

RECHTSPRECHUNG

Steuerpflichtige dadurch teilweise persönliche Steuervorteile im Ansässigkeitsstaat verliert und diese auch nicht anteilig im Quellenstaat berücksichtigt werden. Nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des EuGH ist der Quellenstaat nicht verpflichtet, bei der Erhebung von Quellensteuern Ausgaben zu berücksichtigen, die nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen. Somit kann es allein Aufgabe des Ansässigkeitsstaates sein, diese Ausgaben vollständig im Inland zu berücksichtigen.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke und Dr. Gitta Jorewitz, beide PwC Hamburg

BFH: Entscheidungen

Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung nicht unionsrechtswidrig

AStG a. F. § 15; EWR-Abkommen Art. 31, Art. 40

1. Die Zurechnung des Einkommens nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. setzt voraus, dass die ausländische Stiftung eigene Einkünfte erzielt. Dies ist nicht der Fall, wenn die betreffenden Einkünfte unmittelbar dem Stifter zuzurechnen sind.

2. Gegen eine Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. bestehen keine unionsrechtlichen Bedenken.

BFH, Urt. v. 22. 12. 2010, IR 84/09

Vorinstanz: Hessisches FG v. 18. 8. 2009, 2 K 952/09, ZEV 2010, 535, DStRE 2011, 180

Sachverhalt:

1 I. Zwischen den Beteiligten ist die Hinzurechnung des Einkommens der C-Stiftung nach § 15 der im Streitjahr 1998 geltenden Fassung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG a. F.) streitig.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist neben ihren zwei Geschwistern als Erbin Gesamtrechtsnachfolgerin der im Jahr 2001 verstorbenen A. A hatte seit 1971 dauerhaft in Monaco gelebt und in Deutschland keinen Wohnsitz unterhalten. Im Jahr 1995 hatte sie die C-Stiftung und die D-Stiftung als Familienstiftungen liechtensteinischen Rechts errichtet, bevor sie im Jahr 1997 nach Deutschland zog. In den Statuten und im Beistatut der C-Stiftung ist als „Stifter“ und als „einziges Mitglied des Stiftungsrats“ R bezeichnet.

3 Alleiniger Begünstigter der C-Stiftung war der jüngste Sohn der Stifterin, E. Im Falle seines Ablebens sollten Begünstigte dieser Stiftung seine drei Kinder sein. Im Beistatut war außerdem geregelt, dass der Alleinbegünstigte E erst nach Ablauf von zwölf Monaten nach dem Ableben der A über seine Begünstigung benachrichtigt werden sollte.

4 Begünstigte der D-Stiftung sollten die drei Kinder der A, nämlich die Klägerin, G und E zu gleichen Teilen sein. Das Beistatut enthielt unter Ziffer II. Bedingungen, an die die Auszahlung des Stiftungsvermögens an die Begünstigten gekoppelt war. So durften beispielsweise die Begünstigten nicht mehr als ihr Pflichtteilsrecht geltend machen und mussten sie sich mit ihrer Mindesterbberechtigung abfinden.

5 A hatte in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 die Erträge aus der D-Stiftung als Einkünfte aus Ka-

pitalvermögen deklariert, nicht jedoch die Einkünfte aus der C-Stiftung.

6 Ab dem 30. 6. 2004 fand bei den Rechtsnachfolgern der verstorbenen A eine Steuerfahndungsprüfung statt, die auch die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der beiden Stiftungen betraf. Auf der Grundlage des Berichts der Steuerfahndung v. 9. 1. 2006 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) am 13. 3. 2006 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 gegen die Klägerin als Rechtsnachfolgerin nach A. Darin erfasste er u. a. die Einkünfte aus beiden liechtensteinischen Familienstiftungen. Das FG wies die dagegen gerichtete Klage durch den Einzelrichter ab (Hessisches FG v. 18. 8. 2009, 2 K 952/09, ZEV 2010, 535, DStRE 2011, 180).

7 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil und den Einkommensteuerbescheid 1998 v. 13. 3. 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gründe:

9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

10 Die Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung nicht aus. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die tatsächlichen Feststellungen zum Inhalt der Statuten und Beistatuten der C-Stiftung mit Blick auf das liechtensteinische Recht treffen müssen, die eine Entscheidung ermöglichen, ob die von der C-Stiftung erwirtschafteten Erträge steuerlich dieser oder unmittelbar der Stifterin A als von ihr erzielte Einkünfte zuzurechnen sind. Ebenso wird das FG weitere Feststellungen zur Frage der Festsetzungsfrist treffen müssen.

Notwendige Unterscheidung zwischen Einkunftserzielung und Einkunftszurechnung

11 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. wird für Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen einer Familienstiftung i. S. des § 15 Abs. 2 AStG a. F., die sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Ausland hat, dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zugerechnet. Diese Zurechnung setzt voraus, dass die Familienstiftung ein entsprechendes Einkommen im steuerrechtlichen Sinn erzielt (vgl. Senatsbeschluss v. 8. 4. 2009, I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437, IStR 2009, 503 m. Anm. Wassermeyer; Senatsurteil v. 5. 11. 1992, IR 39/92, BFHE 170, 62, BStBl II 1993, 388, DStR 1993, 392, BeckRS 1992, 22010487). Die Vorschrift regelt nur die Zurechnung des Einkommens, nicht aber die – vorgelagerte – Frage der Erzielung von Einkünften (vgl. Senatsurteil v. 2. 2. 1994, I R 66/92, BFHE 173, 404, BStBl II 1994, 727, DStR 1994, 854, BeckRS 1994, 22010984). Die mit der Anwendung des § 15 AStG a. F. einhergehende Durchbrechung der Abschirmwirkung ausländischer Rechtsträger tritt somit – abweichend von der Regelungslage bei einschlägigen Missbrauchsvorschriften (vgl. §§ 7 ff. AStG a. F.), denen sowohl nach ihrem Tatbestand als auch nach ihrer Rechtsfolge spezialgesetzlicher Vorrang zukommt (vgl. z. B. Senatsurteil v. 29. 1. 2008, I R 26/06, BFHE 220, 392, BStBl II 2008, 978, DStRE 2008, 812, BeckRS 2008, 24003281) – zurück, wenn die betreffenden Einkünfte aufgrund allgemeiner Regelungen nicht

RECHTSPRECHUNG

der Stiftung, sondern einer anderen Person – dem Stifter – zuzurechnen sind (ebenso z. B. *Blümlich/Vogt*, EStG/KStG/GewStG, § 15 AStG Rz 1; *Schulz* in *Lademann*, EStG, § 15 AStG Rz 7; *Wassermeyer*, ISrR 2009, 191; *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz 28 zu Stiftungen in Liechtenstein unter Verweis auf das Urteil des BFH v. 15. 7. 1997, VIII R 56/93, BFHE 183, 518, BStBl II 1998, 152, DStRE 1997, 759, BeckRS 1997, 23000519; *Rundshagen* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, § 15 AStG Rz 23; *Wenz/Linn* in *Haase*, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, § 15 AStG Rz 32; *Schulz*, Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach dem Außensteuergesetz, 2010, S. 94 ff.; vgl. auch *Kirchhain*, Die Familienstiftung im Außensteuerrecht, 2010, S. 101 f. sowie derselbe in *Mössner/Fuhrmann*, Außensteuergesetz, 2. Aufl., § 15 Rz 21; *Schütz*, DB 2008, 603; zu österreichischen Stiftungen auch *von Löwe*, ISrR 2005, 577; s. auch *BMF* v. 16. 9. 2004, IVA 4 - S 1928 - 120/04, BeckVerw 063919; v. 20. 7. 2004, IV A 4 - S 1928 - 94/04, DStR 2004, 1387, dort Antwort zu Frage 19, Absatz 3). Ob sich an dieser Rechtslage durch die Anfügung des § 15 Abs. 6 AStG durch das Jahressteuergesetz 2009 (AStG n. F.) etwas geändert hat, bedarf jedenfalls für das Streitjahr keiner Entscheidung (vgl. § 21 Abs. 18 Satz 1 AStG n. F.).

Ermittlung des wirtschaftlichen Eigentums des Stiftungsvermögens ...

12 2. Aufgrund dieser Ausgangslage hätte das FG prüfen müssen, wer wirtschaftlicher Eigentümer der von der C-Stiftung gehaltenen Wirtschaftsgüter war und wem die damit erzielten Einkünfte zuzurechnen sind. Im Allgemeinen kann insbesondere bei Kapitaleinkünften davon ausgegangen werden, dass der wirtschaftlichen Inhaberschaft einer Forderung die Zurechnung der daraus resultierenden Einkünfte folgt (vgl. *Senatsurteil* v. 20. 1. 1999, I R 69/97, BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514, DStR 1999, 973, BeckRS 1999, 23000251). Da bei Stiftungen in Liechtenstein der Stiftungsrat regelmäßig an die Anweisungen des Stifters gebunden ist (vgl. *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, a. a. O., § 15 AStG Rz 28; *Schütz*, DB 2008, 603; zu „kontrollierten“ Treuhandstiftungen vgl. auch *Schulz* in *Lademann*, a. a. O., § 15 AStG Rz 8), kann entgegen der Vorgehensweise des FG nicht unterstellt werden, das von der Stiftung verwaltete Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte seien dieser ohne Weiteres steuerrechtlich zuzurechnen. Das FG hat insbesondere zu den Rechtsfolgen der Statuten und Beistatuten, einschließlich des Inhalts eines etwaigen Mandatsvertrags zu dem als rechtlicher Stifter aufgetretenen R., nach dem insoweit anwendbaren liechtensteinischen Recht bisher keine näheren Feststellungen getroffen. Es hat sich insoweit auf die Feststellung beschränkt, der Einwand der Klägerin, die verstorbene Stifterin A habe zu Lebzeiten über die Erträge der D-Stiftung verfügen können, während das bei der C-Stiftung nicht der Fall gewesen wäre, gehe „ins Leere“. Gerade die Frage der Gestaltungs- und Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen ist aber entscheidungserheblich. Auch wenn das FG bei der allgemeinen Darstellung der Besteuerung nach § 15 AStG a. F. davon ausgeht, dass die Besteuerungstatbestände von der Familienstiftung verwirklicht wurden, lässt das keinen Rückschluss darauf zu, ob § 15 AStG a. F. überhaupt anwendbar ist.

... nach Maßgabe des ausländischen Rechts und tatsächlicher Gegebenheiten

13 Die dazu erforderlichen Feststellungen zum ausländischen Recht gehören zu den Tatsachenfeststellungen i. S. des § 118 Abs. 2 FGO, die das FG von Amts wegen und unter Beachtung des § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i. V. m. § 90 Abs. 2 AO sowie der §§ 16, 17 AStG a. F. vorzunehmen hat (vgl. § 155 FGO i. V. m. § 293 ZPO) und die im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden können. Dabei hat das FG eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte im Streitfall vorzunehmen (vgl. zu den zu würdigenden Aspekten beispielhaft *BMF* v. 16. 9. 2004, a. a. O., Antwort zu Frage 19, Absatz 5 f.). Die Art und Weise der Ermittlung ausländischen Rechts steht im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts (vgl. dazu *Senatsurteil* v. 19. 12. 2007, I R 46/07, BFH/NV 2008, 930, BeckRS 2007, 25013149 m. w. N.).

Ermittlung auch des Orts der Stiftungsgeschäftsleitung ...

14 3. Wenn der Stiftung die Einkünfte unmittelbar zuzurechnen sind, wird das FG für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. darüber hinaus prüfen müssen, ob sich seine bisherige Rechtsauffassung, dass sich nicht nur der Sitz, sondern auch die Geschäftsleitung der Stiftung in Liechtenstein befand, aufrecht halten lässt. Dazu bedarf es ebenfalls näherer Feststellungen, die dem Revisionsgericht versagt sind.

... und der Höhe des zuzurechnenden Einkommens ...

15 Schließlich wird das FG die Höhe des zu versteuernden Einkommens im Falle einer unmittelbaren Zurechnung der Einkünfte oder einer Zurechnung des Einkommens nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F., unter Berücksichtigung der jeweiligen Ermittlungsvorschriften für natürliche Personen und Körperschaften einschließlich etwaiger Verlustabzüge, in der verfahrensrechtlichen Grenze des Verböserungsverbotens berechnen müssen.

... sowie einer möglichen Hemmung der Festsetzungsfristen

16 4. Weitere Feststellungen zu den Verhältnissen der C-Stiftung sind nicht deshalb entbehrlich, weil der angefochtene Bescheid nach Ablauf der maßgeblichen Festsetzungsfrist ergangen ist. Denn ob zu Lasten der A und ihrer Rechtsnachfolger von einer Verlängerung der Festsetzungsfrist auszugehen ist, kann erst nach Klärung des vollständigen Sachverhalts beurteilt werden.

17 Darüber hinaus ist auch keine abschließende Entscheidung möglich, ob durch die eingeleitete Steuerfahndungsprüfung der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt wurde. Weder dem FG-Urteil noch dem von ihm in Bezug genommenen Steuerfahndungsbericht kann entnommen werden, auf welche Steuerarten sich die Fahndungsprüfung bis zu welchen Zeitpunkten erstreckte.

18 Die Klägerin ist Steuerpflichtige i. S. des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO, da sie als Gesamtrechtsnachfolgerin die Stellung der verstorbenen A als Steuerschuldnerin in Miterbengemeinschaft übernommen hat (§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO) und somit Schuldnerin der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis geworden ist, deren Festsetzungsfrist gehemmt werden soll (vgl. ergänzend *Senatsurteil* v. 27. 3. 1996, I R 100/94, BFH/NV 1996, 798; *BFH-Urteil* v. 30. 10. 1990, VII R 18/88, BFH/NV 1991, 721). Sollte z. B. zunächst nur die Erbschaftsteuer Prüfungsgegenstand gewesen sein, ist deshalb im Hin-

RECHTSPRECHUNG

blick auf § 171 Abs. 5 AO maßgeblich, wann die Erstreckung der Prüfung auf die Einkommensteuer 1998 für die Klägerin erkennbar geworden ist (vgl. Senatsurteile v. 24. 4. 2002, I R 25/01, BFHE 198, 303, BStBl II 2002, 586, DStR 2002, 1297, BeckRS 2002, 24000521, und in BFH/NV 1996, 798). Auch dazu hat das FG keine Feststellungen getroffen. Indes bedarf es entgegen dem Vortrag der Klägerin bei einer Fahndungsprüfung für eine Ablaufhemmung keiner Prüfungsanordnung (vgl. BFH-Urteil v. 9. 3. 1999, VIII R 19/97, BFH/NV 1999, 1186, BeckRS 1999, 30050187, m. w. N.).

Kein Verstoß gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten, insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit ...

19 5. Es ist nicht erforderlich, das Verfahren nach Art. 267 Abs. 2, Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) auszusetzen und wegen der von der Klägerin aufgeworfenen Frage der Vereinbarkeit des § 15 AStG a. F. mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) dem EuGH vorzulegen. Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit oder den freien Kapitalverkehr nach Art. 31 bzw. Art. 40 des EWR-Abkommens liegt nicht vor.

... mangels steuerlichem Auskunftsaustausch zu Liechtenstein

20 Zwar beschränkt § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. insbesondere den freien Kapitalverkehr. Die Beschränkung der EWR-Freiheiten wird aber gerechtfertigt, wenn es an einem steuerlichen Auskunftsaustausch mit einem anderen EWR-Staat fehlt und deshalb das Interesse der Allgemeinheit, Steuerhinterziehung zu bekämpfen, und die Notwendigkeit, die Wirksamkeit von Steuerprüfungen zu wahren, durch eine hierfür geeignete, erforderliche und verhältnismäßige Regelung in anderer Weise sichergestellt wird (vgl. z. B. EuGH-Urteil v. 28. 10. 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, ISrR 2010, 842 m. Anm. Wenz/Wünsche; so auch EuGH-Urteil v. 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg. 2009, I-11007, ISrR 2009, 853 m. Anm. Kippenberg). Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall vor.

21 Im Streitjahr bestand mit Liechtenstein kein Amtshilfeabkommen in Steuersachen und auch kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einer gleichwertigen Auskunftsregelung. Insoweit weist das FA berechtigterweise darauf hin, dass es sich nicht auf einen Nachweis durch den Steuerpflichtigen verweisen lassen muss, wenn es dessen Angaben nicht im Wege der Amtshilfe überprüfen kann. Das mit Liechtenstein am 2. 9. 2009 abgeschlossene Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (BGBl II 2010, 951) wirkt nach dessen Art. 13 Abs. 2 nicht auf das Streitjahr zurück. Angesichts dessen hat der erk. Senat keine Zweifel an der Vereinbarkeit des § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. mit dem EWR-Abkommen (vgl. zur fehlenden Vorlageverpflichtung bei offenkundiger Rechtslage EuGH-Urteil v. 6. 10. 1982, Rs. 283/81, *C.I.L.F.I.T.*, Slg. 1982, 3415, NJW 1985, 2159, BeckRS 2004, 72919).

Anwendung von § 15 AStG auch ohne konkrete „Steuer- oder Kapitalflucht“

22 6. Auch der von der Klägerin erhobene Einwand, die Vorschrift sei jedenfalls dann nicht anwendbar, wenn die Stiftung vor der Wohnsitzverlegung nach Deutschland errichtet wurde, ist unbeachtlich. Für die Anwendung des § 15 AStG

a. F. und seine Vereinbarkeit mit dem EWR-Abkommen kommt es auf das tatsächliche Vorliegen einer „Steuer- oder Kapitalflucht“ aus Deutschland nicht an.

23 7. Aufgrund der Notwendigkeit einer Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG bedarf es keiner Entscheidung, ob das angefochtene Urteil auf den von der Klägerin gerügten verfahrensrechtlichen Mängeln beruht.

24 8. Die Sache wird gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an den zuständigen voll besetzten Senat und nicht an den Einzelrichter zurückverwiesen, da die Sache besondere Schwierigkeiten tatsächlicher und rechtlicher Art aufweist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 FGO).

Anmerkung:

1. § 39 AO mit Anwendungsvorrang gegenüber § 15 AStG

Zunächst bestätigt der BFH unausgesprochen seine bisherige Rechtsauffassung, wonach § 39 AO gegenüber § 15 AStG Anwendungsvorrang genießt (vgl. BFH v. 2. 2. 1994, I R 66/92, BStBl II 1994, 727, 729, DStR 1994, 854, BeckRS 1994, 22010984; v. 5. 11. 1992, I R 39/92, BStBl II 1993, 388, 389 f., DStR 1993, 392, BeckRS 1992, 22010487). Unter Anwendung des § 39 AO ist zu prüfen, wem die Vermögensgegenstände, die der ausländischen Familienstiftung oder einem gleichgestellten Rechtssubjekt zivilrechtlich gehören, und die daraus erzielten Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind. Zu einer Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG kann es – vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen, insbesondere der Negativvoraussetzungen in Absatz 6 – nur kommen, wenn der Stifter Vermögen der Stiftung endgültig zu Eigentum überträgt, ohne dass dieses Vermögen ihm, seinen Erben oder den Destinatären wirtschaftlich zuzurechnen ist. Nur dann können die der Stiftung zuzurechnenden Einkünfte zu „Einkommen der Stiftung“ führen, das Gegenstand der Zurechnungsbesteuerung ist. Sind die Einkünfte hingegen dem Stifter oder einem Dritten zuzurechnen, scheidet eine Zurechnungsbesteuerung aus, ohne dass es auf die neue, mit dem JStG 2009 eingeführte Dispensregelung des § 15 Abs. 6 AStG ankommt (zur Prüfungsreihenfolge *Verf.*, Die Familienstiftung im Außensteuerrecht, Herne 2010, S. 101 ff.; *ders.* in: Mössner/Fuhrmann, Außensteuergesetz Kommentar, 2. Aufl., Herne 2011, § 15 AStG Rn. 21).

2. Ort der Geschäftsleitung

In einem vermeintlich nebensächlichen Satz spricht der BFH die in der Praxis bedeutsame Frage an, wo sich die Geschäftsleitung der Familienstiftung befindet. Nur wenn sich sowohl der statutarische Sitz i. S. des § 11 AO als auch die Geschäftsleitung i. S. des § 10 AO im Ausland befinden, kann es zu einer Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG kommen. Daher sollte in der Praxis hinreichend dokumentiert werden, wo sich die Entscheidungsträger der Stiftung aufhalten, wenn sie die grundlegenden, über die laufende Verwaltung hinausgehenden Entscheidungen treffen.

3. Fortbestehende unionsrechtliche Zweifel

Der BFH sieht in § 15 AStG in der vor Inkrafttreten des JStG 2009 geltenden Fassung zwar eine Beschränkung, aber keine Verletzung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten, „insbesondere“ der Kapitalverkehrsfreiheit, weil in den Streitjahren mit dem Fürstentum Liechtenstein weder aufgrund des

RECHTSPRECHUNG

Amtshilfeabkommens noch aufgrund eines DBA ein behördlicher Auskunftsaustausch bestanden habe. Mit Blick auf das am 2. 9. 2009 abgeschlossene Abkommen zwischen der Bundesrepublik und Liechtenstein über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA – siehe BStBl I 2011, 285) dürfte ab dem Jahr 2010 auch in Bezug auf Liechtenstein die Voraussetzung des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG für die Abstandnahme von der Zurechnungsbesteuerung erfüllt sein. Durch das genannte Abkommen verpflichtet sich Liechtenstein, deutschen Finanzbehörden und Strafverfolgungsbehörden auf Ersuchen alle Informationen zu beschaffen und zur Verfügung zu stellen, die in Besteuerungs- oder Strafverfahren voraussichtlich relevant sind. Dazu gehören namentlich Auskünfte über die Gründer, die Mitglieder des Stiftungsrates und die Begünstigten von Stiftungen (Art. 5 Abs. 4 Halbsatz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb TIEA). In Bezug auf die übrigen 29 EWR-Staaten besteht ein umfassender, den Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG Genüge tuender Auskunftsaustausch aufgrund der Amtshilferichtlinie, teilweise flankiert durch die sogenannten großen DBA-Auskunfts-klauseln.

Unionsrechtliche Zweifel in Bezug auf die Zurechnungsbesteuerung sind indes nicht vollständig ausgeräumt. Zwar konnte sich der BFH auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Établissements Rimbaud SA* berufen, die ebenfalls Bezug zu Liechtenstein hatte (EuGH v. 28. 10. 2010, C-72/09, IStR 2010, 842, m. Anm. Wenz/Wünsche). In dieser Entscheidung stellte der EuGH fest, dass in Fällen mit Drittstaaten, wozu er auch Liechtenstein zählt, der rechtliche Rahmen für einen behördlichen Auskunftsaustausch – anders als in Fällen mit Bezug zu EU-Staaten (vgl. EuGH v. 11. 10. 2007, C-451/05, *ELISA*, IStR 2007, 894) – nicht gegeben sei. Allerdings ist zweifelhaft, ob allein die fehlende völkerrechtliche Verpflichtung zum Auskunftsaustausch kategorisch zu einer für den Steuerpflichtigen unausweichlichen Zurechnungsbesteuerung führen darf, ohne dass eine Einzelfallprüfung vorgenommen wird. Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung ist eine Beschränkung des Kapitalverkehrs nur gerechtfertigt, wenn sie über das, was zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich ist, nicht hinausgeht (z. B. EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19 m. Anm. Englisch, Rn. 35; v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, IStR 2006, 670 m. Anm. Körner, Rn. 47; v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, IStR 2008, 66, Rn. 55). Eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder der Steuerhinterziehung genügt nach EuGH-Rechtsprechung gerade nicht (EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, IStR 2006, 670, Rn. 50). Dies muss in Bezug auf EWR-, also EU- und EFTA-Staaten, wie auf Drittstaaten gleichermaßen gelten. Der Steuerpflichtige muss die Möglichkeit haben, ggfs. unter von ihm selbst erbetener, freiwilliger Mitwirkung der ausländischen Behörden eine auch für das deutsche Finanzamt zweifelsfreie Beweisführung anzutreten – eine These, die der EuGH beispielsweise in Bezug auf den grenzüberschreitenden Spendenabzug (innerhalb des EWR) teilt (EuGH v. 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche*, IStR 2009, 171, Rn. 53 und 60; siehe auch v. 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, IStR 2005, 312, Rn. 25; v. 8. 7. 1999, C-254/97, *Baxter u. a.*, IStR 1999, 563, Rn. 19 f.). Eine Zurechnung auch bei erfolgreicher Beweisführung – ggfs. unter

Mitwirkung der ausländischen Behörden – vorzunehmen, nur weil eine formelle völkerrechtliche Verpflichtung zum Auskunftsaustausch nicht besteht, erscheint nicht nur widersinnig, sondern verletzt – eben weil im Sinne der Rechtfertigungsdogmatik nicht erforderlich – die Kapitalverkehrsfreiheit (siehe auch *Hey*, IStR 2009, 181, 185 f.; *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 284, 287; *Schönfeld*, DB 2008, 2217, 2220 f.; *Wenz/Linn*, in: Haase, AStG/DBA 2009, § 15 AStG Rn. 146 und 150).

4. Vereinbarkeit des § 15 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG?

Der BFH stellt fest, dass es der Anwendbarkeit des § 15 AStG nicht entgegenstehe, wenn der Stifter die Stiftung vor der Wohnsitzverlagerung nach Deutschland errichtet hat, weil es auf das tatsächliche Vorliegen einer Steuer- und Kapitalflucht aus Deutschland nicht ankomme. In der Vorinstanz hatte das Hessische Finanzgericht die Möglichkeit einer teleologischen Reduktion des § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG erörtert, im Ergebnis aber unter Hinweis auf den Wortlaut abgelehnt (Urt. v. 18. 8. 2009, 2 K 952/09, ZEV 2010, 535, 536 f., DStRE 2011, 180, 181 f.). Nicht zuletzt mit Blick auf die Entstehungsgeschichte erscheint eine teleologische Reduktion – auch in verfassungskonformer Auslegung – nicht möglich (a. A. *Rundshagen*, in: Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 2003, S. 403 f.; *Wenz/Linn*, in: Haase, a. a. O., § 15 AStG Rn. 79). § 12 Abs. 1 Satz 1 StAnpG, die unmittelbare Vorgängervorschrift des § 15 AStG, enthielt noch die ausdrückliche Einschränkung, dass die Stiftung von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen errichtet worden sein muss. Diese Einschränkung ist mit Einführung des § 15 AStG weggefallen. Nach der Gesetzesbegründung sollten Stiftungen, deren Stifter bei Errichtung der Stiftung im Ausland ansässig waren, von § 15 AStG erfasst werden (BT-Drs. VI/2883, S. 30, unter Nr. 120).

Es fällt auf, dass der BFH nicht die Vereinbarkeit des § 15 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG speziell in Bezug auf den Fall geprüft hat, dass die Stiftung von einem steuerlich im Ausland ansässigen Stifter, möglicherweise auch mit ausländischem Vermögen errichtet worden ist. Dies verwundert, weil die beiden Entscheidungen, in denen sich der BFH zu Art. 3 Abs. 1 GG geäußert hat (BFH v. 5. 11. 1992, I R 39/92, BStBl II 1993, 388, 391, DStR 1993, 392, BeckRS 1992, 22010487; v. 2. 2. 1994, I R 66/92, BStBl II 1994, 727, 729, DStR 1994, 854, BeckRS 1994, 22010984), nicht den aktuell zu entscheidenden Sachverhalt betrafen. Eine Prüfung der Konformität des § 15 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG in dem hier erörterten speziellen Fall wäre mit Blick auf einen gewichtigen Teil im Schrifttum, der verfassungsrechtliche Bedenken äußert (z. B. *Breuninger*, JbFSt 1993/94, S. 460 f.; *Kellersmann/Schnitger*, in: Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, § 23 Rn. 67 f.; *Seibold*, IStR 1993, 54, 548; *Sieker*, BB 1993, 1257, 1258), begrüßenswert gewesen. Soweit ersichtlich, entspricht es allgemeiner Meinung im Schrifttum, dass § 15 AStG über das historische Ziel bei Einführung der §§ 1 bis 8 StAmnVO und des § 12 StAnpG, eine Kapital- und Steuerflucht aus Deutschland zu verhindern, deutlich hinauschießt (z. B. *Kapp*, BB 1964, 1484, 1485; *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253, 260; *Lipps*, Außensteuerrecht, 3. Aufl. 1997, Rn. 425; *Martin*, GmbHR 1972, 228, 229; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, § 11 Rn. 11.3 f.; siehe auch *F. Wassermeyer*, IStR 2009, 191, 195). Zumindest

RECHTSPRECHUNG

soweit ein im Ausland ansässiger Stifter eine Stiftung mit ausländischem Vermögen ausgestattet hat, lässt sich eine Zurechnung nach § 15 AStG gleichheitsrechtlich nicht rechtfertigen. Man darf gespannt abwarten, ob der BFH in dem zurückverwiesenen Rechtsstreit, sofern es zu einem zweiten Revisionsverfahren kommt, oder in einem ähnlichen Fall zur Vereinbarkeit des § 15 AStG mit Art. 3 Abs. 1 GG Stellung nehmen wird.

Dr. Christian Kirchhain, LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Kein negativer Progressionsvorbehalt für nach § 2a EStG 2002 nicht zu berücksichtigende Auslandsverluste

EStG 2002 § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a; EStG 2002 i. d. F. des JStG 2007 § 32b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2; DBA-USA 1989 a. F. Art. 6, Art. 23 Abs. 3 Buchst. a

Nach einem DBA steuerfreie negative ausländische Einkünfte i. S. des § 2a EStG 2002 sind auch nach dem Übergang von der sog. Schattenveranlagung zur sog. Hinzurechnungsmethode nicht im Wege des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

BFH, Urt. v. 12. 1. 2011, IR 35/10

Vorinstanz: FG Hamburg v. 26. 4. 2010, 3 K 234/09, DStRE 2011, 332, BeckRS 2010, 26029056

Sachverhalt:

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte im Streitjahr 2007 – zwischen den Beteiligten unstrittig – ein zu versteuerndes Einkommen von 242 817 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) erließ antragsgemäß am 5. 1. 2010 einen Einkommensteuerbescheid 2007. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte, Verluste aus Vermietung und Verpachtung aus dem Projekt A in den USA in Höhe von umgerechnet 669 454 € zu berücksichtigen. Diese Verluste könnten zwar gemäß § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG 2002 nicht mit den übrigen positiven Einkünften ausgeglichen werden. Jedoch sei auf ihr zu versteuerndes Einkommen der besondere Steuersatz gemäß § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007 v. 13. 12. 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) i. V. m. Art. 6 und Art. 23 Abs. 3 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern v. 29. 8. 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) i. d. F. vor Inkrafttreten des Protokolls v. 1. 6. 2006 zur Änderung des am 29. 8. 1989 unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (BGBl II 2006, 1186, BStBl I 2008, 767) – DBA-USA 1989 a. F. – anzuwenden.

2 § 2a Abs. 1 EStG 2002 gelte im Rahmen dieses negativen Progressionsvorbehalts nicht. Zwar habe der BFH mehrfach entschieden, dass die Beschränkungen des § 2a EStG auch beim negativen Progressionsvorbehalt gälten. Diese Entscheidungen seien jedoch

alle zu der bis 1995 geltenden Rechtslage ergangen, als für den negativen Progressionsvorbehalt noch das Prinzip der sogenannten „Schattenveranlagung“ gegolten habe. Diese Schattenveranlagung sei durch den Gesetzgeber mit Wirkung ab 1996 abgeschafft worden. Für die neue Rechtslage passten die Argumente des BFH nicht mehr. Im Wortlaut fänden sich weder bei § 2a EStG 2002 noch bei § 32b Abs. 1 EStG 2002 Anhaltspunkte für eine solche Beschränkung. Seit 1996 werde daher der negative Progressionsvorbehalt durch § 2a EStG nicht mehr eingeschränkt.

3 Das FG Hamburg wies die Klage mit in DStRE 2011, 332, BeckRS 2010, 26029056 veröffentlichtem Urteil v. 26. 4. 2010, 3 K 234/09 ab.

4 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung v. 12. 10. 2009 aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids v. 5. 1. 2010 die Einkommensteuer auf 0 € festzusetzen.

5 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen.

Gründe:

6 II. Die Revision ist zulässig. Die Klägerin hat deutlich gemacht, welche Rechtsnormen das FG ihres Erachtens verletzt hat, und hat dies im Einzelnen dargelegt. Die Begründung genügt daher den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO. Die Revision ist aber unbegründet. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts gemäß § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002 wegen der Regelung in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG 2002 ausgeschlossen ist.

Abkommensrechtliche Freistellung der US-Immobilienverluste

7 1. Die Verluste der Klägerin aus ihrem in den USA belegenen Grundbesitz sind gemäß Art. 6 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA 1989 a. F. im Inland steuerfrei und dürfen deshalb bei der Ermittlung der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage nicht zum Ausgleich steuerpflichtiger Einkünfte verwendet werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. Senatsbeschluss v. 11. 3. 2008, I R 116/04, DStR 2008, 1086 m. Anm. *Obser*, BeckRS 2008, 25013317; Senatsurteil v. 17. 7. 2008, I R 84/04, BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630, IStR 2008, 704 m. Anm. *KB*). Nach diesen Vorschriften des DBA-USA 1989 a. F. ist die steuerliche Berücksichtigung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen ausschließlich dem Belegungsstaat – im Streitfall den USA – zugewiesen.

Auch keine Einbeziehung der Immobilienverluste in den negativen Progressionsvorbehalt

8 2. Diese negativen ausländischen Einkünfte der Klägerin können nicht gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 im Wege des sog. negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

9 a) Hat ein unbeschränkter Steuerpflichtiger Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) steuerfrei sind, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG 2002 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002). Der besondere Steuersatz nach Abs. 1 ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 EStG 2002 zu versteuernde Einkommen um die steuerfreien Einkünfte vermehrt oder vermindert wird (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002).

RECHTSPRECHUNG

„Abzugssperre“ nach § 2a EStG im Rahmen der früheren „Schattenveranlagung“ ...

10 b) § 32b Abs. 2 EStG 2002 hat seine Fassung durch das Jahressteuergesetz 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) erhalten. Nach der bis 1995 geltenden Fassung ermittelte sich der besondere Steuersatz nach Abs. 1 dadurch, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer die ausländischen Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei waren, einbezogen wurden. Der Senat hat zu dieser Fassung des § 32b Abs. 2 EStG wiederholt entschieden, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts dazu führen muss, dass die der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte derjenigen prozentualen Belastung unterworfen werden, die sich ergäben, wenn das DBA nicht vorhanden wäre (Prinzip der sog. Schattenveranlagung, Senatsurteile v. 17. 10. 1990, I R 182/87, BFHE 162, 307, BStBl II 1991, 136, DStR 1991, 113 m. Anm. DB, BeckRS 1990, 22009702; v. 13. 11. 1991, I R 3/91, BFHE 166, 233, BStBl II 1992, 345, DStR 1992, 459, BeckRS 1991, 22000121; v. 20. 9. 2006, I R 13/02, IStR 2007, 148; BFH-Urteil v. 13. 5. 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Wie der Senat in diesen Urteilen ebenfalls entschieden hat, schließt nach dieser Gesetzesfassung § 2a EStG die Berücksichtigung der dort bezeichneten ausländischen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus.

... ebenso wie im Rahmen der nunmehrigen sog. Hinzurechnungsmethode ...

11 c) Durch die Neufassung des § 32b Abs. 2 EStG mit Wirkung ab 1996, nach der zur Berechnung des Steuersatzes das zu versteuernde Einkommen um die nach einem DBA steuerfreien Einkünfte zu vermehren oder zu vermindern ist (sog. Hinzurechnungsmethode), hat sich an diesem Ergebnis nichts geändert (gl. A. Mössner in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2a Rz A 28c ff.; Frenz, dortselbst, § 32b Rz A 83 f.; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 2a Rz 48; Blümich/Wagner, § 32b EStG Rz 36; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuerrecht, § 32b Rz 30; a. A. Probst in H/H/R, § 32b EStG Rz 136 „Verlustausgleich“; Beck, IStR 2007, 53). Die Gesetzesänderung diene allein dazu, die als zu aufwendig empfundene Technik der Schattenveranlagung aus Gründen der Vereinfachung des Progressionsvorbehalts abzuschaffen (BT-Drs. 13/901, S. 127, 136). Einkünfte, die in einem DBA freigestellt werden, unterliegen jedoch nach wie vor nur dann dem Progressionsvorbehalt, wenn es sich um Einkünfte handelt, die nach deutschem Recht der Besteuerung unterliegen. Unter Einkünften i. S. des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 sind die in § 2 Abs. 1 und 2 EStG 2002 genannten Einkünfte zu verstehen, die unter Anwendung der einschlägigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt werden. Gemäß § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a EStG 2002 dürfen negative Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, das in einem ausländischen Staat belegen ist, nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden; auch ein Abzug nach § 10d EStG 2002 ist ausgeschlossen. Sind – wie im Streitfall – positive Einkünfte nicht erzielt worden, handelt es sich nicht um in die Bemessungsgrundlage einzubeziehende Einkünfte und damit auch nicht um Einkünfte i. S. des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002.

... nach Sinn und Zweck ...

12 d) Dieses Auslegungsergebnis entspricht dem Zweck der Vorschrift. Ziel des § 32b EStG 2002 ist es, die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Steuersatz zu besteuern, der für das Welteinkommen anzuwenden wäre (vgl. Senatsurteil v. 19. 12. 2001, I R 63/00, BFHE 197, 495, BStBl II 2003, 302, IStR 2002, 239 m. Anm. Mössner und Kippenberg). Dieser Absicht liefe es aber zuwider, wenn Verluste in die Berechnung des Progressionsvorbehalts einbezogen würden, die im Fall der Steuerpflicht der Einkünfte nicht zu berücksichtigen wären. Es wäre sinnwidrig, wollte § 2a EStG 2002 zwar den Abzug ausländischer Verluste beschränken, die unter kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsverfahren fallen, den steuermindernden Abzug solcher Verluste bei der Festsetzung des Steuersatzes aber zulassen. In letzterem Fall ist gleichermaßen eine nach dem Gesetzeszweck unerwünschte Steuerersparnis zu besorgen (so bereits Senatsurteil in BFHE 162, 307, BStBl II 1991, 136, DStR 1991, 113 m. Anm. DB).

... und Regelungsgeschichte des Progressionsvorbehalts ...

13 e) Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, ist auch der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass Einkünfte, die unter § 2a EStG fallen, durch ein DBA aber freigestellt werden, nicht im Wege des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Denn die damalige Bundesregierung hatte im Gesetzgebungsverfahren zu § 2a EStG auf die Befürchtung des Bundesrats, der neue § 2a EStG könne bewirken, dass die entsprechenden nach den jeweiligen DBA steuerfreien Verluste im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt würden (BT-Drs. 9/2140, S. 124), ausgeführt, eine Klarstellung sei nicht erforderlich, weil § 2a EStG die Ermittlung der Einkünfte bereits im Vorfeld regle. Zwar würden nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG (positive und negative) ausländische Einkünfte, die nach dem DBA steuerfrei seien, bei der Berechnung des Tarifs für die übrigen Einkünfte angesetzt. Dies gelte jedoch nur für solche Einkünfte, die nicht bereits nach deutschem Recht ohne Anwendung eines DBA von der Berücksichtigung ausgeschlossen seien (BT-Drs. 9/2140, S. 124; vgl. auch BT-Drs. 9/2290, S. 8).

... und trotz abkommensrechtlicher Möglichkeit zum Progressionsvorbehalt

14 f) Unbeachtlich ist schließlich, dass Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-USA 1989 a. F. es Deutschland ermöglicht, die durch das DBA freigestellten Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts zu erfassen. Dies bedeutet nicht, dass Deutschland verpflichtet wäre, diese Einkünfte in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Rechtsgrundlage für den negativen Progressionsvorbehalt ist vielmehr ausschließlich § 32b EStG 2002 (Senatsurteil in BFHE 197, 495, BStBl II 2003, 302, IStR 2002, 239 m. Anm. Mössner und Kippenberg; Senatsbeschluss v. 4. 4. 2007, I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521, IStR 2007, 516). Auch wenn ein DBA einen Progressionsvorbehalt vorsieht, setzt dessen Anwendung voraus, dass die betreffenden Verluste nach innerstaatlichem Recht überhaupt zu berücksichtigen sind. Das ist aber nach der im Streitjahr geltenden Fassung des § 2a EStG 2002 nicht der Fall.

BFH:Verfahrensübersicht

Neu anhängige Verfahren

Von einer Schweizer Pensionskasse an einen deutschen Grenzgänger ausgezahlte Freizügigkeitsleistung

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 6, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, § 3 Nr. 3 und 62, § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a

Ist die von einer Schweizer Pensionskasse an einen deutschen Grenzgänger ausgezahlte Freizügigkeitsleistung in Gestalt eines Vorbezugs zur Wohneigentumsförderung, soweit sie aus dem überobligatorischen Bereich stammt, hinsichtlich der im Vorbezug enthaltenen Zinsen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2004 steuerfrei? Das FG hat der Klage stattgegeben und die Revision zugelassen.

*Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urt. v. 28. 4. 2010, 3 K 1285/08
BFH-Az.: VIII R 39/10*

Von einer Schweizer Pensionskasse an eine deutsche Grenzgängerin aus Anlass der vorzeitigen Pensionierung ausgezahlte Austrittsleistung

EStG § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, § 3 Nr. 3

Stellt die von einer Schweizer Pensionskasse an eine deutsche Grenzgängerin aus Anlass der vorzeitigen Pensionierung ausgezahlte Austrittsleistung eine nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG 2005 zu versteuernde Kapitalabfindung dar? Das FG hat der Klage stattgegeben und die Revision zugelassen.

*Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urt. v. 28. 4. 2010, 3 K 1464/08
BFH-Az.: XR 33/10*

An Grenzgänger erbrachte einmalige Kapitalabfindung anlässlich seiner vorzeitigen Pensionierung

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2, § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, § 3 Nr. 3

Ist die von einer Schweizer Pensionskasse an einen deutschen Grenzgänger anlässlich seiner vorzeitigen Pensionierung aus dem freiwilligen überobligatorischen Bereich erbrachte einmalige Kapitalabfindung als Lebensversicherung zu behandeln und sind die darin enthaltenen Zinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG 2004 steuerfrei? Das FG hat der Klage stattgegeben und die Revision zugelassen.

*Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Urt. v. 28. 4. 2010, 3 K 4156/08
BFH-Az.: VIII R 38/10*

Kindergeld für in Deutschland als entsandter Arbeitnehmer einer polnischen Firma tätigen polnischen Staatsangehörigen

EStG § 65 Abs. 1 und 2

Mit Beschluss vom 21.10.2010, III R 5/09, hat der BFH dem EuGH folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: Ist Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der VO Nr. 1408/71 dahin auszulegen, dass er dem danach nicht zuständigen Mitgliedstaat, in den ein Arbeitnehmer entsandt wird und der auch nicht der Wohnmitgliedstaat der Kinder des Arbeitnehmers ist, jedenfalls dann die Befugnis nimmt, dem entsandten Arbeitnehmer Familienleistungen zu gewähren, wenn der Arbeitnehmer durch seine Entsendung in diesen Mitgliedstaat keinen Rechtsnachteil erleidet? Für den Fall, dass die erste Frage verneint wird: Ist Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der VO Nr. 1408/71 dahin auszulegen, dass der nicht zuständige Mitgliedstaat, in den ein Arbeitnehmer

entsandt wird, jedenfalls nur befugt ist, Familienleistungen zu gewähren, wenn feststeht, dass in dem anderen Mitgliedstaat kein Anspruch auf vergleichbare Familienleistungen besteht? Falls auch diese Frage verneint wird: Stehen dann gemeinschafts- bzw. unionsrechtliche Vorschriften einer nationalen Rechtsvorschrift wie § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 65 Abs. 2 EStG entgegen, die einen Anspruch auf Familienleistungen ausschließt, wenn eine vergleichbare Leistung im Ausland zu zahlen ist oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wäre? Falls diese Frage bejaht wird: Wie ist die dann gegebene Kumulation des Anspruchs im zuständigen Staat, der zugleich Wohnmitgliedstaat der Kinder ist, und des Anspruchs im nicht zuständigen Staat, der auch nicht Wohnmitgliedstaat der Kinder ist, zu lösen? Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden. S. BFH-Verfahrensübersicht IStR 10/09, VII.

Erledigte Verfahren

Umsatzsteuerkarussell

UStG § 15 Abs. 1 Nr. 3, § 1a Abs. 1, § 3d Satz 2

Mit Urteil vom 8.9.2010, XI R 40/08, BeckRS 2011, 94171, hat der BFH entschieden: Die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, nach der der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann, gilt bei richtlinienkonformer Auslegung nicht für den Fall, dass der Unternehmer im Mitgliedstaat der Identifizierung mehrwertsteuerpflichtig ist, weil er die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung nicht nachgewiesen hat. Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden. S. BFH-Verfahrensübersicht IStR 10/09, VII.

Weitergabe von Verbrauchsteuervergünstigungen an ausländische Truppen nach dem NATO-Truppenstatut

NATOTrStatZAbk Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i und iv

Mit Urteil vom 3.11.2010, VII R 4/10, BeckRS 2011, 94151, hat der BFH entschieden: Den NATO-Truppen und ihrem zivilen Gefolge zu gewährende Verbrauchsteuervergünstigungen können unmittelbar auf Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i und iv NATOTrStatZAbk gestützt werden. Aus Sinn und Zweck der in Art. 67 Abs. 3 Buchst. a NATOTrStatZAbk getroffenen Regelungen sowie aus dem darin festgelegten Erfordernis, dass die Abgabenvergünstigungen bei der Berechnung des Preises zu berücksichtigen sind, ergibt sich, dass eine Verbrauchsteuerentlastung nicht beanspruchen kann, wer deutsche Abnehmer und Angehörige ausländischer Truppen zu gleichen Verkaufspreisen beliefert. Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden.

Rechtsmittel unbegründet

Geltungsbereich von § 8b Abs. 3 KStG

KStG § 8b Abs. 3; EStR R 35

Urteil vom 13. 10. 2010, I R 79/09, IStR 12/10, VIII

Forschungsstipendien eines ausländischen Stipendiengäbers

KStG § 5 Abs. 1 Nr. 9, § 3 Nr. 44; DBA-FRA Art. 12, Art. 18

Urteil vom 15. 9. 2010, XR 33/08, IStR 22/08, VII