



Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht

Nachfolgend möchte ich Sie auf ausgewählte aktuelle Entwicklungen des zurückliegenden Jahres in der Gesetzgebung und Rechtsprechung im Internationalen Steuerrecht mit Schwerpunkt im Verhältnis Schweiz-Deutschland und zur Europäischen Union aufmerksam machen.

Gesetzgebung

OECD und G20-Staaten

Im Unternehmenssteuerrecht hat am 12. 2. 2013 die OECD mit einem Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) Aktivitäten auf internationaler Ebene in Gang gesetzt. Dieser Bericht zur „Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung“ wurde von der OECD im Auftrag der G20-Staaten erstellt und soll als Grundlage dienen, Massnahmen zu entwickeln, die eine Eindämmung (legaler) aggressiver Steuergestaltungen multinationaler Konzerne ermöglichen. Solche Gestaltungen umfassen z.B. das bewusste Ausnutzen der unterschiedlichen Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (sog. „Qualifikationskonflikte“), Lizenzmodelle und Holdingstrukturen in Niedrigsteuerländern.

Aufgrund dieses Berichts haben die G20-Staaten der OECD ein Mandat für die Erarbeitung eines umfassenden Aktionsplans erteilt, der von den G20-Staaten am 20. Juli 2013 in Moskau gebilligt wurde. Der Aktionsplan ist als ein Katalog mit Massnahmen gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) zu verstehen, auf dessen Grundlage bis Ende 2015 wirksame, international abgestimmte Regelungen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen in folgenden Bereichen erarbeitet werden sollen:

- Notwendigkeit einer international koordinierten Vorgehensweise in Bezug auf verschärfte Offenlegungspflichten für internationale Konzerne im Hinblick auf deren effektive Konzernsteuerquote.
- Internationale Qualifikationskonflikte einschließlich hybrider Gesellschaften und Finanzierungen.
- Abkommens rechtliche Behandlung von digitalen Gütern und Dienstleistungen.
- Behandlung konzerninterner Fremdfinanzierung, Versicherungen und anderer konzerninterner Finanzinstrumente.
- Verrechnung konzerninterner Leistungen, insbesondere im Hinblick auf den Transfer von Risiken und immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Wirksamkeit von Missbrauchsbekämpfungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen.
- Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung.

Europäische Union

Im Zusammenhang mit dem vorstehend erwähnten Aktionsplan hat die EU-Kommission am 25.11.2013 einen Vorschlag zu Änderungen der sog. „Mutter-Tochter-Richtlinie“ vorgelegt. Diese Richtlinie soll steuerliche Hindernisse bei Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensgruppen beseitigen, bei denen die Muttergesellschaft und die Tochtergesellschaften in unterschiedlichen EU-Staaten angesiedelt sind. Hierzu gewährt sie Dividenden und anderen Formen der Gewinnausschüttung, die Tochtergesellschaften ihrer Muttergesellschaft bezahlen, eine Steuerbefreiung, um zu vermeiden, dass dasselbe Einkommen im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft und in jenem der Muttergesellschaft besteuert wird und es zur Doppelbesteuerung kommt. Nach Meinung der EU-Kommission hätten Unterschiede zwischen den nationalen Steuersystemen es manchen Firmen erlaubt, Schlupflöcher der Richtlinie auszunutzen und damit ihre Steuerrechnung zu verringern oder der Besteuerung ganz zu entgehen (sog. „doppelte Nichtbesteuerung“). Vorgesehen sind zwei Massnahmen:

- Erstens sollen Zahlungen infolge von Hybridanleihen, die im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft steuerlich abzugsfähig sind, künftig im Staat der Muttergesellschaft besteuert werden. Hybridanleihen sind Finanzinstrumente, die sowohl Merkmale von Fremd- als auch von Eigenkapital aufweisen. Sie werden von den EU-Staaten steuerlich unterschiedlich eingestuft (als Fremd- oder als Eigenkapital). Gewährt nun eine Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat eine solche Hybridanleihe, können diese Differenzen bis jetzt dazu führen, dass eine Zahlung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft im Staat der Tochtergesellschaft als steuerlich abzugsfähige Aufwendung (Zins, Rückzahlung) gilt und im Staat der Muttergesellschaft laut der bisherigen «Mutter-Tochter-Richtlinie» als Dividende nicht besteuert wird. Dies soll nun unterbunden werden.
- Die zweite Neuerung ist eine Anti-Missbrauchs-Regel: Laut dieser müssten die Staaten einem Konzern die Vorteile der «Mutter-Tochter-Richtlinie» entziehen, wenn dieser zur Steuervermeidung künstliche Konstrukte errichtet, die „Geist, Ziel und Zweck“ der herangezogenen Steuervorschriften zuwiderlaufen. Solche Fälle sollen künftig entsprechend der realen wirtschaftlichen Substanz besteuert werden. Als Beispiel nennt die EU-Kommission die im EU-Staat A ansässige Tochtergesellschaft einer Gruppe aus einem Drittstaat X, wobei Staat A Quellensteuern auf Dividendenzahlungen an die Muttergesellschaft im Land X erhebt. Leitet die Tochtergesellschaft die Dividendenzahlung nun zunächst an eine künstlich zwischengeschaltete sog. „Briefkasten-Gesellschaft“ in einen EU-Staat B, der keine solche Quellensteuer kennt, kann sie die Besteuerung vermeiden (da die Quellensteuer bei grenzüberschreitenden Zahlungen innerhalb der EU laut der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ auch im EU-Staat A entfällt). Diese Befreiung in Staat A würde künftig nicht mehr gewährt. Zwar haben die meisten Staaten schon jetzt eine Art Missbrauchsbekämpfung, doch soll diese mit der Revision zwingend und einheitlicher werden.

Der Vorschlag muss indessen noch vom EU-Ministerrat gebilligt werden, was Einstimmigkeit erfordert und damit schwierig werden kann. Die mit der sog. „Mutter-Tochter-Richtlinie“ erreichte Aufhebung der Quellenbesteuerung auf Dividendenzahlungen innerhalb von Unternehmensgruppen gilt auch zwischen der Schweiz und den EU-Staaten; sie ist auf Schweizer Wunsch ins bilaterale Zinsbesteuerungsabkommen aufgenommen worden. Allerdings ist es eine „statische“ Regel, die den damaligen Stand der EU-Richtlinie widerspiegelt. So gilt

eine Mindestbeteiligung von 25% als Kriterium für die Einstufung als Tochtergesellschaft, während diese Schwelle innerhalb der EU inzwischen auf 10% gesenkt worden ist. Auch der neue EU-Vorschlag wird nicht automatisch für die Schweiz gelten.

Schweiz

Im Mai 2013 hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) einen Zwischenbericht mit dem Titel „Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit – Unternehmenssteuerreform III“ publiziert. Darin werden verschiedene Lösungsansätze aufgezeigt, um dem seitens der G20-Staaten und der OECD (BEPS, Forum on Harmful Tax Practices) sowie der EU (Verstoss gegen das Freihandelsabkommen) aufgebauten Druck gegen Schweizer Steuerregimes (Principal-, Finance-Branch-, Holdingstrukturen, Gemischte und Verwaltungsgesellschaft sowie Steuererleichterungen) zu begegnen. Oberste Priorität der Unternehmenssteuerreform III ist die generelle Erhöhung der Standortattraktivität der Schweiz bei gleichzeitiger Steigerung der internationalen Akzeptanz des Schweizer Steuersystems. Gemäss dem Zwischenbericht soll eine Abschaffung der kritisierten Steuerregime kompensiert werden durch:

- Einführung von neuen Sonderregeln,
- Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze,
- Abbau bestimmter Steuerlasten, um die Standortattraktivität allgemein zu stärken.

Neue Sonderregelungen zur Besteuerung mobiler Aktivitäten und Erträge, welche im Einklang mit den Vorgaben der EU und OECD stehen, sollen die folgenden Kriterien kumulativ erfüllen:

- sie enthalten keine Elemente eines ring-fencing,
- sie zielen nicht auf internationale Nichtbesteuerung ab,
- sie sind steuersystematisch begründbar oder werden nachweislich in mindestens einem EU-Staat angewandt.

Laut dem Zwischenbericht stehen insbesondere die folgenden Instrumente im Vordergrund:

- „Lizenzboxen“, wie sie in verschiedenen EU-Staaten verbreitet sind, sowie kumulativ oder alternativ die Förderung der Abzugsmöglichkeiten für Aufwendungen im Bereich Forschung und Entwicklung,
- zinsbereinigte Gewinnsteuer („notional interest deduction on equity“),
- Verbesserung des Beteiligungsabzugs durch eine direkte Freistellung von Beteiligungserträgen, allenfalls kombiniert mit der Übernahme definitiver Verluste von Gruppengesellschaften und der Aufhebung der zeitlichen Beschränkung des Verlustvortrags,
- Reduktion der kantonalen Gewinnsteuersätze, soweit erforderlich.

Weitere Schritte, welche die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit und damit die Standortattraktivität der Schweiz fördern sollen, umfassen gemäß dem Zwischenbericht die folgenden Bereiche:

- Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital,
- Verbesserung der Konzernfinanzierung (entsprechende Anpassung der Verrechnungsteuer, z. B. durch Ablösung der Verrechnungsteuer auf Zinsen durch eine Zahlstellensteuer),
- Möglichkeit der Kantone, auf die Erhebung einer Kapitalsteuer zu verzichten.

Daneben werden noch weitere Möglichkeiten diskutiert, wie

- die Teilfreistellung von konzerninternen Zinserträgen (mit einer Finance Branch/Company oder einer Zinsbox ohne ring-fencing Effekte),
- die Einführung von in einzelnen Ländern bekannten „excess profit“ und „informal capital contribution“-Regelungen sowie die Implementierung einer konzerninternen Handelsbox – um nur einige zu nennen.

Welche der aufgezeigten Massnahmen konkret umgesetzt werden, ist zurzeit noch unklar. Der Schlussbericht des EFD soll gegen Ende des Jahres veröffentlicht werden. Eine prominente Rolle dürfte die schon im Zwischenbericht genannte Idee einer «Lizenzbox» spielen (Steuerprivilegierung von Erträgen aus geistigem Eigentum). Für die konkrete Ausgestaltung ist eine Aufstellung verschiedener Varianten zu erwarten. Wegen Unklarheit über die Entwicklungen in der EU und der OECD ist aber noch nicht mit schlüssigen Empfehlungen zu rechnen. Das Konstrukt der Lizenzbox dürfte zwar international zulässig bleiben, aber extensive Ausgestaltungen (wie etwa die britische Variante) könnten bald verpönt sein. Die Schweiz muss daher in diesem Punkt ergebnisoffen bleiben. Im kommenden Jahr wird es dann die Vernehmlassung der interessierten Kreise durch den Bund geben.

Amtshilfe-Übereinkommen

Am 15.10.2013 hat die Schweiz das multilaterale OECD-/Europaratsübereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfe-Übereinkommen) unterzeichnet. Nach Art. 7 des Abkommens („spontaner Informationsaustausch“) muss jeder Vertragsstaat ohne vorherige Anfrage des anderen Staates einen anderen Vertragsstaat über potentielle Steuerverkürzungen oder künstliche Gewinnverschiebungen von Konzernen informieren. Es besteht aber keine Verpflichtung des Staates zu eigenen Nachforschungen zugunsten ausländischer Steuerbehörden. Mit diesem Abkommen vorbehaltlich der parlamentarischen Genehmigung und den fakultativen Referendums in der Schweiz wird die Möglichkeit des spontanen Informationsaustausches mit 50 Ländern ermöglicht. Die Amtshilfeklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen der einzelnen Länder enthalten hierfür die materiell rechtlichen Grundlagen. Der verfahrensrechtliche Vollzug der Amtshilfe muss im Landesrecht erfolgen.

Mit der geplanten Teilrevision des Steueramtshilfegesetzes soll es in Zukunft möglich sein, die betroffene Person erst nach erfolgter Datenlieferung über die Amtshilfe zu informieren. Zudem soll dem Schweizer Bundesrat die Kompetenz eingeräumt werden, den erforderlichen Inhalt von Gruppensuchen festzulegen. Ausserdem soll in diesen Fällen ein speziell zugeschnittenes Verfahren zur Information der beschwerdeberechtigten Person

eingeführt werden. Die Botschaft zur Teilrevision des Steueramtshilfegesetzes wurde vom Bundesrat am 16.10.2013 verabschiedet.

Deutschland

Aufgrund der Wahlen zum Deutschen Bundestag im September standen die Mühlen des Gesetzgebers in der zweiten Jahreshälfte ziemlich still. Es sollen deshalb an dieser Stelle einige sog. „BMF-Schreiben“ genannt werden, mit denen das deutsche Bundesfinanzministerium (BMF) seine Auffassung zur Auslegung von Steuerfragen wiedergibt.

BMF-Schreiben vom 20.6.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006 – „Subject-to-tax-Klauseln nach DBA“

Das BMF hat in einem im August veröffentlichten Schreiben vom 20.06.2013 die Grundsätze zur Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – insbesondere unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung – konkretisiert. Unter Subject-to-tax-Klauseln werden Klauseln in DBA verstanden, nach denen die Freistellung von Einkünften durch einen Vertragsstaat von deren „Besteuerung“ im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht wird. Ihre wesentliche Bedeutung haben solche Klauseln für die Freistellung durch den Ansässigkeitsstaat. Ohne eine solche Subject-to-tax-Klausel wird durch die Freistellungsmethode nicht nur eine tatsächliche, sondern auch eine nur „virtuelle“ Doppelbesteuerung vermieden. Die fraglichen Einkünfte bleiben dann allerdings völlig unbesteuert, wenn der Quellenstaat das ihm nach dem DBA verbliebene Besteuerungsrecht nicht ausübt. Derartige doppelte Nichtbesteuerung wird zunehmend als problematisch angesehen. DBA-politisch soll sie nach Aussagen von Vertretern des BMF künftig nicht mehr akzeptiert werden. Auch die EU-Kommission fordert betreffend aggressiver Steuerplanungen die flächendeckende Vereinbarung einer Subject-to-tax-Klausel.

Einige DBA enthalten ausdrückliche Besteuerungsvorbehalte, die die Freistellung von Einkünften von einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig machen. Nach in einigen DBA enthaltenen sog. „Einkünfte-Herkunftsbestimmungen“ gelten Einkünfte für Zwecke des DBA nur dann als aus dem anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie dort besteuert werden. Im Urteil vom 17.10.2007 qualifiziert der BFH – entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung – Einkünfte-Herkunftsbestimmungen als Subject-to-tax-Klausel. Die Finanzverwaltung schließt sich dieser Auffassung an. Für noch offene Fälle enthält das BMF-Schreiben eine Vertrauensschutzregelung (Tz. 2.2.2 des BMF-Schreibens).

Das BMF gibt detaillierte Erläuterungen, wann nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung im Sinne der Subject-to-tax-Klausel vorliegt (Tz. 2.3 des BMF-Schreibens). Von einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat ist danach auch dann auszugehen, wenn die Besteuerung beispielsweise aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustabzugs/-ausgleichs, des Abzugs bzw. der Anrechnung von ausländischen Steuern, der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen oder der Anwendung einer EG-Richtlinie unterbleibt.

Nachweispflichtig für das Vorliegen einer Besteuerung im anderen Staat ist der Steuerpflichtige. Das BMF gibt konkrete Hinweise, wie ein solcher Nachweis zu erbringen ist (Tz. 2.4 des BMF-Schreibens).

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Besteuerung des Arbeitslohnes nach den DBA

Das BMF-Schreiben zur Besteuerung des Arbeitslohns nach den DBA vom 14. September 2006 (- IV B 6 - S 1300 - 367/06 -) wurde von einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe grundlegend überarbeitet. Der Entwurf einer Neufassung wurde an die aktuellen Entwicklungen in der OECD und der Rechtsprechung sowie die zwischenzeitlich eingetretene Rechtsänderungen angepasst. Interessierte Kreise haben Gelegenheit bis zum 20.12.2013 zu dem Entwurf Stellung zu nehmen.

Entwurf für ein BMF-Schreiben für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Einkünfte, die von Personengesellschaften erzielt werden

Das Bundesministerium der Finanzen und die obersten Finanzbehörden der Länder beabsichtigen, das BMF-Schreiben vom 16. April 2010 - IV B 5 - S 1300/09/10003 (2009/0716905) - (BStBl I S. 354) für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Einkünfte, die von Personengesellschaften erzielt werden, zu aktualisieren, um es an die Rechtsentwicklung anzupassen. Zu dem Entwurf des BMF-Schreibens konnten interessierte Verbände bis zum 2. Dezember Stellung nehmen.

Rechtsprechung

Schweiz

Steuerpflicht juristischer Personen - Bundesgericht vom 16.5.2013 – 2 C 1086/2012 und 2 C-1087/2013

Der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft liegt dort, wo sie ihren tatsächlichen und wirtschaftlichen Mittelpunkt hat. Damit ist steuerlich massgeblich für den Sitz der Gesellschaft der Ort, an dem die laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes geführt werden. Bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Dabei ist die Geschäftsleitung von der bloss administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der Gesellschaftsorgane andererseits abgegrenzt. Nicht entscheidend ist in dem Zusammenhang der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre.

Steuerdomizil im internationalen Verhältnis – Luzerner Verwaltungsgericht vom 28.9.2012 – A12 16 /A 12 17)

Wer sich auf das Veranlagungsverfahren in der Schweiz einlässt, ohne einen Vorbehalt zur Steuerpflicht anzumelden, und erstmals im Beschwerdeverfahren geltend macht, dass er allein im Ausland steuerpflichtig sei sowie die Steuerpflicht in der Schweiz bestreitet, verdient nach der Entscheidung des Luzerner Verwaltungsgerichts. Der Kläger konnte damit keine einkommens- oder satzmindernde Übernahme von im Ausland erlittenen

Geschäftsverlusten in der Schweiz geltend machen. Diese Rechtsauffassung wird auch vom Bundesgericht geteilt.

Finanzierungstätigkeit durch ausländische Betriebsstätte - Bundesgericht vom 5.10.2013 - 2 C-708/2011

In dem Urteil hat sich das Bundesgericht mit der Offshore-Finanzierungstätigkeit eines schweizerischen Konzerns befasst. Konzerne lagern nicht selten ihre gruppeninterne Finanzierung in ein Offshore-Land aus, um von einem niedrigen Steuersatz und einem flexiblen-rechtlichen Umfeld profitieren zu können. Die Offshore-Gesellschaften, die mit Eigenkapital ausgestattet werden, sind für die Gewährung von Darlehen an Konzerngesellschaften bevorzugt geeignet, da der Darlehenszins im Land des Darlehensnehmers in der Regel steuerlich abzugsfähig ist und in den Offshore-Ländern minimal besteuert wird. Gewinne aus dieser Finanzierungstätigkeit können dann von den Offshore-Gesellschaften (oft ohne ausländische Quellensteuer) an die Konzern-Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. In der Schweiz unterliegen sie allenfalls dem Beteiligungsabzug. Im konkreten Fall wurde die Gruppenfinanzierung über eine Betriebsstätte durch 4 Teilzeitmitarbeiter (je 20% Pensum) auf den Cayman-Islands ausgeübt. Für diese Finanzierungstätigkeit hatte man zuvor bei der kantonalen Steuerverwaltung ein Steuerruling eingeholt.

Zunächst stellte das Bundesgericht fest, dass ein einheitlicher Betriebsstättenbegriff für in- und ausländische Betriebsstätten anzuwenden ist. Es kam dann aber zu dem Ergebnis, dass beim zugrundeliegenden Sachverhalt es bei den Aktivitäten auf den Cayman-Island es an hinreichender Substanz fehle und daher das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit für eine Betriebsstätte nicht erfüllt sei. Die Anforderungen für Betriebsstätten im Ausland dürften höher gesteckt werden als für Betriebsstätten in der Schweiz. Das Bundesgericht war aufgrund einer teleologischen Auslegung der Auffassung, dass für ein schweizerisches Unternehmen mit Betriebsstätte im Ausland die unilateralen Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung tendenziell eher zugunsten der Besteuerung in der Schweiz auszulegen sind. Es solle nämlich damit verhindert werden, dass aufgrund dieser Regeln eine doppelte Nichtbesteuerung resultiere.

Trotz Vorliegen eines gültigen Steuerrulings wurde der Gewinn aus der Finanzierungstätigkeit, der bis anhin der Besteuerung auf den Cayman Islands zugewiesen wurde, für die offenen Steuerperioden für direkte Bundessteuerzwecke der Schweiz zugewiesen. Schwer nachzuvollziehen ist die Haltung des Bundesgerichts, wonach die EStV dem Steuerruling zwischen dem Konzern und dem Kanton hätte zustimmen müssen. Nur dann hätte eine rückwirkende Aufhebung des Steuerrulings gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstossen. Der EStV kommt zwar gemäss Art. 102 und Art 103 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) in Bezug auf die Veranlagung der direkten Bundessteuer eine Aufsichtsfunktion zu. Ein gewollter Genehmigungsvorbehalt könnte aber als ein zu grosser Eingriff in die Autonomie der Kantone angesehen werden. Gemäss Art. 128 Abs. 4 der Bundesverfassung und Art. 104 DBG haben die Kantone die verfassungsmässigen Kompetenzen zur Veranlagung der direkten Bundessteuer.

Deutschland

Pflicht zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation – Bundesfinanzhof (BFH) vom 10.4.2013 - I R 5/11

Mit Urteil vom 10. 4. 2013, veröffentlicht am 21. 8. 2013 hat der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Verpflichtung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) keinen Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit i. S. des Art. 49 EG-Vertrages darstellt. Die vom BFH herausgearbeiteten Grundsätze sind ausserordentlich praxisrelevant. Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz hat die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf ausländische Betriebsstätten und grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften ausgedehnt („Authorised OECD-Approach“). In diesen Fällen wird in Zukunft ebenfalls die deutsche Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung gelten. Bislang waren Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen deutschem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte nicht möglich. In Zukunft haben ausländische Betriebsstätten die gleichen Dokumentationspflichten wie ausländische Tochtergesellschaften.

Die Entscheidung gibt einige Auslegungshinweise für die Rechtsbegriffe der „Geschäftsbeziehung“, der „wesentlichen Beteiligung“ und der „nahestehenden Person“ i. S. des § 1 Abs. 1 und 2 des deutschen Aussteuerergesetzes (AStG).

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer geplanten Betriebsstätte - FG Bremen, Urteil vom 14. 6. 2012 - 1 K 122/10 (6) (, Revision BFH I R 56/12)

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer geplanten, aber nicht realisierten festen Einrichtung i. S. von Art. 14 OECD-Musterabkommen (MA) in einem DBA-Staat, mit dem die Freistellungsmethode vereinbart ist, können nicht in Deutschland berücksichtigt werden. Sie unterliegen der Besteuerung in dem Staat, in dem die Einrichtung geplant war. Kläger waren in dem zu entscheidenden Fall Kardiologen in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft. Sie planten die Errichtung einer Praxis in Dubai. Hierfür entstanden Aufwendungen. Schliesslich scheiterte das Vorhaben. Das Finanzamt bewertete die Aufwendungen als Vorlauf- und Gründungskosten einer in Dubai geplanten Betriebsstätte, verneinte den Abzug in Deutschland und berücksichtigte die Kosten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes im Streitjahr 2004. Diese Auffassung bestätigte das Finanzgericht Bremen. Dagegen wurde Revision beim BFH eingelegt.

Unterschriftserfordernis bei Vergütungsanträgen von Unternehmern in Drittstaaten – BFH- Urteil vom 8. 8. 2013 - V R 3/11

Der Antrag auf Vorsteuervergütung eines im Drittland ansässigen Unternehmers erfordert – anders als der eines in einem EU- Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens – dessen eigenhändige Unterschrift. Die Klägerin ist ein in der Schweiz ansässiges Handelsunternehmen in der Rechtsform einer AG. Am 31. 1. 2007 stellte sie einen beim Bundeszentralamt für Steuern am 2. 2. 2007 eingegangenen Antrag auf Vergütung von Vorsteuern für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005. Der Antrag ging in Kopie ein und enthielt auf Seite 2 das Ausstellungsdatum „20. 4. 2006“, den Firmenstempel der Klägerin sowie die Unterschrift „H.B.“. In dem Begleitschrei-

ben gab die Klägerin an, dass sie das Original des Antrags am 20. 4. 2006 beim Bundeszentralamt für Steuern eingereicht habe.

Mit Bescheid vom 17. 10. 2007 lehnte das Bundeszentralamt die beantragte Vergütung ab und verwies zur Begründung darauf, dass der Vergütungsantrag erst nach Ablauf der Antragsfrist eingegangen sei und die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht vorlägen. Ausserdem sei der Antrag nicht eigenhändig vom Unternehmer, sondern von der Prokuristin des Unternehmens unterschrieben worden.

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Europäische Gerichtshof zwar mit Urteil vom 3. 12. 2009, EUGH Aktenzeichen C43308 C-433/08 in der Sache Yaesu Europe BV entschieden habe, dass das Erfordernis der Eigenhändigkeit in § 18 Abs. 9 Satz 5 Umsatzsteuergesetz gegen Art. Art. 6 EWG der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. 12. 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (Achte EG-Richtlinie) verstosse. Der Streitfall betreffe jedoch ein im Drittland (Schweiz) ansässiges Unternehmen, für das nicht die Achte EG-Richtlinie, sondern die Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Dreizehnte EG-Richtlinie) gelte. In der unterschiedlichen Behandlung von im Drittland zu im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern liege nach Auffassung des BFH kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot aus Art. 18 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

Die Entscheidung des BFH erging zu ausgelaufenem Recht. Ab 2010 ist das Verfahren auf elektronische Übermittlung umgestellt. Trotzdem bleibt es auch im neuen Verfahren bei der Differenzierung zwischen Unternehmern, die in Mitgliedstaaten ansässig sind und solchen aus Drittstaaten. Für diese Unterscheidung auch im neuen Recht sind die Massstäbe dieses Urteils auch für die Zukunft von Bedeutung. Das deutsche Bundesverfassungsgericht hatte den Grundrechtsschutz auf juristische Personen in EU-Mitgliedstaaten ausgedehnt. Das BFH-Urteil macht deutlich, dass dies für juristische Personen aus Drittländern nicht übertragen werden kann.

Die genannten Rechtsakte, Erlasse der Steuerbehörden sowie Urteile stellt Ihnen Rechtsanwalt Rolf Lüpke gerne zu. Er steht Ihnen auch für Rückfragen und weiteren Informationen zur Verfügung.