

# beleuchtet

9. August 2016

## Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung und Rechtsprechung

<http://docs.bepartners.pro/2016-07-13-gesetz-umsetzung-eu-amtshilferichtlinie.pdf>

Die Bundesregierung hat am 13. Juli 2016 den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen beschlossen. Neben der Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie nimmt der Entwurf Punkte des OECD BEPS Projektes auf und führt Regelungen über einen automatischen Informationsaustausch sowie das Country-by-Country Reporting ein. Hierüber werden wir in einem der nächsten „beleuchtet“ berichten. Diese Ausgabe beschäftigt sich dagegen mit dem Entwurf, soweit darin die Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung gegenüber der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch Gesetzesänderungen absichern möchte. Das betrifft den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, die Aushebelung von Doppelbesteuerungsabkommen bei Minderbesteuerung und die gewerbesteuerliche Behandlung von Hinzurechnungsbeträgen nach dem Außensteuergesetz.

### 1. Fremdvergleichsgrundsatz bei Doppelbesteuerungsabkommen

Der Bundesfinanzhof folgt mit seiner Rechtsprechung dem Ansatz, die Doppelbesteuerungsabkommen zunächst aus sich selbst heraus auszulegen und nationalrechtliche Besonderheiten außen vor zu halten. Lediglich in den Fällen, bei denen eine solche abkommensspezifische Auslegung nicht gelingt, ist auf nationales Recht zurückzugreifen. Der ehemalige Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. Dietmar Gosch formuliert: „Allein ein derartiges objektives Auslegungsverständnis gewährleistet das Auslegungsziel eines möglichst weitgehenden Konsenses, einer Auslegungsübereinstimmung zwischen beiden Vertragsstaaten, um disharmonische Auslegungen nach Möglichkeit schon im Ansatz zu vermeiden“, IStR 2014 Seite 698, 699. Das liegt auch im Interesse der Steuerpflichtigen, um eine doppelte Besteuerung in beiden Vertragsstaaten aufgrund einer Anwendung aus jeweils einseitiger fiskalischer Sicht zu vermeiden. Die Finanzver-

waltung dagegen möchte ihr nationales Recht durchsetzen. Aufgrund der klaren Linie des Bundesfinanzhofs wird ihr dies oftmals verwehrt. So liegt es auch bei den dem Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeten deutschen Abkommensartikeln. Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen erlaubt den Vertragsstaaten des Abkommens, die Höhe der Gewinne bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen anzupassen, wenn die Gewinnhöhe unter fremdüblichen Bedingungen anders ausfiele. Die nationalen Regelungen in Deutschland stellen dagegen für § 1 Außensteuergesetz zur Berichtigung von Einkünften nicht nur auf eine Preisangemessenheit ab, sondern zum Beispiel darauf, ob außerhalb der angemessenen Gewinnhöhe auch sonstige Vertragsbedingungen gegeben sind, wie etwa eine Besicherung einer Darlehensforderung. In mehreren Urteilen hat der Bundesgerichtshof der deutschen Finanzverwaltung den Rückgriff auf diese besonderen nationalen Regelungen für die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens verwehrt (der Gesetzesentwurf benennt als Urteil des Bundesfinanzhofs I R 23/13 vom 17. Dezember 2014, BStBl. II 2016, Seite 26 und I R 29/14 vom 24. Juni 2015, BStBl. II 2016, Seite 258). Um die Auffassung der Finanzverwaltung im Gesetzeswege durchzusetzen, soll nach dem Willen des Entwurfs des Bundesfinanzministeriums, dem auch in dem Regierungsentwurf entsprochen wird, § 1 Absatz 1 Außensteuergesetz um einen Satz 5 ergänzt werden, in dem es heißt: „Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, bestimmt sich nach den Regelungen dieses Gesetzes.“ Die Änderung soll mit Verkündung des Gesetzes gelten.





## 2. Aushebelung der Doppelbesteuerungsabkommen bei Minderbesteuerung

Ungeachtet einer etwaig in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen Freistellung eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen mit seinen ausländischen Einkünften, wird nach § 50d Absatz 9 Einkommensteuergesetz im Rahmen eines Treaty Override diese Wirkung des Doppelbesteuerungsabkommens ausgehebelt, wenn die Einkünfte unter bestimmten Voraussetzungen in dem anderen Staat nicht auch tatsächlich besteuert werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun in mehreren Entscheidungen (Urteile vom 20. Mai 2015 I R 68/14, BFHE 250, Seite 96 und I R 69/14, BFH/NV 2015, Seite 1395) geurteilt, dass dies nicht gelte, wenn der andere Staat nicht vollständig, sondern nur hinsichtlich bestimmter Einkunftsteile sein Besteuerungsrecht nicht wahrnehme. Denn der Wortlaut des § 50d Absatz 9 Satz 1 Einkommensteuergesetz verwende das Wort „wenn“ und nicht etwa das Wort „soweit“. Die Finanzverwaltung hat in ihrem Entwurf deshalb das Wort „wenn“ durch das Wort „soweit“ ersetzt. Der Regierungsentwurf ist diesem Vorschlag gefolgt.

Da nun auch in einigen Doppelbesteuerungsabkommen vergleichbare formulierte Regelungen wie in § 50d Absatz 9 Einkommensteuergesetz enthalten sind, soll dieses Thema auch gleich mit angegangen werden, indem ein neuer Satz in § 50d Absatz 9 Einkommensteuergesetz eingefügt wird: „Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.“ Die Änderung soll ab dem 1. Januar 2017 gelten.

## 3. Gewerbesteuerliche Behandlung von Hinzurechnungsbeträgen nach Außensteuergesetz

Dieser Punkt unseres „beleuchtet“ ist eine Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. März 2015 (siehe [beleuchtet vom 5. August 2015](#)).

Beteiligen sich Kapitalgesellschaften an ausländischen Zwischengesellschaften kann dies zu einer überschießenden Besteuerung in Deutschland führen. Die ausländische Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag wird zwar auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Da der Körperschaftsteuersatz in Deutschland jedoch nur bei 15 Prozent liegt, eine niedrige Besteuerung jedoch bis zu einer effektiven Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 Prozent angenommen wird, kann es zu Anrechnungsüberhängen kommen. Eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer scheidet nach § 12 Absatz 1 Außensteuergesetz aus. Dies kann zu erheblichen Steuermehrbelastungen führen.

Auf das Problem der überschießenden Besteuerung machte auch das FG Düsseldorf vom 28. November 2013, Az. 16 K 2513/12 vom 28. November 2013, Az. 16 K 2513/12) aufmerksam, sah jedoch keine Möglichkeit die Gewerbesteuer zu vermeiden, da nach Ansicht des Finanzgerichts keine gewerbesteuerliche Kürzungsvorschrift anwendbar wäre. Dies Urteil hat der Bundesfinanzhof in der nächsten Instanz jedoch korrigiert: Es greife die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nummer 3 Gewerbesteuergesetz. Danach wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Dabei muss es sich nicht um eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen handeln. Denn wenn die Betriebsstätte zuzurechnen sei, fordere die Vorschrift nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht. Nach dem Regelungswortlaut genüge es, wenn die Einkünfte auf „eine“ nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallen. Damit sei ausreichend, wenn die passiven Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte der Zwischengesellschaft erzielt werden. Aber auch anderenfalls, d.h. wenn man die Zuordnung zu einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen fordere, wäre das Ergebnis gleich: Indem nämlich das Gesetz die Einkünfte der Zwischengesellschaft in solche der an ihr qualifiziert beteiligten Inlandsgesellschaft umformt, eröffne es nach Dafürhalten des Bundesfinanzhofs zugleich ein erweiterndes Betriebsstättenverständnis. Die in § 10 Absatz 2 Satz 1 Außensteuergesetz getroffene Anordnung, dass der Hinzurechnungsbetrag zu den Kapitaleinkünften gehöre, bewirke nichts anderes. Dadurch werde der Hinzurechnungsbetrag lediglich fiktiv einer Einkunftsart zugeordnet; an der Zuordnung des zugrundeliegenden Gewerbeertrags zu der Betriebsstätte der Zwischengesellschaft ändere das jedoch nichts. Der Bundesfinanzhof vermeidet somit im Ergebnis eine unsystematische Doppelbesteuerung des Hinzurechnungsbetrages, die im Ausland zu Lasten der Zwischengesellschaft von dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünften erhoben worden sind, nur auf die Körperschaftsteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer angerechnet werden können. Zudem hat das Urteil eine Ungleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten vermieden. Entstehen die passiven Zwischeneinkünfte in einer ausländischen gewerblichen Personengesellschaft, unterliegen zwar auch diese der Körperschaftsteuer beim Gesellschafter in Deutschland (§ 20 Absatz 2 Außensteuergesetz), aber eine gewerbesteuerliche Kürzung kommt in diesen Fällen nach § 9 Nummer 2 Gewerbesteuergesetz in Betracht.

Die Finanzverwaltung will nun mit ihrem Entwurf, der auch im Regierungsentwurf übernommen wurde, die Wirkungen des Urteils wieder rückgängig machen. Dem § 7 Gewerbesteuergesetz soll folgender Satz angefügt werden: „Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Absatz 1 des Au-



ßensteuergesetzes sind Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.“ Gleichzeitig soll die Kürzungsregelung des § 9 Nummer 3 im ersten Satz am Ende wie folgt ergänzt werden: „den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt; dies gilt nicht für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8.“ Damit wäre das Urteil des Bundesfinanzhofs zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Hinzurechnungsbeträgen ausländischer Zwischengesellschaften wieder Geschichte.

Die Ungleichbehandlung bei den Hinzurechnungsbeträgen der Zwischengesellschaften gegenüber der Behandlung von passiven Zwischeneinkünften in einer ausländischen Personengesellschaft hat die Finanzverwaltung mit dem Gesetzesentwurf auch gleich in ihrem Sinne mitkorrigiert, in dem zukünftig auch diese als Teil des inländischen Gewerbeertrags fingiert werden. Gleichzeitig wurde die Kürzungsvorschrift des § 9 Nummer 2 Gewerbsteuergesetz ähnlich wie § 9 Nummer 3 Gewerbsteuergesetz geändert, so dass eine Kürzung der unter § 20 Absatz 2 Außensteuergesetz fallenden Einkünfte nicht mehr möglich sein soll. Allerdings soll dies dann nicht gelten, soweit auf die Einkünfte, würden sie in einer Zwischengesellschaft im Sinne des § 8 des Außensteuer-

gesetzes erzielt, § 8 Absatz 2 des Außensteuergesetzes zur Anwendung käme. Dies bedeutet: auch für passive Einkünfte bleibt es bei einer gewerbsteuerlichen Kürzung, wenn die ausländische Personengesellschaft in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum belegen ist und einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Die Gesetzesänderung soll am 1. Januar 2017 in Kraft treten.

#### 4. Auch noch: Organschaft und Gewerbsteuer

Gleichzeitig wurde noch ein neuer § 7a Gewerbsteuergesetz in den Entwurf aufgenommen, um die Wirkungen des Bundesfinanzhofurteils I R 39/14 vom 17. Dezember 2014 (BStBl 2015 II Seite 1052) aufzuheben. Der Bundesfinanzhof befand entgegen der Finanzverwaltungsauffassung, dass im gewerbsteuerrechtlichen Organkreis die Bruttomethode zur Anwendung komme. § 8b Absatz 5 Körperschaftsteuergesetz war damit nicht anwendbar, so dass die gesamte Dividende und nicht nur 95 Prozent steuerfrei gestellt waren. Schachteldividenden, die von einer Organgesellschaft bezogen werden, unterlagen damit beim Organträger auch nicht mit 5 Prozent der Gewerbsteuer. Der neue § 7a Gewerbsteuergesetz gießt die Auffassung der Finanzverwaltung für Zeiträume ab dem 1. Januar 2017 nun in Gesetzesform.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



**Dr. Carsten Bödecker**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt  
Tel. +49 211 946847-51  
Fax +49 211 946847-01  
carsten.boedecker@bepartners.pro



**Carsten Ernst**  
Partner . Steuerberater  
Tel. +49 211 946847-52  
Fax +49 211 946847-01  
carsten.ernst@bepartners.pro



**Alexander Skowronek**  
Steuerberater . Rechtsanwalt  
Tel. +49 211 946847-62  
Fax +49 211 946847-01  
alexander.skowronek@bepartners.pro



**Friederike Schmidt**  
Steuerberaterin  
Tel. +49 211 946847-60  
Fax +49 211 946847-01  
friederike.schmidt@bepartners.pro