des Unionsrechts erlauben.

Belastbare technische Abgrenzungen sind nicht gegeben.

Eine gewisse Sachlogik ergibt sich immerhin für die Kapitalgesellschaften, soweit sie – wie in Europa üblich – eigene Steuersubjekte sind, aus der Differenzierung zwischen der Besteuerung der Gesellschaft und der der Gesellschafter. Diese Differenzierung kennen – zumindest dem System nach – alle Mitgliedstaaten: Ein Steuersubjekt erwirtschaftet Gewinne und schüttet diese an ein anderes Steuersubjekt aus. Die jeweilige steuerliche Wirkung (klassisches System der getrennten Besteuerung, Besteuerung unter Anrechnung, Entlastung der Gesellschaft durch Abzug der Ausschüttung von der Bemessungsgrundlage)⁸ ist dabei nicht einmal von besonderem Interesse. Es geht nur um die Trennung. Im Grunde ist diese Trennung das einzige technische Konzept, das eine gewisse Sachlogik für die Verteilung von Besteuerungstatbeständen bietet. Daß der EuGH dieses technische Konzept mit einer gewissen Dankbarkeit aufgreift und es für die Behandlung von Gewinnen und Ausschüttungen verwendet, kann nicht erstaunen. Wenn der Europäische Gerichtshof jeweils ein ausgewogenes Verhältnis der jeweiligen Besteuerungsrechte sucht, kann er im Grunde nur eine Abschichtung vornehmen zwischen der Besteuerung der Gesellschaften und des Gesellschafters. Damit ist ihm zwangsläufig die Betrachtung des zusammenhängenden Ablaufs der Besteuerung verwehrt. Er muß jeweils den einen oder den anderen Mitgliedstaat in die Pflicht nehmen, je nachdem ob es um die Gesellschaftsbesteuerung oder die Gesellschafterbesteuerung geht. Es ist diese Einteilung in die Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter, die dem EuGH in der Sache *Burda* erkennbar als sicherste Basis erschien. Ob der EuGH sie zutreffend genutzt hat, muß hier offenbleiben.

Wichtig ist, daß dies zunächst nur eine getrennte Betrachtung rechtfertigt. Dann bleibt aber auch weiterhin klar, daß die Trennung zwischen der Besteuerung der Gesell-

schaft und der des Gesellschafters ihrerseits nicht von der Überprüfung an den Grundfreiheiten entbindet. Die Tatbestände, die der jeweiligen Besteuerung zugrunde gelegt werden, müssen in Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten stehen und diskriminierungsfrei sein. Der Fall „*Lankhorst-Hohorst*“⁹ hätte nicht anders entschieden werden dürfen. Allerdings ist es bei trennender Betrachtung leichter, die Wirkungen bei dem jeweils anderen Steuersubjekt auszublenden. Davon hat der EuGH im Fall „*Burda*“ einen problematischen Gebrauch gemacht.

Diese Differenzierung zwischen der Besteuerung der Gesellschaft und der des Gesellschafters allein führt naturgemäß nicht sehr weit. In der Folge muß sich für den EuGH die Frage stellen, woher er die Maßstäbe gewinnen soll, um zu wissen, welchem Staat in dieser ausgewogenen Verteilung welche Verantwortung für welche Besteuerung zuzuweisen ist. Für die schlichte Frage, wer die Besteuerung der Gesellschaft und wer die Besteuerung der Gesellschafter zu verantworten hat, bietet sich nach natürlichen Zusammenhängen die Besteuerung der Gesellschaft im Sitzstaat und des Gesellschafters im Wohnsitzstaat an. Dies beantwortet eine Frage. Danach stellt sich wiederum die Frage, welche Besteuerungselemente zu der einen und welche zu der anderen Seite gehören. Gerade bei den empfindlicheren grenzüberschreitenden Vorgängen wie etwa der Überfinanzierung, die gern die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten herausfordern, ist die Frage nicht aus einem „natürlichen“ Verständnis heraus zu beantworten. Es werden zusätzliche Maßstäbe benötigt. Diese kann der EuGH kaum selbst erfinden. Hier muß dem Europäischen Gerichtshof das Konzept der Doppelbesteuerungsabkommen in besonderem Maße willkommen sein. Sie geben mit einer gewissen Einheitlichkeit das wieder, was praktisch alle Mitgliedstaaten für richtig und angemessen halten. Sie sind überdies in langjähriger Praxis, nicht zuletzt auch durch die Wirkung der jeweiligen Rechtsprechung, praxisgerecht ausgelegt worden. Schließlich hat sich die nationale Gesetzgebung den Gegebenheiten der Doppelbesteuerungsabkommen angepaßt, so daß ein „kohärenter“ Besteuerungsablauf anzunehmen ist.

Der Europäische Gerichtshof kann diese Wirkungen aus seiner Sicht guten Gewissens respektieren. Dies stellt die Doppelbesteuerungsabkommen nicht von einer Prüfung nach den Maßstäben der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsfreiheit frei. Der Europäische Gerichtshof muß daher beurteilen, ob und wann die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit dem jeweils anwendbaren nationalen Recht zu weit gehen und die Gebote des Gemeinschaftsrechts verletzen. Klar ist al-

⁸ Dieses bedenkenwerte Konzept lag dem früheren schwedischen Steuersystem zugrunde.

⁹ Urteil v. ►► 12.12.2002, Rs C-324/00.

lerdings, daß die Doppelbesteuerungsabkommen selbst äußerst selten den Verstoß zum Inhalt haben. Demgegenüber sind die nationalen Bestimmungen, mit denen die Abkommen ausgeschöpft werden, anfällig. Sie sind auf die Verletzungen der Grundfreiheiten und Diskriminierungen abzuklopfen. Da sich die Staaten kaum Beschränkungen auferlegen, wenn es um die Ausschöpfung geht, bietet sich ein hinreichend weites Feld.

3. Orientierung der anwaltlichen Arbeit

Angesichts der Rechtsprechung des EuGH ist der erste Schritt der anwaltlichen Argumentation vorgezeichnet.

Zunächst gilt es nachzuweisen, daß eine angegriffene Regelung nicht der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerung entspricht. Gerade die besondere Betonung der Abkommen läßt die Fälle am einfachsten erscheinen, in denen ein Abweichen von den Grundregeln des Abkommens vorliegt. Die Fälle des immer beliebteren *treaty override* sollten nach diesen Maßstäben leicht zu beurteilen sein. Aber auch andere Konzepte, die dem grundlegenden Maßstab widersprechen, sollten darstellbar sein. So ist das ständige deutsche Bemühen, die „Einmalbesteuerung“ zum Prinzip zu erklären, möglicherweise mit dem Wortlaut des Abkommens nicht angreifbar. Der Verteilungsmaßstab des Abkommens wird aber oft verletzt;¹⁰ der Grundsatz muß ja gerade deklamatorisch bemüht werden, um die Vereinbarkeit mit dem Abkommen zu postulieren. Dies ruft geradezu nach einer entsprechenden Darstellung. Daß hierdurch die Befassung mit den Materialien zu den Musterabkommen der OECD eine Renaissance erleben dürfte, muß nicht schaden.¹¹

Der nächste Schritt muß dahin gehen, die Einschränkung der Grundfreiheiten und die Diskriminierung strikt auf das jeweilige Steuersubjekt zu konzentrieren. Es muß dargelegt werden, daß die Einschränkung, auch wenn sie vordergründig zunächst ein anderes Steuersubjekt trifft, dennoch die Grundfreiheiten des klagenden Subjekts verletzt. Das sollte dadurch erleichtert werden, daß in Verfolgung der „Dassonville-Formel“¹² der EuGH einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten in jeder nationalen Regelung sieht, „die geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel¹³ unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell“ zu behindern. Die Betonung liegt in diesem Zusammenhang auf den Worten „geeignet“ und „tatsächlich oder potentiell“. Es kommt nicht auf eine nachgewiesene Beeinträchtigung an, sondern auf die abstrakte Eignung und die potentielle Wirkung. Eine solche Wirkung sollte darstellbar sein.

Dies macht die Arbeit nicht einfach, aber nicht unmöglich.

Eine interessante Argumentation wird man bei Personengesellschaften erwarten können. Auch für Personengesellschaften muß der Grundsatz der ausgewogenen Verteilung gelten. Soweit die Besteuerung – wie in vielen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft üblich – transparent erfolgt, geht es unmittelbar um die Besteuerung des Gesellschafters. Hier besteht naturgemäß die Gefahr, daß der Europäische Gerichtshof diese Punkte einer angeblichen Betriebsstättenbesteuerung, für die der Staat der Betriebsstätte, mithin der Staat der Gesellschaft zuständig ist, ansieht. Hier liegt aber die Aufgabe gerade darin, eine solche Sicht zu vermeiden und die endgültige Besteuerung beim Gesellschafter in den Vordergrund zu stellen.

Sollte die direkte Argumentation nicht greifen, bleibt ein letztes Argument. Der EuGH hat ausdrücklich die Prüfung vorgeschrieben, ob die jeweilige nationale Regelung das Maß des Erforderlichen für die Erreichung der ausgewogenen Verteilung nicht überschreitet.¹⁴ Das ist nicht überraschend, weil die rechtsstaatlichen Grundsätze, die Eingriffe nur dulden, soweit sie geeignet, erforderlich und sonst verhältnismäßig sind, seit den Frühzeiten des Gemeinschaftsrechts anerkannt ist. Sie gelten für jede Einschränkung der Grundfreiheiten.¹⁵ Der EuGH hat diesen Grundsatz aber noch nie so oft zitiert wie in den letzten ertragsteuerlichen Urteilen.

So findet sich in „*Glaxo Wellcome*“ ausdrücklich zur Wahrung der ausgewogenen Verteilung der Besteuerung die Formulierung:¹⁶

„Zu prüfen ist allerdings, ob eine solche Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist“,

10 Daß der von der Bundesrepublik Deutschland vehement vorgebrachte Grundsatz der „Einmalbesteuerung“ vom EuGH in der Sache „*Lankhorst-Hohorst*“, Urteil v. 12.12.2002, Rs C-324/00, nicht für relevant gehalten wurde, mag die Argumentation überdies erleichtern.

11 Nicht zu vergessen: Dies ermöglicht, die fremdsprachlichen Fassungen in den Schriftsatz einzubauen und ggü. der Richterbank die Internationalität der Maßstäbe, auf die man sich beruft, zu verdeutlichen.

12 Urteil v. 11.07.1974, Rs 8/74 „*Dassonville*“.

13 Die Maßstäbe der Dassonville-Formel waren auf die Warenverkehrsfreiheit bezogen; die Betrachtungsweise ist heute aber für alle Grundfreiheiten durchgängig gleich.

14 „*Glaxo Wellcome*“, a.a.O., Rdz 93, ausdrücklich zur Ausgewogenheit.

15 Das ist seit dem Urteil des EuGH v. 20.09.1979, Rs 120/78, „*Cassis de Dijon*“, NJW 1979, 1766, für die Warenverkehrsfreiheit klargestellt; heute wird für alle Grundfreiheiten ein einheitliches System der zulässigen Beschränkungen gesehen, so sehr klar EuGH v. 30.11.1995, Rs C-55/94, Rdz 39, in der einen deutschen Anwalt betreffenden italienischen Sache „*Gebhard*“.

16 S.o. Fn. 12.

Dies begründet den Eindruck, daß der EuGH sein Konzept nicht als abschließend ansieht. Er will erkennbar die Überprüfung an letzten unangreifbaren Maßstäben offenhalten. Auch insoweit besteht die Möglichkeit, die anwaltliche Argumentation auszuweiten.

Als Fazit bleibt: Die Befassung mit dem – nunmehr einheitlich als Unionsrecht zu bezeichnenden – europäischen Recht ist für die Behandlung ertragsteuerlicher Fälle weiterhin nicht nur erforderlich, sondern auch interessant.

Umsatzsteuerliche Organschaft und Insolvenz - Steuerfallen und Chancen in Organkreisen unter besonderer Berücksichtigung neuer Finanzrechtsprechung

Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn und Rechtsanwältin Dorothee Gierlich, Meyer-Köring, Bonn¹

Für die Insolvenz- und Steuerberatungspraxis hat das Schicksal der umsatzsteuerlichen Organschaft nach der Stellung eines Insolvenzantrags über das Vermögen der Organgesellschaft nicht an Bedeutung verloren. Anlaß für finanzbehördliche und finanzgerichtliche Verfahren ist auch nach dem Urteil des BFH vom 01.04.2004² nach wie vor die Frage nach dem Zeitpunkt der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft im Kontext mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters sowie die Problematik der Uneinbringbarkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Die nachfolgende Abhandlung stellt zunächst die Grundlagen der umsatzsteuerlichen Organschaft aus der Sicht der Finanzrechtsprechung umfassend zusammen und befaßt sich sodann vor allem mit den Fragen,

- ob und bis wann die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vorliegen und welche Auswirkung insbesondere die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters auf das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft hat,
- ob und bis wann die Haftungsvoraussetzungen des § 73 AO vorliegen,
- bis zu welchem Zeitpunkt steuerliche Erstattungsansprüche gegen die Finanzbehörden bestehen und ob diese unter den beteiligten Unternehmen verrechnet werden dürfen und schließlich
- ob und ab wann innerhalb des ehemaligen Organkreises Erstattungsansprüche bestehen.

I. Die umsatzsteuerliche Organschaft

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (= umsatzsteuerliche Organschaft).

Gemeinschaftsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.³ Danach können die Mitgliedstaaten im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Nicht erforderlich ist, daß alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. Eine umsatzsteuerliche Organschaft kann daher auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen zwei Gebieten umso deutlicher ist.⁴ Allerdings reicht es nicht aus, daß eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht.⁵ Liegt eine Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (*Organgesellschaften*) ähnlich einem Angestellten des übergeordneten Unternehmens (*Organträger*) als unselbständig anzusehen. Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist damit nur der Organträger. Eine sog. Mehrmütterorganschaft mehrerer Organträger ist im Umsatzsteuerrecht nicht möglich.⁶ Als Organgesellschaften kommen regelmäßig nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts in Betracht.⁷ Organträger kann hingegen jeder Unternehmer sein.⁸ Nach der Rechtsprechung des BFH kann jedoch eine GmbH, die an einer Kom-

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

1 Andreas Jahn, Rechtsanwalt/Steuerberater ist Partner, Dorothee Gierlich ist Rechtsanwältin bei Meyer-Köring in Bonn. Die Autoren sind erreichbar unter www.meyer-koering.de.

2 BFH, Urteil vom ►► 01.04.2004, V R 24/03 vom 01.04.2004, DStR 2004, 951.

3 Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (ABl. Nummer L 347 2006, S. 1).

4 BFH, Urteil vom 20.02.1992, V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; Urteil vom 18.12.1996, XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (= DStR 1997, 920).

5 BFH, Urteil vom 23.04.1964, V 184/ 61 U, BStBl. III 1964, 346; Urteil vom 18.12.1996, XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (= DStR 1997, 920).

6 BFH, Urteil vom ►► 30.04.2009 V R 3/08, DStRE 2009, 1121.

7 BFH, Urteil vom ►► 09.10.2002, V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (= DStRE 2003, 110).

8 BFH, Urteil vom ►► 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308.

manditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen der Kommanditgesellschaft eingegliedert sein.⁹

1. Voraussetzung der umsatzsteuerlichen Organschaft im einzelnen

a) Finanzielle Eingliederung

Eine finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn der *Organträger unmittelbar oder mittelbar in einer Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, daß er seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann*. Maßgebend ist insoweit die Stimmenmehrheit. Die Mehrheit der Stimmrechte aus Anteilen an der Organgesellschaft muß über 50% der gesamten Stimmenmehrheit betragen, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für Beschlüsse in der Organgesellschaft erforderlich ist.¹⁰ In diesem Zusammenhang ist es ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers erfolgt. Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch selbst jedoch nicht zum Bestandteil des Organkreises.

Eine finanzielle Eingliederung ist allerdings zu verneinen, wenn die Anteile zweier Kapitalgesellschaften ausschließlich von natürlichen Personen im Privatvermögen gehalten werden. Es handelt sich dann vielmehr um gleichgeordnete Schwesterngesellschaften, die nicht in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet sind.¹¹

b) Wirtschaftliche Eingliederung

Die wirtschaftliche Eingliederung setzt voraus, daß die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist.¹² Charakteristisch für das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung ist, daß die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint.¹³ Es genügt daher, wenn zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung, sei es auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen, vorhanden ist.

Eine wirtschaftliche Eingliederung kann daher bei einer deutlichen Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung bereits dann vorliegen, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Sind diese Voraussetzungen gegeben, so muß die Organgesellschaft nicht vom Organträger abhängig sein.¹⁴ In Betracht

kommt dabei neben der Lieferung von Waren auch das Erbringen sonstiger Leistungen.¹⁵ Erforderlich ist jedoch, daß die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem unternehmerischen Bereich des Anteilseigners zugeordnet werden kann. Die Unselbständigkeit einer hauptsächlich im Interesse einer anderen Firma ins Leben gerufenen Produktionsfirma scheidet allerdings nicht zwangsläufig daran, daß sie einen Teil ihrer Erzeugnisse auch auf dem freien Markt absetzt. Ist die Produktionsgesellschaft lediglich zur Versorgung eines bestimmten Markts gegründet worden, so kann ihre wirtschaftliche Eingliederung als Organgesellschaft auch dann gegeben sein, wenn zwischen ihr und der Muttergesellschaft Warenlieferungen nur in geringem Umfang oder überhaupt nicht vorgenommen werden.¹⁶

Im Rahmen einer *Betriebsaufspaltung* steht die durch die Betriebsaufspaltung entstandene Kapitalgesellschaft regelmäßig in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Besitzgesellschaft, wenn der überlassene Vermögensgegenstand für die Betriebsgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist.¹⁷ Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Eingliederung auch dann zu bejahen, wenn in diesem Zusammenhang lediglich das Betriebsgrundstück ohne andere Anlagegegenstände verpachtet wird.¹⁸ So genügt z. B. die Vermietung eines Betriebsgrundstücks, wenn dieses für die Organgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildet.¹⁹ Daß das überlassene Grundstück

9 BFH vom 14.12.1978, V R 85/74, BStBl II 1979, 288; Urteil vom 19.05.2005, V R 31/03, BStBl II 2005, 671; a.A. Niedersächsisches FG, Urteil vom ► 12.02.2009, 16 K 311/07, DStRE 2010, 37, Revision eingelegt, Az.: BFH V R 9/09; *Hahne*, BB 2009, 1794.

10 BFH, Urteile vom 22.11.2001 V R 50/00, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a.; vom 19.05.2005 V R 31/03, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a dd), vom 30.04.2009 V R 3/08 (= DStR 2009, 1121), dort unter II. 2. b.

11 BFH, Urteil vom 18.12.1996, XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (= DStR 1997, 920).

12 BFH, Urteil vom 22.06.1967, V R 89/66, BStBl. III 1967, 715.

13 BFH, Urteile vom 20.08.2009, V R 30/06, DStRE 2009, 1395; vom 17.01.2002 V R 37/00, BStBl II 2002, 373, und vom 03.04.2003 V R 63/01, BStBl II 2004, 434.

14 BFH, Urteil vom 03.04.2003, V R 63/01, BStBl. II 2004, 434, vom 30.10.2003, V B 158/03, BeckRS 2003 30331931.

15 Vgl. BFH, Urteil vom 03.04.2003 – V R 63/01, BStBl II 2004, 434, m. w. N.; Urteil vom 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308.

16 BFH, Urteil vom 15.06.1972, V R 15/69, BStBl. II 1972, 840.

17 BFH, Urteil vom 17.11.1966, V 113/65, BStBl. III 1967, 103; vom 01.04.2004, V R 24/03, BStBl. II 2004, 905; FG Köln, Urteil vom ► 20.02.2008, 7 K 3972/02, EFG 2008, 905, DStRE 2008, 1011; Revision eingelegt, Az.: BFH V R 14/08.

18 BFH, Urteil vom 09.09.1993, V R 124/89, BStBl. II 1994, 129; Niedersächsisches FG, Urteil vom 02.03.2009, 16 K 226/08, BeckRS 2009 26027491.

19 BFH, Urteil vom ► 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323; v. 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308; vom 03.04.2003 – V R 63/01, BStBl II 2004, 434; vom 16.08.2001 – V R 34/01 (NV), BFH/NV 2002, 223; Beschluß v. 25.04.2002, V B 128/01, BFH/NV 2002, 1058, m.w.N.

nur für die Organgesellschaft wirtschaftlich nutzbar ist und nicht ersetzbar ist, wird jedoch nicht gefordert.²⁰ Die wirtschaftliche Eingliederung läßt sich nicht mit der Vermietung eines Grundstücks begründen, das nicht im Alleineigentum des Organträgers, sondern im gemeinschaftlichen Eigentum des Organträgers und eines Dritten steht. Denn die Vermietergemeinschaft ist, soweit sie Vermietungsleistungen gegen Entgelt erbringt, ein vom Organträger unabhängiger selbständiger Unternehmer, dessen Leistungen keine Eingliederung der Organgesellschaft in das von der Vermietergesellschaft zu unterscheidende Unternehmen des Organträgers bewirken kann.²¹ Grundsätzlich wird die wirtschaftliche Eingliederung in den Fällen der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Wege der Vermietung und Verpachtung darin gesehen, daß der Organträger auf die Organgesellschaft insbesondere dadurch Einfluß nehmen kann, indem er der Organgesellschaft durch die Kündigung des Miet- oder Pachtverhältnisses die wesentliche Grundlage für ihre Umsatztätigkeit entziehen kann.²²

c) Organisatorische Eingliederung

Als Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung muß der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellen, daß in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird. Entscheidend ist, daß der Organträger auf die Organgesellschaft tatsächlich und faktisch beherrschenden Einfluß nehmen kann und sichergestellt ist, daß eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht möglich ist.²³ Das Merkmal der organisatorischen Eingliederung orientiert sich damit an der Grundvoraussetzung der umsatzsteuerlichen Organschaft, dem Verlust der Selbständigkeit der Organgesellschaft. Eine organisatorische Eingliederung im Sinne einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung liegt regelmäßig vor, wenn eine Personenidentität bezüglich aller Organmitglieder in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht. Eine vollständige Identität fordert der BFH jedoch nicht.²⁴ Im Einzelfall kann die Personalunion auch nur in der Person nur eines von mehreren Geschäftsführern ausreichen.²⁵

2. Umsatzsteuerliche Folgen der Organschaft

Nach § 13 Abs. 2 UStG ist der Organträger für sämtliche im Organkreis zusammengeschlossene Unternehmungen der umsatzsteuergesetzliche Unternehmer. Infolgedessen ist der Organträger hinsichtlich sämtlicher Umsätze, die er und/oder die ihm eingegliederte Organgesellschaft tätigt, Steuerschuldner. Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft sind sog. Innenumsätze, so daß auch eine gesonderte Inrechnungstellung der Umsatzsteuer eine Umsatzsteuerschuld nicht begründet. Die für den Unternehmer nach § 18 UStG bestehenden Pflichten obliegen in vollem Umfang alleine dem Organträger. So trifft ihn die Pflicht, im Rahmen der Voranmeldungen und Jahreserklärungen die

Umsätze der gesamten Organschaft anzumelden. Anderes gilt im innergemeinschaftlichen Rechtsverkehr. Die Organgesellschaften sind in diesem Zusammenhang verselbständigt (vgl. auch § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG). Sie erhalten eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und unterliegen selbst den gesetzlichen Meldepflichten. Allerdings haftet die Organgesellschaft gemäß § 73 AO auch selbst für die durch den gesamten Organkreis verursachte Umsatzsteuer.

3. Beendigung der Organschaft

a) Allgemeine Beendigungsgründe

Die umsatzsteuerliche Organschaft endet zu dem Zeitpunkt, zu dem eine der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht mehr erfüllt ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn

- sich die Stimmrechtsverhältnisse durch Aufnahme weiterer Gesellschafter in die Organgesellschaft entscheidend ändern,
- der Betrieb des Organträgers oder der Organgesellschaft veräußert oder
- die Organgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt wird.

Die Liquidation der Organgesellschaft hat, solange sie noch nicht abgeschlossen ist, keine Auswirkungen auf die Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers. Die umsatzsteuerliche Organschaft endet erst, wenn die Liquidation abgeschlossen ist und das vorhandene Gesellschaftsvermögen veräußert ist. Denn regelmäßig entfällt erst hierdurch die organisatorische Eingliederung.²⁶ Im Falle der Vermögenslosigkeit der Organgesellschaft dauert die Organschaft fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind.²⁷ Dagegen führt die Liquidation des

20 FG Köln, Urteil vom 20.02.2008, 7 K 3972/02, im Ergebnis bestätigt durch Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323.

21 Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323; v. 22.11.2007, V R 5/06, BFHE 219, 442, BStBl II 2008, 448, DStR 2008, 400, unter II.3.

22 BFH, Urteil vom 09.09.1993, V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (= DStR 1994, 203).

23 BFH, Urteile v. 05.12.2007, V R 26/06, BStBl II 2008, 451; vom 03.04.2008, V R 76/05, BStBl II 2008, 905 und vom 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308.

24 BFH, Urteile vom 05.12.2007, V R 26/06, BStBl 2008 II S. 451; 17.01.2002, V R 37/00, BStBl 2002 II S. 373; 28.01.1999, V R 32/98, BStBl 1999 II S. 258; 20.02.1992, V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; 19.10.1995, V R 128/93, UR 1996, 265.

25 FG Hessen, Beschluß vom ► 30.04.2007, 6 V 3776/06, BeckRS 2007 26023567.

26 FG Saarland, Urteil vom 03.03.1998, 1 K 281/95, EFG 1998, 971.

27 BFH, Urteil vom 19.10.1995, V R 128/93, BFH/NV 1996, 275; vom 27.09.1991 V B 78/91, BFH/NV 1992, 346.

Organträgers regelmäßig zur Beendigung der Organschaft, weil mit der Einstellung der aktiven unternehmerischen Tätigkeit des Organträgers die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft entfällt.²⁸

b) Beendigung bei Wegfall einer Betriebsaufspaltung

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, so endet die umsatzsteuerliche Organschaft regelmäßig im Falle der Anordnung der Zwangsverwaltung und Zwangsversteigerung für das an die Organgesellschaft verpachtete Grundstück. Dies jedoch nur, wenn allein die Verpachtung die Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers wirtschaftlich begründet hatte. Denn mit der Anordnung der Zwangsverwaltung und der Zwangsversteigerung werden dem Organträger die Befugnisse zur Verwaltung und Benutzung des Grundstücks sowie die Möglichkeit der Veräußerung entzogen.²⁹ Die Organschaft entfällt auch bei der isolierter Anordnung der Zwangsverwaltung.³⁰ Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob auch die isolierte Anordnung der Zwangsversteigerung die wirtschaftliche Eingliederung beendet, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits feststeht, daß das Grundstück in Zukunft nicht mehr dauerhaft für Zwecke der Organgesellschaft zur Verfügung steht und deren Tätigkeit nicht mehr fördern kann.³¹ Auf den Streit, ob die Organschaft aufgrund des Wegfalls der wirtschaftlichen oder des Wegfalls der organisatorischen Eingliederung endet, kommt es hier letztlich nicht an.³²

II. Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz

Ein besonderes Augenmerk soll im folgenden den Fällen der Insolvenz der Organgesellschaft und/oder des Organträgers gewidmet werden. Für die Beantwortung der Frage, wann im Falle der Insolvenz die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft eintritt, ist insbesondere das Tatbestandsmerkmal der organisatorischen Eingliederung entscheidend. Maßgeblich ist daher, ab welchem Zeitpunkt in der Organgesellschaft eine von dem Willen des Organträgers abweichende Willensbildung (wieder) möglich ist.

1. Eröffnung des Insolvenzverfahrens

a) Insolvenz der Organgesellschaft

Bei der **Insolvenz der Organgesellschaft** endet die umsatzsteuerliche Organschaft mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.³³ Denn mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens obliegt fortan dem Insolvenzverwalter die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen der Organgesellschaft (§ 80 Abs. 1 InsO). Der Organträger verliert infolgedessen den maßgeblichen Einfluß auf die Organgesellschaft, da nunmehr in der Person des für die Organgesellschaft bestellten Insolvenzverwalters eine vom

Willen des Organträgers abweichende Willensbildung möglich ist.

b) Insolvenz der Organträgers

Im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers endet die umsatzsteuerliche Organschaft im Regelfall nicht. Der Umstand, daß sich der vormals werbende Zweck der Organschaft in einen Abwicklungszweck umwandelt, ändert daran nichts. Die Organschaft endet erst dann, wenn der Organträger seine aktive unternehmerische Tätigkeit einstellt und in die Liquidationsphase eintritt. Die Organschaft wird fortan durch den Insolvenzverwalter geführt. Etwas anderes kann sich im Einzelfall ergeben, wenn der Insolvenzverwalter des Organträgers zwar rechtlich befugt ist, auf die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft Einfluß zu nehmen, dieses Recht jedoch tatsächlich nicht ausübt.³⁴ Ist dies der Fall, so soll die notwendige organisatorische Eingliederung entfallen. Die umsatzsteuerliche Organschaft endet somit. Die vorstehend in Bezug genommene Entscheidung des BFH muß allerdings als Einzelfall-Entscheidung bewertet werden.

c) Insolvenz der Organgesellschaft und des Organträgers

Wird **gleichzeitig** das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Organgesellschaft und des Organträgers eröffnet, so ist entscheidend, ob für die Organgesellschaft und für den Organträger derselbe Insolvenzverwalter bestellt worden ist. Ist derselbe Insolvenzverwalter für beide Gesellschaften bestellt, so ist eine einheitliche Willensbildung auch im Insolvenzverfahren weiterhin möglich. Die umsatzsteuerliche Organschaft besteht somit fort. Werden verschiedene Insolvenzverwalter eingesetzt, so kann der Insolvenzverwalter des Organträgers seinen Willen in der Organgesellschaft nicht mehr durchsetzen, da diese durch einen unabhängigen Insolvenzverwalter verwaltet wird. In diesen Fällen entfällt die umsatzsteuerliche Organschaft im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Etwas anderes gilt

28 FG des Saarlandes vom 03.03.1998, 1 K 281/95; vgl. auch OFD Frankfurt 20.07.2009, S 7105 A – 21 – St 110, DStR 2009 S. 1911.

29 BFH, Urteil vom 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308.

30 FG Baden-Württemberg vom 18.07.2007, 3 K 107/03, DStRE 2008, 762; offengelassen in der Revisionsentscheidung BFH, Urteil vom 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308; im Grundsatz auch die Finanzverwaltung, vgl. Nichtanwendungserlaß BMF-Schreiben vom 01.12.2009 – IV B 8 – S 7105/09/10003, DStR 2009, 2596; vgl. auch *de Weerth*, NZI 2009, 530, 531.

31 BFH, Urteil vom 29.01.2009 – V R 67/07, DStR 2009, 1308.

32 Vgl. BMF-Schreiben vom 01.12.2009 – IV B 8 – S 7105/09/10003 – Nichtanwendungserlaß, DStR 2009, 2596; *de Weerth*, NZI 2009, 530, 531.

33 BFH, Urteil vom 17.01.2002, V R 37/00, BStBl. II 2002, 373; vom 21.06.2001, V R 68/00, BStBl. II 2002 II S. 255; vom 13.03.1997, V R 96/96, BStBl. II S. 580 (= DStR 1997, 1487).

34 Vgl. auch BFH, Urteil vom 28.01.1999, V R 32/98, BStBl. II 1999, 258.

ausnahmsweise nur in den Fällen, in denen das Insolvenzgericht in dem Beschluß über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß §§ 270 ff. InsO die Eigenverwaltung der Insolvenzmasse durch den Schuldner unter Aufsicht eines Sachwalters anordnet. Hier besteht die Organschaft regelmäßig auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort, da die Verfügungs- und Verwertungsbefugnis über das Vermögen der Organgesellschaft im wesentlichen beim Schuldner und damit beim Organträger verbleibt. Die Organschaft endet jedoch auch in den Fällen der Eigenverwaltung mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn dem Sachwalter derart weitreichende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse eingeräumt werden, daß eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung möglich ist. Ein solcher Fall liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung³⁵ insbesondere vor, wenn

- der Sachwalter die Kassenführungsbefugnis an sich zieht (§ 275 Abs. 2 InsO),
- es der Organgesellschaft verboten ist, ohne Zustimmung des Sachwalters Verbindlichkeiten einzugehen (vgl. § 275 Abs. 1 InsO) und
- auch die übrigen Rechtsgeschäfte der Organgesellschaft auf Anordnung des Insolvenzgerichts weitgehend der Zustimmung des Sachwalters bedürfen (vgl. § 277 Abs. 1 InsO).

2. Andere Beurteilung in Fällen der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters?

Wird ein vorläufiger Insolvenzverwalter durch das Insolvenzgericht eingesetzt, so ist maßgeblich, welcher Typus des vorläufigen Insolvenzverwalters eingesetzt wird. Denn das Fortbestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft orientiert sich an den dem vorläufigen Insolvenzverwalter verliehenen rechtlichen Befugnissen. Zu unterscheiden sind drei Formen des vorläufigen Insolvenzverwalters.

a) „Starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter

Wird durch das Gericht ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt und der Gesellschaft ein Verfügungsverbot auferlegt, so handelt es sich um einen „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalter. Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis geht vollständig auf ihn über, § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO. Ist Insolvenzschuldnerin die Organgesellschaft und wird ein „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, so entfällt das Tatbestandsmerkmal der organisatorischen Eingliederung. Durch den Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den vorläufigen Insolvenzverwalter ist die Möglichkeit der Einflußnahme auf die Geschäfte der Organgesellschaft entfallen und eine von dem Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft möglich geworden. Die umsatzsteuerliche Organschaft endet. Handelt es sich bei der Insolvenzschuldnerin um den Organträger, so führt die Bestellung eines „starken“

vorläufigen Insolvenzverwalters grundsätzlich nicht zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft. Die Ausübung der Beherrschung der Organgesellschaft wird fortan in der Person des vorläufigen Insolvenzverwalters ausgeübt. Im Einzelfall kann sich allerdings etwas anderes ergeben, wenn der „starke“ vorläufige Insolvenzverwalter keinen entscheidenden Einfluß auf die laufenden Geschäfte der Organgesellschaft nimmt.³⁶

b) „Schwacher“ und „halbstarker“ vorläufiger Insolvenzverwalter

Wird der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters kein solches allgemeines Verfügungsverbot auferlegt, so handelt es sich lediglich um einen „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter.

- aa) Wird der „schwache“ vorläufige Insolvenzverwalter ohne Pflichtenbestimmung und ohne Zustimmungsvorbehalt, daß heißt ohne über Sicherungsbefugnisse hinausgehende weitere Befugnisse und Pflichten, bestellt, so handelt es sich um einen schlichten „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter. Seine Pflichten beschränken sich zum einen auf die Prüfung, ob der Insolvenzgrund vorliegt, ob das Vermögen des Schuldners die Kosten des Verfahrens deckt und zum anderen darauf, zu prüfen, welche Fortführungschancen bestehen. Darüber hinaus besteht eine Verpflichtung, bei insolvenzzweckwidrigen Maßnahmen des Schuldners spezielle Verfügungsverbote oder eine Erweiterung seiner Aufgaben bei Gericht anzuregen. Er kann darüber hinaus auch als Sachverständiger durch das Gericht bestellt werden. Die Organschaft endet bei Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters für die Organgesellschaft regelmäßig nicht. Denn durch die Bestellung des „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters wird der Organgesellschaft nicht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis entzogen, so daß der Organträger weiterhin uneingeschränkt seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann.³⁷ Wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers beantragt und für diese ein „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, ergeben sich keine Unterschiede. Dem Organträger ist es nach wie vor möglich, eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft zu verhindern. Die umsatzsteuerliche Organschaft besteht fort.

35 OFD Hannover, Verfügung vom 11.10.2004, S 7105 – 49 – StO 171, DStR 2005, 157.

36 BFH, Urteil vom 28.01.1999, V R 32/98, BStBl. II 1999, 258.

37 BFH, Urteil vom 01.04.2004, V R 24/03, BStBl. II 2004, 905, DStR 2004, 951; BFH, Beschluß vom 10.03.2009, XI B 66/08 (NV), BFH/NV 2009, 977, ZInsO 2009, 1262.

bb) Zweiter Typus des „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters ist der des „*halbstarken*“ vorläufigen Insolvenzverwalters. Von einem solchen spricht man, wenn die Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters nicht mit einem allgemeinen Verfügungsverbot zu Lasten der Gesellschaft verbunden wird, sondern die Bestellung lediglich unter Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts nach § 22 Abs. 1 Nr. 3 InsO erfolgt. Vermögensverfügungen der Insolvenzschuldnerin bedürfen in diesen Fällen stets der Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters. Daneben obliegen ihm die vorstehend genannten Pflichten des „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters.

Seit dem Urteil des BFH vom 01.04.2004³⁸ ist nunmehr höchstrichterlich geklärt, daß die Bestellung eines „*halbstarken*“ vorläufigen Insolvenzverwalters nicht zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft führt. Dem „*halbstarken*“ vorläufigen Insolvenzverwalter ist eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht möglich. Denn Folge der gerichtlichen Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt. InsO ist zwar, daß die Verfügungen der Organgesellschaft ohne Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters grundsätzlich unwirksam sind; andererseits kann aber auch der vorläufige Insolvenzverwalter grundsätzlich nicht allein über das Vermögen der Organgesellschaft verfügen. Der „*halbstarke*“ vorläufige Insolvenzverwalter und die Organgesellschaft haben infolge der Anordnung des Zustimmungsvorbehalts eine gleichstarke Stellung. Dieser Zustimmungsvorbehalt schwächt zwar das Merkmal der organisatorischen Eingliederung, hindert aber nicht die notwendige Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers, solange sich die finanzielle und wirtschaftliche Eingliederung stark genug zeigt.³⁹ Irrelevant ist in diesem Zusammenhang, ob der „*halbstarke*“ vorläufige Insolvenzverwalter die laufenden Geschäfte tatsächlich trotz Zustimmungsvorbehalt alleine wie ein „*starker*“ vorläufiger Insolvenzverwalter führt oder sich die nicht übertragenen Rechte anmaßt.⁴⁰

III. Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft

Ab dem Zeitpunkt der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft stellen Organträger und Organgesellschaft zwei selbständige umsatzsteuerliche Rechtssubjekte dar, die zueinander in Leistungsaustauschbeziehungen treten können.⁴¹

1. Umsatzsteuerrechtliches Schicksal der Umsätze

Hinsichtlich des umsatzsteuerrechtlichen Schicksals der

Umsätze, die vor und nach der Beendigung der Organschaft ausgeführt wurden, ist zu differenzieren. Umsätze, die von der Organgesellschaft vor der Beendigung der Organschaft ausgeführt wurden, sind stets dem Organträger zuzurechnen und von diesem zu versteuern. Eine Versteuerung durch den Organträger erfolgt unabhängig davon, ob die auf die Umsätze entfallende Umsatzsteuerzahllast vor oder erst nach der Beendigung der Organschaft entsteht, insbesondere auch dann, wenn die Umsatzsteuer bspw. erst mit der Vereinnahmung der Entgelte (Ist-Versteuerung) entsteht. Denn maßgeblich ist in diesem Zusammenhang der Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Organgesellschaft. Unerheblich hierbei sind der Zeitpunkt der Rechnungserteilung sowie der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.⁴² Umsätze, die von der Organgesellschaft nach der Beendigung der Organschaft ausgeführt werden, sind von der Organgesellschaft als leistender Unternehmer selbst zu versteuern. Von einem Organträger versteuerte Anzahlungen für Leistungen, die erst nach Beendigung der Organschaft von der Organgesellschaft abschließend erbracht werden, sind bei der Steuerfestsetzung gegenüber der ehemaligen Organgesellschaft steuermindernd zu berücksichtigen.⁴³

2. Vorsteuern

Vorsteuern aus Leistungen, die die Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft bezieht, stehen nur dem Organträger zu. Dies gilt selbst dann, wenn die Rechnung des Organträgers erst nach der Beendigung der Organschaft bei der Organgesellschaft eingeht. Entscheidend ist, daß das den Vorsteuerabzug auslösende Ereignis – Leistungsbezug – bereits vor der Beendigung der Organschaft eingetreten ist.⁴⁴ Der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen der Or-

38 BFH, Urteil vom 01.04.2004, V R 24/03, a.a.O.; Beschlüsse vom 15.11.2006 V B 115/06, BFH/NV 2007, 787; Beschluß vom 13.06.2007, V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936; Beschluß vom 10.03.2009, XI B 66/08 (NV), BFH/NV 2009 S. 977; FG Niedersachsen, Urteil vom 02.03.2009 – 16 K 226/08, BeckRS 2009 26027491.

39 BFH, Urteil vom 01.04.2004, V R 24/03, a.a.O.; Beschluß vom 13.06.2007, V B 57/06 (NV), a.a.O.; vom 11.11.2008, XI B 65/08 (NV), BFH/NV 2009, 235; vom 10.03.2009, XI B 66/08 (NV), BFH/NV 2009 S. 977.

40 Beschluß vom 13.06.2007, V B 57/06 (NV), a.a.O.; BFH, Urteil vom 11.11.2008, XI B 65/08 (NV), a.a.O.

41 BFH, Urteil vom 11.01.1990, V R 156/84, BFH/NV 1990 S. 741.

42 FG Düsseldorf vom 23.04.1993, 5 K 531/90 U; OFD Frankfurt vom 20.07.2009, S 7105 A – 21 – St 110, dort Ziffer 3.1, DStR 2009 1911.

43 BFH vom 21.06.2001, V R 68/00, BStBl 2002 II S. 255 (= DStR 2001, 1838).

44 Vgl. hierzu auch: BFH, Urteil vom ► 13.05.2009 – XI R 84/07, DStR 2009, 1553.

Organgesellschaft nach der Beendigung der Organschaft steht nur der Organgesellschaft zu. Hat der Organträger vor Beendigung der Organschaft An- oder Vorauszahlungen auf die Leistungen der Organgesellschaft geleistet und den hieraus resultierenden Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG vorgenommen, so ist die Organgesellschaft lediglich zum Vorsteuerabzug aus dem im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft noch offenen Restentgelt berechtigt. Der Vorsteuerabzug aus den An- oder Vorauszahlungen steht weiterhin dem Organträger zu.⁴⁵

3. Umsatz- und Vorsteuerberichtigungsansprüche nach § 17 UStG

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG hat der leistende Unternehmer den für seine Leistung geschuldeten Umsatzsteuerbetrag und – hier liegt in Organschaftsfällen regelmäßig das Problem – der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für die steuerpflichtige Lieferung uneinbringlich geworden ist. Uneinbringlich ist eine Forderung nicht schon, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, daß der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen können⁴⁶. Begleitet also die insolvente Organgesellschaft Rechnungen nicht, aus denen bereits Vorsteuer gewogen wurde, entsteht regelmäßig Streit mit dem Finanzamt um die Vorsteuerberichtigung und -erstattung. Umsatz- und Vorsteuerberichtigungsansprüche nach § 17 UStG für Umsätze der Organgesellschaft und der durch die Organgesellschaft bezogenen Leistungen vor Beendigung der Organschaft richten sich nur dann gegen den Organträger, wenn das den Berichtigungsanspruch auslösende Ereignis, d.h., die Uneinbringlichkeit, vor Beendigung der Organschaft eingetreten ist. Wird das Entgelt für eine während des Bestehens einer Organschaft bezogene Leistung der Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft uneinbringlich, ist der Vorsteuerabzug nicht gegenüber dem bisherigen Organträger, sondern gegenüber dem im Zeitpunkt des Uneinbringlichwerdens bestehenden Unternehmen – dem früheren Organ – zu berichtigen.⁴⁷

Diese Differenzierung hat insbesondere entscheidende Bedeutung für Vorsteuerberichtigungen zugunsten der Finanzämter, weil von ihr die Qualifizierung des Berichtigungsanspruchs im späteren Insolvenzverfahren abhängt. Würde die Uneinbringlichkeit erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintreten und wäre die organisatorische Eingliederung schon mit Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters entfallen, so wäre der Berichtigungsanspruch lediglich Insolvenzforderung; anderenfalls hätte das Finanzamt den vollen Rückgriff auf den Organträger.

Die Finanzverwaltung verlagert den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit daher auf den Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrags vor und geht davon aus, daß die Uneinbringlichkeit auch schon vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorliegt, wenn der Antrag auf Eröffnung durch den Insolvenzschuldner und der sachliche Insolvenzgrund der Zahlungsunfähigkeit oder der der Überschuldung gegeben ist.⁴⁸ Der BFH hatte verschiedentlich betont, die Uneinbringlichkeit könne auch schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bzw. im Zeitpunkt der Zahlungseinstellung vorliegen.⁴⁹ Nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH werden spätestens im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote die Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen an den späteren Gemeinschuldner in voller Höhe i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sei die Umsatzsteuer des leistenden Unternehmers und dementsprechend der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen.⁵⁰

Alleine die drohende Zahlungsunfähigkeit im Sinne des § 18 InsO, verbunden mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, begründet die Uneinbringlichkeit nicht. Denn dabei wird lediglich eine Prognose erstellt, ob zu einem späteren Zeitpunkt die Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens eintreten wird. Daß die Zahlungsunfähigkeit auch tatsächlich eintritt, steht jedoch noch nicht objektiv fest. Gleiches kann man bezüglich des Insolvenzgrundes der Überschuldung anführen; auch hier wird die zukünftige Zahlungsunfähigkeit lediglich prognostiziert. Anders liegt der Fall, wenn bereits zum Zeitpunkt des Insolvenzantrags die Zahlungsunfähigkeit eingetreten ist. Hier ist die Uneinbringlichkeit zu bejahen. Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1

45 BFH vom 21.06.2001, V R 68/00, a.a.O.

46 Ständige Rspr. des BFH, vgl. Urteile vom 22.04.2004 V R 72/03, BStBl II 2004, 684; v. 13.01.2005, V R 21/04, BFH/NV 2005, 928; v. 20.07.2006 V R 13/04, BStBl II 2007, 22 (= DStR 2006, 1699); Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323.

47 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil v. 11.04.1991, V R 126/87, BFH/NV 1992, 140; BFH-Beschlüsse v. 05.12.2008, V B 101/07, BFH/NV 2009, 432, v. 12.08.1993, V B 230/91, BFH/NV 1994, 277; v. 07.09.1998, V B 34/98, BFH/NV 1999, 226; v. 06.06.2002, V B 110/01, BFH/NV 2002, 1267, DStRE 2002, 1146; v. 06.06.2002, V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352; v. 07.12.2006, V R 2/05, DStR 2007, 440; BFH v. 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323.

48 So auch FG Köln 20.02.2008, 7 K 3972/02, SIS 08 23 49; im Ergebnis bestätigt durch Revisionsurteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323.

49 BFH, Urteil vom 08.10.1997, XI R 25/97, BStBl 1998 II S. 69, BeckRS 1997 23000761; offengelassen in BFH, Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323.

50 BFH, Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323; v. 06.06.2002, V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352, BeckRS 2002, 25000757; v. 28.06.2000, V R 45/99, BFHE 192, 129, BStBl II 2000, 703, DStR 2000, 2041, m.w.N.

Satz 2 UStG). Das gilt auch für den Fall, daß der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt. Soweit der BFH vertreten hatte, daß keine Uneinbringlichkeit vorliege, wenn dem Umsatz ein zweiseitiger Vertrag zugrunde liege, der zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens von dem Gemeinschuldner und von dem anderen Teile nicht oder nicht vollständig erfüllt war und der Insolvenzverwalter gemäß § 103 InsO an Stelle des Gemeinschuldners den Vertrag erfüllt und die Erfüllung von dem anderen Teile verlangt,⁵¹ hält der V. Senat hieran nicht mehr fest (Änderung der Rechtsprechung).⁵²

4. Erstattungsansprüche nach § 37 Abs. 2 AO

Erstattungsansprüche nach § 37 Abs. 2 AO, die daraus resultieren, daß ungeachtet des Fortfalls der Organschaft weiterhin Umsatzsteuern auf die Umsätze der vermeintlichen Organschaft gezahlt wurden, stehen ausschließlich dem Organträger zu.⁵³ Das Finanzamt hat die erhaltene Umsatzsteuerzahlung nebst Zinsen an den Organträger zurückzuerstatten. Die tatsächliche Umsatzsteuerforderung muß dann gegenüber der Organgesellschaft geltend gemacht werden. Problematisch ist, daß die Finanzbehörden dann zumeist jedoch lediglich eine wertlose Insolvenzforderung besitzen. Eine Verrechnung mit einer Steuerschuld des Organträgers darf nicht erfolgen.⁵⁴ § 37 Abs. 2 AO nimmt den Finanzbehörden eine Prüfung zivilrechtlicher Beziehungen, etwa zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten oder zwischen Personen, die eine Steuer als Gesamtschuldner zu leisten haben, ab. Daraus ergibt sich, daß der Erstattungsanspruch nicht davon abhängt, wer im Innenverhältnis auf den zu erstattenden Betrag materiell-rechtlich einen Anspruch hat.⁵⁵ Eine Anrechnung einer geleisteten Zahlung eines – wirklichen oder vermeintlichen – Steuerschuldners auf die Steuerschuld eines anderen Steuerschuldners kann grundsätzlich nicht erfolgen.⁵⁶ Die ohne Rechtsgrund geleistete Zahlung ist vielmehr demjenigen zurückzuerstatten, der als Leistender aufgetreten ist. Denn nach § 37 Abs. 2 AO ist erstattungsberechtigt (Erstattungsgläubiger), auf wessen Rechnung eine Zahlung ohne rechtlichen Grund bewirkt worden ist. Das ist nach der Rechtsprechung des BFH derjenige, dessen – möglicherweise nur vermeintliche – Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte.⁵⁷ Demzufolge hat der Organträger auch nach Aufhebung der gegenüber einer Organgesellschaft ergangenen Umsatzsteuerbescheide keinen unmittelbaren Anspruch auf Erstattung der Umsatzsteuer, welche die Organgesellschaft zugunsten ihres eigenen Umsatzsteuerkontos gezahlt hat.⁵⁸

5. Berichtigungszeitraum im Sinne des § 15a UStG

Nach Abschnitt 217f Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStR 2008 unterbricht die Beendigung der Organschaft nicht den Berichtigungszeitraum im Sinne des § 15a UStG. Vorsteuerberichtigungsansprüche für Wirtschaftsgüter der Organgesellschaft,

die noch zu Zeiten der Organschaft angeschafft oder hergestellt wurden, richten sich daher auch dann gegen die Organgesellschaft, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug nach § 15 UStG dem Organträger zugestanden hat.

IV. Haftung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft

Nach § 73 Satz 1 AO haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen von Bedeutung ist. Im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft ist Voraussetzung der Haftung nach § 73 Satz 1 AO,

- daß die Tatbestandsmerkmale der Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) im gesamten Haftungszeitraum vorlagen, und
- die Steuern, für die gehaftet werden soll, im Organkreis während des Bestehens der Organschaft, entstanden sind.⁵⁹

Für die Haftung der Organgesellschaft ist es unerheblich, ob die Steuern, für die gehaftet werden soll, wirtschaftlich durch ihre eigene Tätigkeit verursacht worden sind. Vielmehr wird der Organkreis als Ganzes betrachtet. Die Organgesellschaft haftet daher auch für die Steuern, die im Betrieb des Organträgers oder einer anderen Organgesellschaft begründet worden sind. Teile der Literatur sind im Gegensatz zur Rechtsprechung der Ansicht, daß im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Organschaft eine Einschränkung vorzunehmen sei. Eine Haftung bestehe nur hinsichtlich der durch die Organgesellschaft in eigener Person wirtschaftlich verursachten Umsatzsteuern.⁶⁰ Eine solche Haftungsbeschränkung läßt sich dem Gesetz nicht ent-

51 So noch BFH vom 28.06.2000, V R 45/99, BStBl 2000 II S. 703.

52 BFH, Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08, DStR 2010, 323.

53 BFH, Urteil vom 26.11.1996, VII R 49/96, BFH/NV 1997, 537.

54 BFH-Urteil vom 30.10.1984, VII R 70/81, BStBl. II 1985, 114; vom 23.08.2001, VII R 94/99, BStBl. II 2002, 330.

55 BFH-Urteil vom 25.07.1989, VII R 118/87, BStBl. II 1990, 41.

56 BFH, Urteil vom 23.08.2001, VII R 94/99, BStBl 2002 II S. 330; vom 04.04.1995, VII R 82/94, BStBl. II 1995, 492; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom ► 05.07.2007, 2 K 7465/05 B, BeckRS 2007 26027133.

57 Grundlegend BFH, Urteil vom 23.08.2001, VII R 94/99, a.a.O.; vom 11.06.2004, VII B 342/03 (NV), BFH/NV 2004 S. 1370; vom 25.07.1989, VII R 118/87, BStBl II 1990, 41.

58 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.07.2007, 2 K 7465/05 B, BeckRS 2007 26027133.

59 FG München vom 18.09.1991, 3 K 4202/88, EFG 1992, 373; FG des Saarlandes vom ► 19.03.2002, 2 K 206/98, SIS 02 88 39.

60 Probst, Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht – eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung?, BB 1987,1992; Breuer, AO-StB 2003, 342.

nehmen. Der Gesetzgeber wollte die Haftung ausdrücklich nicht auf die Steuern beschränken, die die jeweilige Organgesellschaft verursacht, weil er den Organkreis als einheitliches Ganzes betrachtet hat.⁶¹ Im Rahmen des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft ist der Haftungsanspruch nach § 73 Satz 1 AO nur Insolvenzforderung. Die Finanzbehörden haben diese zum Zwecke der Durchsetzung zur Insolvenztabelle anzumelden. Ein Haftungsbescheid kann nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr erlassen werden, § 87 InsO.

V. Fazit

Mit der steigenden Zahl der Unternehmensinsolvenzen und dem zunehmenden Geldmangel des Staats nehmen auch die Anzahl der finanzbehördlichen und finanzgerichtlichen Verfahren und der daraus resultierende Beratungsbedarf zu. Obgleich viele Rechtsfragen im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Organschaft und der Insolvenz der am Organkreis beteiligten Unternehmen zwischenzeitlich höchstrichterlich geklärt wurden, verlieren die vorstehend aufgeworfenen Problemkreise nicht an Aktualität. Denn sehr häufig werden im Vorfeld der Insolvenz entwe-

der bestehende umsatzsteuerliche Organschaften oder deren Wegfall überhaupt nicht bemerkt. Zentraler Ausgangspunkt der Beratung bleibt stets die Frage nach dem Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft, aus der sich sodann die Problemkreise der Erstattungs- und Rückforderungsansprüche der Beteiligten und anfechtungsrechtliche sowie haftungsrechtliche Fragen entwickeln. Nicht zuletzt der Fortgang der Rechtsprechung zum Umfang und der Reichweite der Umsatz- und Vorsteuerberichtigungsansprüche der Finanzbehörde nach § 17 UStG sollte mit großem Interesse verfolgt werden. So ist es zu erwarten, daß der BFH noch in verschiedenen Verfahren mit der Thematik des Zeitpunkts der Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG beschäftigt sein wird. Auch die Frage der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Wegfall der Betriebsaufspaltung ist in verschiedenen Punkten noch nicht letztendlich geklärt.

Eine frühzeitige und umfassende Beschäftigung mit umsatzsteuerlichen Organschaften in Krisenzeiten ist dringend anzuraten.

⁶¹ BT-Drs. VI/1982 S. 120; *Intemann* in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl. 2009 § 73, Rn 13.

Internationale Amtshilfe in Steuersachen

Dr. Helmut Schwärzler und Dr. Dominik Schatzmann, Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan¹

Die Marktpositionierung Liechtensteins als internationaler Finanzplatz hat sich in den letzten zehn Jahren erheblich verändert. Wer hätte zu einem Zeitpunkt, als noch über die Vereinfachung der Rechtshilfe in Strafsachen gesprochen wurde gedacht, daß Liechtenstein die steuerliche Amtshilfe auch nur zu diskutieren bereit wäre. Der Spezialitätsgrundsatz der strafrechtlichen Rechtshilfe war als Anker des steuerrechtlichen Geheimnisschutzes völkerrechtlich anerkannt und auch einforderbar. Derzeit steht ein grundsätzlicher Wandel des Offshore-Standorts aufgrund der mit Drittstaaten auf bilateraler Ebene abgeschlossenen Amtshilfeabkommen auf steuerlicher Ebene unmittelbar bevor.

1. Gesetzliche Grundlagen

Liechtenstein hat innerhalb eines Jahres mit 14 Staaten Steuerabkommen geschlossen und zuletzt DBA mit Hongkong und Uruguay paraphiert. Der Hintergrund dieser mit entsprechender Eile abgeschlossenen Abkommen ist, daß die Vorgabe zur Löschung von der sogenannten „Black-List“ der OECD der Abschluß einer entsprechenden An-

zahl solcher Abkommen war. Bei diesen abgeschlossenen Abkommen wird zwischen sog. „TIEAs“ (Tax Information Exchange Agreements) und „DBAs“ (Doppelbesteuerungsabkommen) unterschieden. DBAs wurden kürzlich mit Luxemburg und San Marino geschlossen. Bei den TIEAs sind jene mit den USA, mit dem Vereinigten Königreich, mit Deutschland sowie mit Frankreich sicherlich die in der Praxis bedeutendsten. Im Wesentlichen handelt es sich bei letzteren um die von der OECD vorgeschlagenen Musterabkommen zum steuerlichen Informationsaustausch zwischen den OECD-Mitgliedsstaaten.

Da es in Liechtenstein bis jetzt nur wenige bzw. fast keine Anwendungsfälle dieser Abkommen gibt, sollen für eine Evaluierung der künftigen Möglichkeiten die bereits bestehenden TIEAs mit den USA und Deutschland näher behandelt werden. Auch das sich derzeit in der Ver-

¹ Dr. Helmut Schwärzler ist Rechtsanwalt und Mediator; Mag. Dr. Dominik Schatzmann juristischer Mitarbeiter bei Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan. Der Beitrag wurde ungekürzt in Liechtenstein-Journal 2010, 23 ff. veröffentlicht.

nehmlassung befindliche Steueramtshilfegesetz (SteAHG), mit welchem einheitliche Regeln zur Amtshilfe in Steuerangelegenheiten geschaffen werden, soll näher erörtert werden. Da das Steuerabkommen mit dem Vereinigten Königreich sich von den anderen Abkommen in wesentlichen Punkten völlig unterscheidet, soll auf ein weiteres Eingehen auf dieses Abkommen verzichtet werden, weil dieses für den Abschluß weiterer TIEAs nicht maßgeblich sein dürfte.

2. Geltungsbereich und erfaßte Steuern

Artikel 1 des Abkommens mit Deutschland sieht die Amtshilfe durch den Austausch von Informationen vor, welche für die Durchführung des jeweiligen Rechts der Vertragsparteien betreffend die im Abkommen aufgezählten Steuern voraussichtlich erheblich sind. Davon eingeschlossen sind „Auskünfte, die für die Festsetzung und Erhebung dieser Steuern oder für die Ermittlung beziehungsweise Strafverfolgungsmaßnahmen in Steuersachen voraussichtlich erheblich sind“. Für Deutschland² werden in Artikel 3 die relevanten Steuern abschließend aufgezählt. Es sind dies: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer, Versicherungsteuer einschließlich der hierauf erhobenen Zuschläge. Die Mehrwertsteuer ist demnach nicht von diesem Abkommen umfaßt.³ Das Abkommen mit den USA zählt die einzelnen Steuerarten weder demonstrativ noch taxativ auf und ist aufgrund dessen als umfassender zu betrachten: In Artikel 3 des Abkommens mit den USA werden schlichtweg „alle *federal taxes*“ erfaßt.⁴ Nicht erfaßt vom Abkommen sind demnach die *state taxes*, welche in je nach Bundesstaat etwa auf *interests*, *dividends*, aber auch auf das „*personal or corporate income*“, anfallen können. Beiden Abkommen gemein ist, der fundamentale Wechsel der bisherigen Situation: Das vermeintliche Vergehen des Steuerpflichtigen ist einzig nach dem materiellen Recht des anfragenden Staates zu beurteilen.⁵ Die beiderseitige Strafbarkeit, welche bisher elementarer Teil jeder Rechtshilfe war, ist keine Grundvoraussetzung mehr.⁶ Entscheidender Anknüpfungspunkt ist also die Steuerpflicht im jeweiligen ansuchenden Land.

3. Verdachtslage und Erfordernisse für Amtshilfe

Um an die ersuchten Informationen zu gelangen, muß die ersuchende Behörde ein möglichst präzise formuliertes Ersuchen an die liechtensteinische Steuerverwaltung stellen. Die zwingenden Inhalte eines solchen Ersuchens sind dem Abkommen mit Deutschland beispielsweise:⁷

- die Identität der Person, gegen welche die Ermittlung geführt wird;
- der Zeitraum der erbetenen Informationen;

- die Art der Auskünfte;
- der steuerliche Zweck;
- Gründe für die Annahme, daß erbetene Auskünfte erheblich sind sowie, daß diese sich in Liechtenstein befinden;
- Namen und Anschrift von Personen in deren Besitz sich die erbetenen Auskünfte vermutlich befinden (soweit bekannt);
- Erklärung, daß im eigenen Gebiet das Ersuchen dem Recht und der Verwaltungspraxis entspricht und alle innerstaatlichen Möglichkeiten bereits ausgeschöpft wurden (Subsidiarität der Amtshilfe).

Bei der Bezeichnung der Identität der Person hat sich Deutschland mittels Zusatzprotokoll jedoch ausdrücklich vorbehalten, daß eine Namensnennung nicht erforderlich ist, sofern es andere Anhaltspunkte gibt.⁸ Gleich verhält es sich etwa bei den Abkommen mit Irland und Belgien. Interessant ist, daß im Vernehmlassungsbericht der Regierung zum neuen Steueramtshilfegesetz ausdrücklich „die Offenlegung der Identität des Steuerpflichtigen in aller Regel mit der Nennung des Namens verbunden sein muß.“⁹ Durch welche anderen Anhaltspunkte eine natürliche Person identifizierbar ist und inwieweit dadurch eine Verknüpfung zu steuerrelevanten Daten erfolgen kann, wird die Praxis noch zeigen.

Fest steht jedenfalls, daß sog. „*fact finding expeditions*“ oder „*fishing expeditions*“, also Amtshilfeersuchen ohne Vorhandensein konkreter Verdachtsmomente, ausgeschlossen sein sollen.¹⁰ Möglichst detaillierte Ansuchen sind der wesentliche Kern der abgeschlossenen Abkommen. Wenn ein ersuchender Staat nicht einmal den Namen eines po-

2 Vgl. TIEA Liechtenstein-Deutschland, Artikel 3 Abs. 1 lit a); Abschließende Aufzählung beispielsweise auch in TIEA Abkommen Liechtensteins mit Irland oder St. Kitts und Nevis.

3 Vgl. jedoch Art. 51 Abs. 1a Rechtshilfegesetz bei schwerem Mehrwertsteuerbetrug.

4 Sämtliche bestehende Steuern beispielsweise auch im TIEA Abkommen Liechtensteins mit Frankreich oder Antigua und Barbuda.

5 Vgl. etwa Artikel 5 TIEA Liechtenstein-Deutschland.

6 Vgl. etwa *Hosp*, Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein, Liechtenstein-Journal 2009, S. 48 sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 49.

7 Vgl. Artikel 5 Abs. 5 TIEA Liechtenstein-Deutschland.

8 Zusatzprotokoll zum TIEA Liechtenstein-Deutschland, Z 2.

9 Vernehmlassungsbericht der Regierung vom zum Steueramtshilfegesetz, S. 13.

10 Vgl. *Hosp*, Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein, Liechtenstein-Journal 2/2009 sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 49; StGH 2005/50, veröffentlicht in LES 2007, 396.

tenziellen Steuerflüchtlings kennt, wird es sich u.E. in der Regel schwierig gestalten, daß der ersuchende Staat belegt, er habe alle innerstaatlichen Möglichkeiten ausgeschöpft. In der Regel wird wohl ohne Namen einer Person auch nicht festgestellt werden können, ob überhaupt eine nationale Steuerpflicht im ansuchenden Staat besteht. Beispielsweise kann nach Ansicht der Autoren alleine eine Kontonummer zur Begründung einer Verdachtslage gegen eine nicht bestimmbare bzw. im Amtshilfeersuchen nicht bestimmte Person nicht ausreichen. Auch stellt sich die Frage wie beispielsweise Ermittlungen ohne Nennung eines Namens hinsichtlich eines Begünstigten einer Stiftung erfolgen sollen, wenn es mehrere Begünstigte gibt, die als mögliche „Verdächtige“ in Frage kommen. Insbesondere dürfte diese Frage auch eine besondere Relevanz bekommen, wenn es darum geht, welche Textpassagen etwa in den Beistatuten bei der Übermittlung unkenntlich zu machen sind (mehr dazu weiter unten).

4. Zeitlicher Horizont

In weiterer Folge gilt es abzuklären, wie weit das Ersuchen eines Staates zeitlich zurückgehen darf bzw. ob überhaupt die Möglichkeit der rückwirkenden Erlangung von steuerrechtlich relevanten Informationen besteht. Die diesbezüglichen Bestimmungen mögen zunächst simpel wirken, werfen jedoch gravierende Probleme auf: Sämtlichen Abkommen ist gemein, daß die Ersuchen formell nur auf Steuerjahre abzielen dürfen, die nach deren Inkrafttreten gelegen sind. Die Steuerabkommen enthalten somit ein Rückwirkungsverbot. Es dürfen keine vor Inkrafttreten der Abkommen liegenden Informationen weitergegeben werden. Demnach findet beispielsweise das Abkommen mit den USA lediglich Anwendung auf Steuerjahre ab 01.01.2009,¹¹ die übrigen Abkommen, wie wiederum beispielsweise Deutschland¹² (abgeschlossen am 02.09.2009), finden ab 01.01.2010 Anwendung.

Jedoch ist beim Abkommen mit Deutschland zu beachten, daß gemäß Z 4 des Zusatzprotokolls zum Abkommen, „erteilte Auskünfte (...) zur weiteren Beurteilung auch für Zeiträume herangezogen werden können, auf die die erteilten Auskünfte nicht bezogen waren.“ Dies bedeutet zwar im Ergebnis nicht, daß Liechtenstein verpflichtet ist, Daten hinsichtlich der Steuerjahre vor dem 01.01.2010 herauszugeben,¹³ für Deutschland wird dadurch jedoch ausdrücklich die Möglichkeit geschaffen, die mittels Amtshilfe erhaltenen Informationen mit bereits vorhandenen Daten aus vergangenen Steuerjahren zu vergleichen. Dies kann gegebenenfalls zu einem begründeten Verdacht und weiteren Erhebungen, bis hin zu einer rückwirkenden steuerlichen Einschätzung, führen.¹⁴ Im Ergebnis bedeutet dies, daß die Steuerbehörden zwar keine Informationen für Steuerjahre vor dem Inkrafttreten erhalten, das Ersuchen aber

sehr wohl rückwirkende steuerrechtliche Auswirkungen für die steuerpflichtige Person mit sich bringen kann. Außerdem ist davon auszugehen, daß die Möglichkeit einer rückwirkenden Steuereinschätzung auch ohne explizite Erwähnung in einem Zusatzprotokoll, und somit für alle Staaten, mit welchen TIEAs abgeschlossen wurden, besteht. Insbesondere auch deshalb, weil sie nicht explizit ausgeschlossen wurde und völkerrechtlich wohl auch nur schwer durch Liechtenstein einforderbar wäre.

5. Das Verfahren zur Amtshilfe

Gelangt ein Ersuchen zur hierfür zuständigen Steuerverwaltung, nimmt diese eine Plausibilitätsprüfung vor. Darin wird festgestellt, ob die Voraussetzungen des Abkommens erfüllt sind und ein hinreichender Anfangsverdacht vorliegt. Ein Beweisverfahren mit Beweiswürdigung ist jedoch ausdrücklich nicht vorgesehen, es gilt der Grundsatz des völkerrechtlichen Vertrauens.¹⁵ Da es sich bei der Amtshilfe um völlig „neues Territorium“ handelt, sollen diesbezüglich die Erfahrungen und die Rechtsprechung zur Rechtshilfe in Strafsachen herangezogen werden.¹⁶ Demzufolge dürfte an die Detailliertheit und Lückenlosigkeit der Sachverhaltsdarstellung kein allzu strenger Maßstab angelegt werden. Nach Ansicht der Gerichte genügt eine kurze, geraffte Sachverhaltsdarstellung. An deren Detailliertheit und Lückenlosigkeit sind keine hohen Anforderungen zu stellen. Ein Rechtshilfeersuchen dient nach Ansicht der Gerichte der Schließung noch bestehender Sachverhaltslücken und der Beschaffung von entsprechenden Beweisen, um im ersuchenden Staat erst die Voraussetzungen für die Durchführung eines Strafverfahrens zu schaffen. Es ist nicht Aufgabe der ersuchenden Behörde, gegenüber der ersuchten Behörde praktisch einen Schuldnachweis zu erbringen. Eine Ausnahme vom völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz besteht nur bei offensichtlich rechtsmissbräuchlichem Verhalten des ersuchenden Staates.¹⁷

11 Artikel 15 TIEA Liechtenstein-USA.

12 Artikel 13 Abs. 3 TIEA Liechtenstein-Deutschland.

13 Vgl. etwa Medienmitteilung der liechtensteinischen Regierung vom 02.09.2009, „Liechtenstein und Deutschland unterzeichnen OECD-Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuerfragen“.

14 Vgl. Vortrag *Leitner/Leitner* (div. Vortragende), „Wieder ruhig schlafen. Legalisierung ausländischen Kapitalvermögens“ vom 25.11.2009.

15 Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz (nicht datiert), S. 14; im Internet abrufbar unter: http://www.llv.li/pdf-llv-rk_vernehmhml._steueramtshilfe.pdf; Vernehmlassungsfrist war der 05.02.2010.

16 Weiterführend: *Schwärzler*, Extensive Anwendung des Vertrauensgrundsatzes in Rechtshilfeverfahren, Liechtenstein-Journal 2009 S 14.

17 Vgl. StGH 2003/11 veröffentlicht in LES 2006, 1; StGH 2002/17, Erw 2.3; zuletzt StGH 2007/142, Erw 2.4, sowie OGH-Beschluss vom 01.10.2008 11 RS 2006.192-37, veröffentlicht in LES 2009, 142.

Abzulehnen ist ein ausländisches Gesuch jedenfalls dann, wenn es dem „*ordre public*“ widerspricht. Eine solche Ablehnung wäre etwa denkbar, wenn der ersuchende Staat die für das Ersuchen erforderlichen Informationen auf Grund einer in Liechtenstein begangenen strafbaren Handlung erlangt hat.¹⁸ Hinsichtlich des Abkommens mit Deutschland seien hier etwa der Datendiebstahl bei der LGT Treuhand und ähnliche derzeit in den Medien bekannte Fälle in Liechtenstein und der Schweiz erwähnt. Die Schweiz erklärt im erläuternden Bericht der Anhörung zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen sogar ein klares Verbot der Amtshilfe bei gestohlenen Bankdaten.¹⁹ Auch die Liechtensteinische Treuhändervereinigung forderte eine klare gesetzliche Regelung, welche vorsehen soll, daß ausländische Steuerbehörden keine Steueramtshilfe erhalten, wenn sich deren Erkenntnisse auf gestohlene Bankunterlagen stützen.²⁰ Abzulehnen ist ein Amtshilfeersuchen jedenfalls auch dann, wenn die zugrunde liegende Tat verjährt ist. Um dies beurteilen zu können, hat die Steuerverwaltung bei der zuständigen ausländischen Behörde entsprechend Rücksprache zu halten.²¹ Auch wird sich die Steuerverwaltung beispielsweise bei einem Amtshilfeersuchen der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich Mehrwertsteuern für unzuständig erklären müssen, da die Mehrwertsteuer vom TIEA Deutschland-Liechtenstein nicht umfaßt ist.²²

Der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung²³ ist vollends zuzustimmen, wenn diese fordert, daß bei Vorliegen eines Ablehnungsgrundes ein Ersuchen abzulehnen ist, dh. zwingend abgelehnt werden muß. Ein Ermessensspielraum für die Steuerverwaltung, welchen der aktuelle Gesetzesentwurf²⁴ so vorsieht, ist im Interesse der Rechtsicherheit nicht wünschenswert. Würde die Steuerverwaltung in diesen Fällen Informationen weitergeben, sollte wohl alleine dieser Umstand Amtshaftungsansprüche auslösen. Entständen dadurch weitere (wenn auch berechnete) Verdachtsmomente, könnte dies ebenfalls Schadenersatzansprüche auslösen.

Ergibt die Prüfung des Amtshilfeersuchens durch die Steuerverwaltung, daß das Ersuchen zulässig ist, benachrichtigt die Steuerverwaltung den Informationsinhaber, also beispielsweise den Finanzintermediär, über den Eingang des Ersuchens und die darin verlangten Informationen und fordert diesen auf, ihr die verlangten Informationen binnen 14 Tagen zukommen zu lassen.²⁵ In begründeten Fällen kann diese Frist verlängert werden, wobei gegen die Ablehnung einer beantragten Fristverlängerung kein Rechtsmittel zusteht.²⁶

Weiters trägt die Steuerverwaltung dem Informationsinhaber auf, sofern das Ersuchen keine vertrauliche Behandlung²⁷ verlangt, allfällig betroffene Personen über das eingeleitete Verfahren in Kenntnis zu setzen und diese über

deren Rechte, wie jenes sich am Verfahren zu beteiligen, zu informieren.²⁸ In der Praxis wird dies beispielsweise dann zu Problemen führen, wenn ein Kunde möglichst anonym bleiben möchte und keinen umfassenden Kontakt wünscht oder die Kommunikation über (vereinbarte) Umwege erfolgt. Auch wird zu diskutieren sein, ob es nicht sinnvoller ist, wenn die Information der allfällig betroffenen Personen durch die Steuerverwaltung selbst, mit den durch das Zustellgesetz gebotenen Möglichkeiten, zu erfolgen hat.²⁹ Um an die geforderten Informationen zu gelangen, stehen der Steuerverwaltung zahlreiche Maßnahmen bis zu Haus- und Personendurchsuchungen, Beugemittel gegen Zeugen sowie die Beschlagnahme von Unterlagen zur Verfügung. Ausgenommen bleibt jedoch die Möglichkeit einer Vermögenssperre nach § 97a StPO.³⁰ Sämtliche Zwangsmaßnahmen sind durch einen Einzelrichter des Verwaltungsgerichtshofs (nicht etwa durch einen Untersuchungsrichter) zu bewilligen. Hierfür wurde bereits für das TIEA mit den USA eine Verfassungsänderung vorgenommen.³¹ Sämtliche Zwangsmaßnahmen sind sofort vollstreckbar. Eine Bekämpfung der Maßnahme durch die berechtigten Personen ist nur gleichzeitig mit der Schlußverfügung möglich.³² Im Gegensatz dazu erhält die Steuerverwaltung die Möglichkeit eines Rechtsmittels, wenn die Genehmigung einer Zwangsmaßnahme durch den Einzelrichter des Verwal-

18 Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 15.

19 Erläuternder Bericht zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV) des Eidgenössischen Finanzdepartements (Schweiz) vom 20.01.2010.

20 Stellungnahme der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung zum Steueramtshilfegesetz vom 04.02.2010, S. 3.

21 Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 15.

22 Vgl. TIEA Liechtenstein-Deutschland, Artikel 3 Abs. 1 lit a); Beachte jedoch die Möglichkeit der *Rechtshilfe* im Falle schweren Mehrwertsteuerbetrugs gemäß Art. 51 Abs. 1a Rechtshilfegesetz. Ein solches Ansuchen wäre dann jedenfalls nicht an die Steuerverwaltung sondern an das Fürstliche Landgericht gemäß Art. 55 Abs. 1 Rechtshilfegesetz zu stellen.

23 Stellungnahme der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung zum Steueramtshilfegesetz vom 04.02.2010, S. 3.

24 Vgl. Artikel 8 SteAHG.

25 Vgl. Artikel 10 Abs. 1 lit a und b SteAHG.

26 Vgl. Artikel 10 Abs. 2 SteAHG sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 16.

27 Vgl. Artikel 24 Abs. 2 SteAHG sowie Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 17.

28 Vgl. Artikel 10 Abs. 1 lit c SteAHG.

29 Vgl. hierzu auch die Stellungnahme der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung zum Steueramtshilfegesetz vom 04.02.2010, S. 4.

30 Vernehmlassungsbericht der Regierung vom zum Steueramtshilfegesetz, S. 20.

31 Vgl. Artikel 102 Abs. 6 LV.

32 Vgl. Artikel 27 Abs. 1 SteAHG.

tungsgerichtshofs verweigert wird. Eine solche Beschwerde der Steuerverwaltung ist binnen sieben Tagen an den Verwaltungsgerichtshof zu richten.³³

Rechtspolitisch scheint der Ausschluß von Rechtsmittelmöglichkeiten u.E. äußerst problematisch. Bei den möglichen Maßnahmen handelt es sich um massive Grundrechtseingriffe, bei welchen jeweils die Bestimmungen der Strafprozeßordnung herangezogen werden. Die dagegen in der Strafprozeßordnung vorgesehenen Rechtsmittel werden den vom Grundrechtseingriff Betroffenen jedoch vorenthalten. Auch paßt es u.E. nicht zusammen, wenn den Berechtigten einerseits zugesichert wird, sich am (gemeint kann nur sein am laufenden) Verfahren zu beteiligen und dort ihre Rechte wahrzunehmen,³⁴ soweit dies für die Wahrung schutzwürdiger Interessen notwendig ist, während ihnen gegen Zwangsmaßnahmen kein eigenständiges Rechtsmittel zusteht. Es entspricht auch nicht den Prinzipien der Waffengleichheit sowie eines *fair trial*³⁵, wenn nur einer Partei (Steuerverwaltung) die Möglichkeit einer weiteren Überprüfung eröffnet wird, während sie den berechtigten Personen, welche zudem noch direkt vom Grundrechtseingriff betroffen wird, vorenthalten wird. Die vorgesehene Regelung führt im Ergebnis dazu, daß ein eigenständiges Beschwerderecht³⁶ beispielsweise gegen die Verweigerung der Akteneinsicht zusteht, nicht jedoch gegen die zwangsweise Beschlagnahme der eigenen Dokumente. Die Steuerverwaltung hat nach Abschluß der Informationsbeschaffung sämtliche vorliegenden Informationen zu prüfen und zu beurteilen, ob diese dem ersuchenden Staat weitergegeben werden können.³⁷ Dies hält sie in einer sogenannten Schlußverfügung fest, welche durch die Berechtigten³⁸, dies sind der Informationsinhaber.³⁹ und die betroffenen Personen,⁴⁰ binnen 14 Tagen beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werden kann.⁴¹ Eine Möglichkeit für die berechtigten Personen, das Amtshilfeersuchen per se von vornherein zu bekämpfen, ist nicht vorgesehen. In diesem Zusammenhang sei folglich erwähnt, daß den berechtigten Personen im Vergleich zum nationalen Steuerrecht auch die Möglichkeit einer Beschwerde an die Landessteuerkommission vorenthalten bleibt. Den Berechtigten wird so die Überprüfung durch eine weitere Instanz völlig versagt.⁴²

6. Herausgabe der Informationen

Zentrales Thema eines jeden Amtshilfeersuchens wird stets sein, welche Informationen durch die Steuerverwaltung genau übermittelt werden dürfen. Fest steht gemäß Art. 21 Abs. 2 SteAHG, daß die Steuerverwaltung „*Informationen, die nicht voraussichtlich erheblich sind*“, nicht übermitteln darf bzw. diese „*gegebenenfalls zu entfernen oder unkenntlich zu machen*“ sind. Im Klartext bedeutet dies, daß solche Daten entsprechend von der Steuerverwaltung im Falle einer Weitergabe im Amtshilfeweg zu schwärzen sind.⁴³ Im Ver-

nehmlassungsbericht wird dabei als Beispiel eine Stiftung angeführt, deren Beistatut nicht nur die vom ersuchenden Staat identifizierte Begünstigten, sondern auch noch weitere und in Drittstaaten ansässige Begünstigte erwähnt. Die Namen der in diesen Drittstaaten ansässigen Begünstigten dürften dem Vernehmlassungsbericht zufolge nicht offengelegt werden und wären entsprechend zu schwärzen.⁴⁴ Wie dies praktisch erfolgen soll, wenn der ansuchende Staat keinen Namen nennen kann, dürfte nicht nur die betroffenen Finanzintermediäre, sondern auch die Steuerverwaltung selbst, noch vor große Herausforderungen stellen.

Richtigerweise wären u.E. sämtliche Daten, also auch jene von Begünstigten im ersuchenden Staat unkenntlich zu machen, sofern deren Identität nicht bereits im Ersuchen ausreichend bekanntgegeben wurde. Dazu bedarf es zur exakten Identifizierung wohl der Nennung des Namens. Dies auch aus dem Grund, weil sog. „*fishing expeditions*“ durch die Abkommen ausdrücklich untersagt sind und so erlangte Informationen wohl einzig „Zufallstreffer“ betreffend Daten wären, welche eben gerade nicht angefragt wurden. Im Hinblick auf den zeitlichen Horizont wird sich zeigen, ob die Steuerverwaltung zudem auch verpflichtet ist, sämtliche Daten, die Rückschlüsse auf vergangene, vom jeweiligen Abkommen nicht erfaßte Steuerjahre zulassen, unkenntlich zu machen. Da bis dato kein Steuerabkommen für rückwirkende Steuerjahre geschlossen wurde und Art. 31 des SteAHG dies („sofern keine abweichenden Bestimmungen“) auch nicht vorsieht, wird die Steuerverwaltung wohl, sämtliche dem Abkommen zeitlich vorgehende Angaben zu schwärzen haben. Dies betrifft insbesondere das Datum der Gründung einer Stiftung, das Datum einer Beistatutenänderung, Datumsangaben in Protokollen usw.

33 Vgl. Artikel 27 Abs. 2 SteAHG.

34 Vgl. Artikel 24 Abs. 1 SteAHG.

35 Vgl. Artikel 6 EMRK.

36 Vgl. Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 25; Bei subsidiärer Anwendung des LVG wäre dies Vorstellung an die Steuerverwaltung sowie Beschwerde an die Regierung.

37 Vgl. Artikel 21 SteAHG.

38 Vgl. Artikel 3 Abs. 1 lit e SteAHG.

39 Vgl. Artikel 3 Abs. 1 lit d SteAHG.

40 Vgl. Artikel 3 Abs. 1 lit c SteAHG.

41 Vgl. Artikel 26 SteAHG;

42 Vgl. Artikel 5 Steuergesetz.

43 Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 24.

44 Vernehmlassungsbericht der Regierung zum Steueramtshilfegesetz, S. 24.

Im Ergebnis führt die Pflicht zur Unkenntlichmachung durch die Steuerverwaltung und die Rechtsmittelmöglichkeit der betroffenen Personen zu einer „doppelten Kontrolle“ und schränkt das Risiko ein, daß „zu viele“ Informationen preisgegeben werden. Jedenfalls wird zu klären sein, ob und allenfalls wer für Schäden aus unterlassene Schwärzungen letztlich zu haften hat. Da die Übermittlung der Daten an den ansuchenden Staat – und somit die Letztkontrolle – jeweils durch die Steuerverwaltung erfolgt, wird im Ergebnis wohl stets eine Amtshaftung zu prüfen sein.

7. Konsequenzen

Vorrangig entscheidend für die Amtshilfe in Steuersachen sind demnach folgende Fragen:

- Ist die Person, auf die sich das Ersuchen bezieht, im ersuchenden Staat steuerpflichtig?
- Besteht eine Steuerpflicht für Steuerjahre nach Inkrafttreten des jeweiligen Abkommens?

8. Steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt

Wie bereits unter „Geltungsbereich und erfaßte Steuern“ ausgeführt, ist bei den bereits abgeschlossenen TIEAs und dem SteAHG einzig die Steuerpflicht im ersuchenden Staat entscheidend. Ausschlaggebend für den Fluß von Informationen der Abkommens-Staaten ist demnach lediglich, unter welchen Kriterien eine Steuerpflicht in einem Abkommensstaat entsteht. Beispielsweise sind in Deutschland alle natürlichen Personen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (183-Tage-Regelung) im Inland haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.⁴⁵ Zudem ist auf die Bestimmungen der Wegzugsbesteuerung⁴⁶ hinzuweisen. Es könnten somit auch Personen, die keinen steuerlichen Wohnsitz mehr in Deutschland aufweisen, unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen.

Im Gegensatz dazu ist der Steueranknüpfungspunkt der USA ein Anderer: Als in den USA steuerpflichtig⁴⁷ gelten Personen, welche dort ansässig sind oder welche die US-Staatsbürgerschaft besitzen.⁴⁸ Dies ist insbesondere etwa

bei Personen mit Doppelstaatsbürgerschaft und Wohnsitz außerhalb der USA entscheidend. Auch in den Vereinigten Staaten gilt: „U.S. citizens are taxed on their worldwide income.“ Weiters ist ein Ausländer mit unbegrenztem Aufenthaltsrecht (*Greencard-Holder*), selbst dann zur Abgabe einer Steuererklärung in den USA verpflichtet, wenn er dort keinen festen Wohnsitz hat.⁴⁹ Die Steuerpflicht in den USA geht demnach weit über das Wohnsitzmerkmal hinaus.⁵⁰ Eine detaillierte Analyse der Vielzahl von Ausnahmebestimmungen, Freibeträgen und Freigrenzen usw. im internationalen Steuerrecht sowie etwaige Sonderbestimmungen für juristische Personen (beispielsweise die Gruppenbesteuerung) ist jedenfalls unerlässlich. Auch empfiehlt es sich stets, einen jeweils nationalen Steuerberater als Experten hinzuzuziehen. Ob eine Steuerpflicht in einem Land besteht, wird also im Regelfall entweder vom Wohnsitz, von der Staatsbürgerschaft oder von beiden Kriterien bestimmt und ist national unterschiedlich geregelt.

9. Erfordernis einer bestehenden Steuerpflicht

Für die Zulässigkeit der Amtshilfe ist weiters erforderlich, daß eine bestehende (wenn auch nur beschränkte) Steuerpflicht im ersuchenden Staat *nach* Inkrafttreten des Abkommens besteht. Für Deutschland wäre demnach der 01.01.2010, für die USA der 01.01.2009 als Stichtag maßgeblich. Fällt demnach die Steuerpflicht einer Person bereits vor Inkrafttreten eines Abkommens weg, besteht für den ersuchenden Staat keine Möglichkeit mehr, an aktuelle Informationen des ersuchten Staates zu gelangen. Zusammengefaßt ist für ein Amtshilfeersuchen entscheidend, daß die vom Ersuchen betroffene Person im ersuchenden Staat steuerpflichtig ist und diese Steuerpflicht auch im Zeitpunkt des Ersuchens noch besteht.

45 Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 dEStG.

46 Vgl. beispielsweise § 6 deutsches Außensteuergesetz.

47 Verpflichtung zur Abgabe einer US-amerikanischen Steuererklärung; Beachte etwa Mindesteinkommensgrenze.

48 Vgl. www.vischer.com, Vischer Anwälte und Notare/Basel, „US-Staatsangehörigkeit – steuerrechtliches Damoklesschwert“.

49 Vgl. etwa <http://german.germany.usembassy.gov/germany-ger/faqs/steuer.html>.

50 Weiterführende Informationen vgl. <http://www.irs.gov/faqs/faq/o,,id=199677,oo.html>.



NEU.

BOORBERG

Aktuelles Handelsrecht 2010 (AktHR)

Praxiswissen für Berater

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., bearbeitet von Professor Dr. H.-Michael Korth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hannover, und Hans-Christoph Seewald, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Bremen

2010, 124 Seiten, DIN A4, € 45,-

ISBN 978-3-415-04490-6

Die Themen im Überblick:

- ▶ Übergangsregelungen und bilanzpolitische Maßnahmen bei erstmaliger Anwendung des BilMoG
- ▶ Aktivierung von Herstellungskosten, § 255 Abs. 2 HGB
- ▶ Zulässigkeit degressiver Abschreibungen in der Handelsbilanz
- ▶ Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen
- ▶ Grundsätze für die Berichterstattung bei der Erstellung von Jahresabschlüssen
- ▶ BGH-Entscheidungen

»Aktuelles Handelsrecht 2010«: präzise Informationen für die Praxis.

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
 Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de

G410

LiteraTour

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Masse 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.

Römermann

Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht,

2. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1296 Seiten

Zur GmbH werden wir bald einen Sonderteil in unserer Rubrik „LiteraTour“ machen (müssen). Rund um den MoMiG-Zug sind unglaublich viele Kommentare und Kommentierungen neu geschrieben oder neu aufgelegt worden. Auch das „Münchener Anwalts-Handbuch“ – knallrot, aber mit über 1.000 Seiten nicht mehr ganz handlich – mit über 20 Autoren, davon erfreulich vielen Anwälten, wurde neu aufgelegt und erweitert. Nach sieben Jahren wurde das auch wieder Zeit.

Sicher ist es Geschmackssache, aber viele Praktiker bevorzugen es, wenn ein Rechtsgebiet in einem Werk abgehandelt ist. Und dies ist hier gelungen. Man findet ein,

wenn auch kleines, Kapitel über Steuern, so wie auch die Treuhand nicht fehlt und die Finanzierung angesprochen wird. Konzernrecht und gesellschaftsrechtliche Mischformen werden angesprochen, außerdem fakultative Organe wie Aufsichtsrat und Beirat. Wachter hat das Thema der Unternehmergesellschaft beigesteuert, die Römermann in NJW 2010, 905 ff. wieder propagiert, Wellensiek in seinem Kapitel „Krise und Insolvenz“ aber ignoriert. (JW)

Bunjes/Geist

UStG Umsatzsteuergesetz Kommentar,

9. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1300 Seiten

Mit dem Stand 01.01.2009 ist das Werk zwar noch nicht veraltet, hat aber in der nächsten Auflage durch das JStG 2010 wieder Änderungen zu berücksichtigen (s. *Dikmen, steueranwaltsmagazin* 2010, 26 ff.). Die 9. Auflage ist mit 1.300 Seiten wieder am äußersten Rande des Kurzkommentars angekommen, was nicht an den (nur drei) Autoren, sondern am zunehmend europäisierten Thema liegt. Gut 160 Seiten macht der Anhang aus – voll mit Richtlinien und Verordnungen. Gut 140 Seiten mehr als die Voraufgabe – das lässt für die Zukunft nichts Gutes ahnen. (JW)

Thomsen

Crashkurs Buchführung für Selbständige mit CD-ROM,
8. Aufl., Haufe Verlag, Freiburg 2009, 231 Seiten

Wir wollen ja nicht spotten: Für viele Selbständige ist der Crash vorprogrammiert, sobald sie sich der Buchführung auch nur nähern. Deshalb ist es ja auch sehr verdienstvoll, solche Bücher zu schreiben, zu illustrieren und den Selbständigen nahezubringen. Dazu braucht es Autoren mit Fronterfahrung aus Seminaren und individueller Beratung. Systemimmanent ist die Grenzerfahrung zwischen Buchführung, d.h. der Umsetzung oft unsinniger oder willkürlicher steuerlicher Vorschriften und dem Faktor XMV (Xsunder Menschen-Verstand). (JW)

Mücke

Umsatzsteuer richtig gestalten,
C.H. Beck Verlag, München 2009, 303 Seiten

Was macht man, wenn eine Rechnung mit USt. von einem Nicht-Unternehmer gestellt und die USt. vereinnahmt wird? Was, wenn die Rechnung zuerst auf den Unternehmer, dann (auf dessen Wunsch) auf das Unternehmen ausgestellt wird? Was, wenn die Rechnung ins Ausland geht, die Ware aber nicht? Fragen, die vielleicht durch dieses Buch geklärt werden können. Wenn sie nicht explizit angesprochen werden, vermittelt dieses Buch jedenfalls in einfacher, anschaulicher Weise eine Systematik, mit der auch interessierte Laien mit der Umsatzsteuer richtig umgehen können. (JW)

Haase

Internationales und europäisches Steuerrecht,
2. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2009, 378 Seiten

Das Buch bietet die systematische, nicht unbedingt aktuelle Aufarbeitung der europäischen und internationalen Einflüsse, denen das deutsche Steuerrecht ausgesetzt ist. In einer Zeit, wo große Teile der Öffentlichkeit sowieso Schwierigkeiten hat, DBA und TIEA auseinanderzuhalten oder OECD und EU richtig einzuordnen, braucht es solche Bücher erst recht. (JW)

Gosch

Körperschaftsteuergesetz,
2. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1863 Seiten

Die weiße Banderole auf dem „blauen Gosch“ macht eher aggressiv: „Für knifflige Fälle...“ steht da. Bei allem Respekt: Das KStG ist genauso anspruchsvoll wie andere Steuerge-

setze. Die Autoren haben die gut vier Jahre seit der Voraufgabe für einen inhaltlichen „Relaunch“ genutzt. Allerdings ist der Umfang nach wie vor gewaltig; der Nutzen könnte es auch sein. (JW)

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.
Steuerberater Handbuch 2009,
17. Aufl., STOTAX Stollfuss Medien, Bonn 2009,
2662 Seiten

Mit den Grundgedanken „viel hilft viel“ ist auch das Steuerberater-Handbuch unterwegs. Ausgerüstet mit Zugangsdaten zur kostenlosen Nutzung der Online-Datenbank des Verlags und schwarz-rot-goldenen Bändelchen ist das Werk fast in seiner Endausbaustufe angekommen. Man findet zu fast jedem steuerlichen Thema irgendetwas Brauchbares. (JW)

Schulze zur Wiesche
Die GmbH & Still,
5. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 290 Seiten

Nicht nur die stetige Neuauflage zeigt, daß es sich bei der Stillen Gesellschaft um ein weitverbreitetes gesellschaftsrechtliches Instrument handelt. Hierfür kommt der Autor einem praktischen Bedürfnis nach, nämlich die vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten anzusprechen und für die Praxis Muster und Alternativen anzubieten. Wer dachte, daß das alles nicht allzu anspruchsvoll ist, soll einmal das Kapitel „Entstehung und Beendigung einer GmbH & Still durch Vorgänge, die unter das Umwandlungsrecht fallen“, lesen. (JW)

Franzen/Gast/Joicks
Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht,
7. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1128 Seiten

Es handelt sich um die „ausgelagerte“ Kommentierung zu §§ 369–412 AO, also um eine Kommentierung des gesamten Steuerstrafrechts. Exemplarisch sei eine Stelle herausgegriffen, in der ausführlich dargestellt wird, daß die strafbefreiende Selbstanzeige schon über 100 Jahre existiert. Die Kommentierung zur damaligen Gesetzgebung hebt dankenswerter Weise hervor, daß Hintergrund offenbar „die Erhöhung der Steuereinnahmen und die Hilflosigkeit der Steuerbehörden gegenüber den Tätern, da die Steuerhinterziehung häufig gar nicht erkannt wurde“, war (Anm. 11 zu § 371). Daran hat sich auch im Jahr 2010 nichts geändert. (JW)

Bleiber

Erfolgreiche Existenzgründung mit CD-ROM,
Haufe Verlag, Freiburg 2009, 335 Seiten

Wenn man sich als Jurist selbständig machen und seine eigene Kanzlei gründen möchte, hilft einem die bisherige Ausbildung meist wenig weiter, denn Kanzleimanagement und Gründungsplanung sind leider nach wie vor keine Ausbildungsfächer. Die Komplexität des Anwaltsberufs und der Kanzleiführung verlangt aber einen systematischen Gründungsplan. Damit das Vorhaben gelingt, empfehle ich das Buch *Erfolgreiche Existenzgründung mit CD-ROM*. Das Buch ist klar gegliedert, verständlich geschrieben und liefert neben hilfreichen Grundregeln eine aktuelle Übersicht über Kosten, Finanzierungs- und Förderungsmöglichkeiten von Existenzgründungen. Die beigelegte CD-ROM enthält übersichtliche Checklisten, zahlreiche Beispielrechnungen, Finanzierungspläne und sogar einen Eignungstest.

Dieses Buch liefert wertvolle Tipps und dient als praktisches Handbuch zu einer erfolgreichen Kanzleigründung. Jeder Jurist sollte diesen hilfreichen Assistenten bei der Kanzleigründung an seiner Seite haben um mit einer klaren Organisation seine unternehmerischen Vorstellungen auf einem kompetitiven Markt erfolgreich zu realisieren.

Rechtsanwältin Katja Rosenplänter, Konstanz

In der nächsten Ausgabe u.a. Haase, **Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen**; Glanegger/Güroff, **GewStG, Gewerbesteuer**; Assmann/Schütze, **Handbuch des Kapitalanlage**; Landsittel, **Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen**; Völkers/Weinmann/Jordan, **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht**; Meincke, **ErbStG**, Kommentar.

Redaktion

Steuermelder

Bilanzielle Behandlung von Pfandgeldern

Autor: Ria BFH Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 5

Schlagwörter: Pfandgelder, Aktivierungspflicht, Bilanzierung

Abstract: Hat ein Getränkehändler einerseits an seinen Lieferanten Pfandgelder für die an ihn gelieferten Kästen und Flaschen gezahlt und andererseits von seinen Kunden Pfandgelder in gleicher Höhe vereinnahmt, so gleichen sich diese Vorgänge in der Regel bilanziell aus. Der Händler ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände berechtigt, in seiner Bilanz insoweit ein Verlustgeschäft auszuweisen.

Anlaß: BFH, Urteil v. 06. 10. 2009 I R 36/07, BFH/NV 2010 S. 108

I. Sachverhalt

Die Klägerin (GmbH) betrieb einen Getränkehandel. Das FA vertrat die Auffassung, sie habe für ihren Anspruch gegen die Getränkehersteller (Brauereien, Brunnen) auf Rückerstattung der an sie entrichteten Pfandgelder für Kästen und Flaschen eine **Forderung** auszuweisen, deren Höhe sich nach

der **Rückstellung** richte, die die Klägerin für die an ihre Kunden zurückzahlenden Pfandgelder gebildet habe. Das FG gab der Klage mit der Begründung statt, solange sich das Leergut noch beim Kunden des Getränkehändlers befinde, seien die Pfandgelderstattungsansprüche nicht zu aktivieren, da die Klägerin das Pfandgut noch nicht zurückgegeben habe, ihr zu den Bilanzstichtagen nicht bekannt sei, ob und in welchem Zustand die Kunden das Leergut zurückgäben und die Klägerin deshalb ihre vertraglichen Verpflichtungen noch nicht erfüllt habe, so daß der Anspruch auf Erstattung des Pfandgelds noch nicht erfüllt sei (FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 17.05.2006, 1 K 2003/03, EFG 2007, 19).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hob das FG-Urteil auf, ließ die Frage nach dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang an dem Leergut offen und wies die Klage mit einer **alternativen Begründung** ab:

- Wäre der **zivilrechtliche Übergang des Eigentums** am Leergut auch steuerrechtlich nachzuvollziehen, wäre das Pfandgeld der Kaufpreis für das Leergut. Die Pfandgelder, die an die Kunden bei Rückgabe der Flaschen gezahlt werden, stellten dann Anschaffungskosten für die erworbenen Flaschen und Kästen dar. Spiegelbildlich hierzu

wären die beim Weiterverkauf der Ware vereinnahmten Beträge für das Leergut gewinnwirksam als Veräußerungserlöse zu erfassen. Folglich dürften die an die Getränkehersteller entrichteten Pfandgelder nicht als Forderungen ausgewiesen, sondern müßten gewinnmindernd ausgebucht werden. Zugleich wären aber auch die Rückstellungen für künftige Inanspruchnahme aus Pfandgeldern der Kunden gewinnerhöhend aufzulösen, da künftige Anschaffungskosten nicht zurückgestellt werden dürfen (jetzt § 5 Abs. 4b EStG).

- Geht man davon aus, daß das Leergut im **Eigentum der Getränkeliieferanten** verbleibt, wären die an die Lieferanten gezahlten Pfandgelder als Forderung zu erfassen. Denn es handelte sich dann um eine Sicherheitsleistung (Kautions), die bei dem Sicherungssteller in der gezahlten Höhe zu aktivieren ist. Für die Verpflichtung, die Pfandgelder den Kunden zurückzuzahlen, hat der Händler eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Eine zusätzliche Rückstellung, soweit der Händler befürchten muß, vom Hersteller auf Schadensersatz wegen unvollständiger Rückgabe von Leergut in Anspruch genommen zu werden, kommt nur bei besonderen Umständen in Betracht.

III. Praxishinweis

Damit deckt sich die Auffassung des BFH grundsätzlich mit der bilanziellen Behandlung durch die **Verwaltung** (OFD Frankfurt/M. v. 02.02.2007, S2133A – 23 – St 210, DStR 2007, 806). Nimmt der Abfüller von einem Abnehmer sog. Einheitsleergut, das den Umfang des ursprünglich an diesen ausgelieferten Vollguts übersteigt, zurück (Mehrrücknahmen), so handelt es sich in Höhe der Mehrrücknahmen um eine Anschaffung, soweit ein Eigentumsübergang stattfindet. Dies ist nicht der Fall, wenn die Mehrrücknahmen weiterhin in den Pfandkonten ausgewiesen werden. Eine Saldierung der am Bilanzstichtag bestehenden Forderung auf Rückerstattung verauslagter Pfandgelder mit der Rückstellung für die Verpflichtung zur Rückgabe von Pfandgeld ist unzulässig.

Behinderungsbedingte Umbaumaßnahmen als außergewöhnliche Belastungen

Autor: Ria BFH Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 33

Schlagwörter: Behinderte, Umbau, Einfamilienhaus

Abstract: Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Hauses können als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein, wenn sie so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, daß die etwaige Erlangung eines Gegenwertes in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalles in den Hintergrund tritt.

Anlaß: BFH, Urteil vom 22.10.2009 VI R 7/09, BFH/NV 2010 S. 304

I. Sachverhalt

Der verheiratete Kläger wurde im Jahre 1999 durch einen Schlaganfall schwer behindert. Um ihm trotz seiner außergewöhnlich starken **Gehbehinderung** weiterhin ein Leben in seiner gewohnten Umgebung zu ermöglichen und ihm den Aufenthalt in einem Pflegeheim zu ersparen, nahmen die Ehegatten im Jahre 2000 verschiedene **Umbaumaß-**

nahmen an ihrem **Einfamilienhaus** vor. Die von der Krankenkasse nicht bezuschußten Kosten für den Bau einer Rollstuhlrampe, die Einrichtung eines behindertengerechten Bades sowie die Umwandlung des ebenerdigen Arbeitszimmers in einen Schlafrum machten die Ehegatten für das Streitjahr 2000 in Höhe von rund 140.000 DM als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt gewährte lediglich den Behinderten-Pauschbetrag (7.200 DM) und den Pflege-Pauschbetrag (1.800 DM). Das FG wies die Klage mit der Begründung ab, die Umbaumaßnahmen hätten zu einem Gegenwert geführt und außerdem fehle es an der Zwangsläufigkeit, da die Eheleute in eine behindertengerechte Mietwohnung hätten umziehen können (Hessisches FG, Urt. v. 24.05.2007, 9 K 1043/03).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH widerspricht dem FG in beiden Punkten. Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen, da das FG die Höhe der durch die Behinderung bedingten Aufwendungen nicht festgestellt hatte.

1. Aufwendungen infolge einer **Körperbehinderung** entstehen ebenso wie Krankheitskosten **zwangsläufig**. Die tatsächliche Zwangslage war im Streitfall dadurch

gekennzeichnet, daß sie eine schnelle Reaktion erforderte. Die Eheleute hatten keine die Zwangsläufigkeit ausschließende Entscheidungsfreiheit. In dieser Situation sei es fernliegend, die Eheleute auf die möglicherweise langwierige Suche nach einer geeigneten Mietwohnung zu verweisen. Außerdem waren nicht auf der Behinderung beruhende Motive für den Umbau jedenfalls auszuschließen.

2. Dem Abzug stand auch nicht die Erlangung eines Gegenwerts entgegen. Der BFH läßt offen, ob er der im Schrifttum vorgebrachten Fundamentalkritik an der „Gegenwertlehre“ folgen könnte. Deshalb kam es im Streitfall auch nicht darauf an, ob die Umbaumaßnahmen zu einem realen Gegenwert oder einem marktgängigern Vorteil geführt haben. Zwar könnte – entgegen dem BFH-Beschluß v. 15.04.2004, III B 84/03, BFH/NV 2004, 1252 – durch ein Wertgutachten festgestellt werden, ob Umbaumaßnahmen zu einem Gegenwert geführt haben oder ob verlorener Aufwand vorliegt. Ein Gegenwert, der allein darauf beruht, daß die Umbauten auch von nichtbehinderten Familienangehörigen genutzt werden können, sei jedoch **kein realer Gegenwert**, der ein Abzugsverbot begründen könnte. Im Streitfall ständen die behinderungsbedingten Aufwendungen jedenfalls so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit, daß die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände in den Hintergrund trete.

III. Praxishinweis

Dem Urteil ist **keine grundsätzliche Abkehr von der Gegenwertlehre** zu entnehmen. Der BFH stellt lediglich klar, daß – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – in der Möglichkeit der Nutzung der behindertengerechten Umbauten durch nichtbehinderte Familienangehörige kein zu berücksichtigender Gegenwert gesehen werden kann. Eine tragende Begründung dafür läßt die Entscheidung allerdings vermissen. Denn es ist nicht zu bestreiten, daß z. B. der Einbau eines Aufzugs in einem größeren Anwesen wegen der Nutzung durch die Mitbewohner zu einem wertsteigernden Vorteil führen kann.

Wichtig ist der Hinweis des BFH, daß anstelle des gesetzlichen Sofortabzugs eine **Verteilung** der Aufwendungen aus **Billigkeitsgründen** nach § 163 AO aufgrund eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen in Betracht kommen kann, wenn – anders als im Streitfall – ein zu geringer Gesamtbetrag der Einkünfte dem vollen Abzug der Aufwendungen entgegensteht.

Zum Jahresbeginn 2009 ist die Zuständigkeit für Streitfragen der außergewöhnliche Belastungen vom III. auf den VI. BFH-Senat (sog. Lohnsteuersenat) übergegangen. Der Streitfall zeigt, daß der nunmehr zuständige VI. Senat bei der Beurteilung von behinderungsbedingten Ein- und Umbauten eine großzügigere Auffassung als der III. Senat vertritt.

Hersteller i.S. des § 8 Abs. 3 EStG – Rabattfreibetrag bei verbilligter Abgabe von Produkten verbundener Unternehmen im Rahmen eines Personalverkaufs

Autor: Ria BFH Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 19

Schlagwörter: Rabattfreibetrag, Arbeitgeber, Konzern, verbundene Unternehmen

Abstract: Hersteller einer Ware i.S. des § 8 Abs. 3 EStG kann derjenige sein, der den Gegenstand selbst produziert, der ihn auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben und Plänen von einem Dritten produzieren läßt oder der damit vergleichbare sonstige gewichtige Beiträge zur Herstellung der Ware erbringt (Fortführung des Senatsurteils vom 28. August 2002 VI R 88/99, BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154).

Anlaß: BFH, Urteil vom 01.10.2009 VI R 22/07, BFH/NV 2010 S. 107

I. Sachverhalt

Die K-GmbH (Klägerin) gehört zu einem Konzern, in dem die Unternehmensaufgaben in **rechtlich selbständige „Abteilungen“** ausgegliedert worden waren. Die Produktion lag bei der P-OHG. Die Marketing-, Vertriebs- und Stabsfunktionen waren bei der P-GmbH konzentriert. Die strategischen Aufgaben im technischen Bereich (Produktionsplanung sowie auch eigenständige Forschungs- und Entwicklungsaufgaben) wurden der K-GmbH („Technisches Zentrum“) übertragen. Streitig war, ob bei Personalverkäufen der K-GmbH an ihre Arbeitnehmer für von der P-OHG hergestellte und durch die P-GmbH vertriebene Waren der Rabattfreibetrag zusteht.

II. Entscheidung des BFH

Die Vergünstigung des § 8 Abs. 3 EStG gilt nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber als eigene her-

stellt, liefert oder erbringt. Für Vorteile Dritter greift der Rabattpflichtbetrag nicht, selbst wenn sie dem Arbeitgeber als konzernzugehörige Unternehmen nahe stehen. Ferner gilt die Vergünstigung nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber **selbst** als eigene **herstellt**, liefert oder erbringt. Der Arbeitgeber stellt die Ware aber nicht nur her, wenn er selbst produziert oder von einem Dritten nach seinen Vorgaben produzieren läßt, sondern auch dann, wenn er (damit vergleichbare) sonstige **gewichtige Beiträge zur Herstellung** erbringt. Entscheidend ist, daß dem Arbeitgeber der Herstellungsprozeß zugerechnet werden kann. Dazu reicht nicht jede beliebige Beteiligung am Herstellungsprozeß aus. Der Beitrag muß vielmehr derart gewichtig sein, daß bei **wertender Betrachtung** die Annahme der Herstellereigenschaft gerechtfertigt sein kann (Hinweis auf das sog. Druckerurteil v. 28.08.2002, VI R 88/99, BStBl II 2003, 154).

Diese Voraussetzungen hat der BFH im Streitfall bejaht. Da der K-GmbH sämtliche strategischen Aufgaben im technischen Bereich oblagen, entschied sie selbst auch über sämtliche wesentlichen Herstellungsaspekte, nämlich was, wo und zu welchem Preis produziert und eingekauft werden sollte. Sie kontrollierte auch den Herstellungsprozeß

und war damit derart wesentlich am Herstellungsprozeß beteiligt, daß bei wertender Betrachtung ihre Herstellereigenschaft gerechtfertigt ist.

III. Praxishinweis

Hersteller einer Ware kann daher nicht nur ein Arbeitgeber sein, der den Gegenstand selbst produziert, sondern auch derjenige, der eine Ware von einem Dritten herstellen läßt (BFH, Urteil v. 28.08.2002, VI R 88/99, BStBl II 2003, 154). Die Entscheidung verdeutlicht, daß darüber hinaus auch derjenige Hersteller sein kann, der – wie die K-GmbH – für Produktionsplanung, Materialbeschaffung und Logistik zuständig ist. Es kann somit für eine Ware **mehrere Hersteller** i.S. von § 8 Abs. 3 EStG geben, sofern der jeweilige Beitrag zum Herstellungsprozeß hinreichend gewichtig ist. Bei einer wertenden Betrachtung darf die Einschaltung des am Herstellungsprozeß Beteiligten nicht lediglich untergeordnet sein. Nicht ausreichend dafür erscheint jedenfalls die Zulieferung lediglich eines Einzelteils. Vielmehr muß die Einflußnahme auf den Herstellungsprozeß als solchen deutlich erkennbar sein.

Die ArGe Steuerrecht beim DAT 2010

Der 61. Deutsche Anwaltstag 2010 findet vom 13. bis 15. Mai 2010 in Aachen statt. Nach dem letztjährigen Thema „60 Jahre Grundgesetz“ ist dieses Mal mit dem Globalthema „Kommunikation“ ein zeitloses Thema dran. Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV organisiert am

14.05.2010, 14:00 – 16:00 Uhr

eine 2-stündige Veranstaltung zum Thema

Datenaustausch contra Bankgeheimnis?

mit den Themen **Liechtenstein aktuell, Auskunftsabkommen Deutschland-Liechtenstein vom September 2009, zum Datenaustausch und der Rechts- und Amtshilfe zwischen den Staaten.**

Moderation: *Kirsten Bäuml*, Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht

Referenten: Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, *Dr. Rainer Spatscheck*, Streck Mack Schwedhelm, München

Auskunftsmöglichkeiten aus deutscher Sicht; ab wann und für welche Veranlagungszeiträume kann der Fiskus Informationen erlangen?

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, *Jürgen Wagner*, LL.M., Konstanz/Zürich/Vaduz

Liechtenstein aktuell; Datenklau und die Konsequenzen; Bankgeheimnis am Ende?

Rechtsanwalt *Dr. Heinz Frommelt*, Justizminister a.D., Sele Frommelt & Partner, Vaduz/Liechtenstein

Praktische Auswirkungen des Datenaustauschs aus liechtensteinerischer Sicht; Zukunft des Finanzplatzes Liechtenstein

Jana Riedmüller, Riedmüller Kommunikation, Berlin/Zürich/Vaduz

Februartage in Liechtenstein – Der „Steuerskandal“ aus Sicht der Kommunikation

Termine

Mai 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Umsatzsteuerliche Probleme im Heilberufebereich	Dipl.-Finw. StB Hans-Georg Janzen	03.05.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax: 0 22 03/99 30 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Intensiv-Seminar 2010 der Umsatzsteuer-Rundschau – Umsatzsteuer-Praxis – Aktuelle Probleme – Neueste Rechtsprechung	Richter am BFH Dr. Wolfram Birkenfeld, Richter am BFH Dr. Christoph Wäger	03.05.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH (& Co. KG) – steuerlich auf den Punkt gebracht	Dipl.-Finw. WP/StB Klaus Altendorf, Dipl.-Finw. StB Stefan Hamacher, Dipl.-Kfm. WP/StB Benno Lange	07.05./08.05.2010, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkte bei der GmbH-Besteuerung 2010	Dipl.-Finw. StB Ortwin Posdziech	10.05.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax: 0 22 03/99 30 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerstrategien im internationalen Anlagenbau	Gerd Bunzeck, Michael Dworazcek, StB/RA Ralf Sövegjarto	11.05.2010, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
MwSt-Paket 2010 – Wichtige Informationen für Unternehmen und erste Praxiserfahrungen	Priv.-Doz. Mag. Dr. Dietmar J. Aigner, Mag. (FH) Esther Freitag	18.05.2010, Wien	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuersicher archivieren Digitale Betriebsprüfung im Fokus	Thorsten Brand, Dietmar Hoffmann, Dieter Paschmanns	27.05.2010, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Selbstanzeige im Steuerstrafrecht	RA/FAStR Dr. Martin Wulf	08.06.2010, Berlin	FSB GmbH, Fachinstitut für Steuerrecht und Betriebswirtschaft Tel.: 030/887193-0 Fax: 030/887193-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerstrafrechtliche Schwerpunkte aus Sicht der Verwaltung	ORR Christian Haumann, Dipl.-Finw. Rainer Lessner, Dipl.-Finw. Joachim Schaaf	08.06.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 02203/993093 Fax: 02203/993099 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerliche Außen- prüfung – Optimale Vorberei- tung – Möglichkeiten und Grenzen der Betriebsprüfer	Dipl.-Finw. (FH) StB Andreas Brauner	10.06.2010, Mannheim	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Stiftung in der aktuellen Beratungspraxis	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	10.06.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax: 0221/93738969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Gesellschaftsvertrag im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	11.06.2010, Karlsruhe	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Update für prüfende Berufe	StB/WP Dr. Wolf-Michael Farr	15.06.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 02203/993093 Fax: 02203/993099 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuroptimierung in der mit- telständischen GmbH – Die 6 aktuell wichtigsten Beratungs- felder	Dipl.-Kfm., WP/StB, Dr. Norbert Neu	22.06.2010, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax: 0221/93738969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmensum- wandlung	RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	30.6.2010, Frankfurt	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-655 Fax: 0221/93738-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen