

Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilfe-
richtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und
-verlagerungen
(BT-Drucks. 18/9536, 18/9956, BR-Drucks. 406/16 (Beschluss))

A. Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 4i EStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung schränkt insbesondere bei ausländischen Mitunternehmern von inländischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) den Abzug von Sonderbetriebsausgaben ein, um deren doppelte Berücksichtigung zu verhindern. Die Bundesregierung hat eine Prüfung zugesagt und auf die von der EU-Kommission für Oktober 2016 angekündigten Folgearbeiten zu hybriden Gestaltungen im Rahmen der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (EU-Richtlinie 2016/1164 v. 12.7.2016, ABI.EU vom 19.7.2016, L 193/1) hingewiesen.

Gem. § 4i EStG dürfen Aufwendungen eines Mitunternehmers nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in einem anderen Staat. Unerheblich ist nach der Gesetzesbegründung, ob die Aufwendungen und Erträge im selben Veranlagungszeitraum, Steuerjahr oder Kalenderjahr zu berücksichtigen sind.

Die Regelung erfasst Aufwendungen, die ab 2017 steuerlich zu berücksichtigen sind (Art. 12 Abs. 2 G UmsÄndEU AmtshilfeRL).

2. Stellungnahme

Die Vorschrift kompliziert die Steuerrechtsanwendung bei inländischen Personengesellschaften mit einem ausländischen Gesellschafterkreis erheblich.

- So ist unklar, wie der entlastende Nachweis einer tatsächlichen ausländischen Besteuerung von korrespondierenden Erträgen geführt werden soll, da den Erträgen die fraglichen Aufwendungen gegenüberstehen. Aus den ausländischen Steuerbescheiden werden regelmäßig die einzelnen Erträge und Aufwendungen nicht erkennbar sein. Daher sollte auf die ausländische Rechtslage, nicht auf die tatsächliche Besteuerung der Erträge abgestellt werden.
- Die Nachweisschwierigkeiten erhöhen sich noch, wenn die (systemgerechte) Ausnahme vom Abzugsverbot auf Erträgen aus anderen Quellen oder in anderen Jahren beruht.
- Die Kosten der Nachweisführung können zur Folge haben, dass ein berechtigter Abzug von Sonderbetriebsausgaben in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft unterbleibt.

§ 4i EStG führt nur zu einem geringen steuerlichen Mehraufkommen, zerstört aber Investitionsanreize.

Ist der ausländische Gesellschafter in einem Staat ansässig, der dem Welteinkommensprinzip folgt und der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode verwendet, greift § 4i EStG nicht ein. Zwar werden die Sonderbe-

triebsausgaben in Deutschland und im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters abgezogen, aber auch die Erträge aus der Personengesellschaft unterliegen in beiden Staaten der Besteuerung (vgl. a. BT-Drucks. 18/9956 elektr. Vorabfassung, S. 5). Das Abzugsverbot kommt dann nur temporär in Verlustsituationen zur Anwendung; entstehen wieder Gewinne, entfällt das Abzugsverbot rückwirkend.

Ein Mehraufkommen in Deutschland kann sich nur ergeben, wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die Einkünfte aus der deutschen Personengesellschaft freistellt und die Aufwendungen des Gesellschafters zum Abzug zulässt. Auch in diesem Falle kann aber ein systemgerechter Abzug in Deutschland erreicht werden, soweit etwa durch den Gesellschafter aufgenommene Darlehensvaluta entgeltlich an die deutsche Personengesellschaft weitergereicht wird. Dies wird nicht selten der Fall sein, da Deutschland international betrachtet kein Niedrigsteuerland ist. – Für ein steuerliches Mehraufkommen verbleiben dann nur die Fälle, in denen Aufwendungen des ausländischen Gesellschafters nicht an die inländische Personengesellschaft weiterbelastet werden oder nicht weiterbelastet werden können. Ob sich für diese Fälle die geplante Regelung des § 4i EStG-E lohnt, erscheint zweifelhaft, denn der nach dem deutschen Besteuerungskonzept des Sonderbetriebsvermögens mögliche Aufwandsabzug ist auch ein Investitionsanreiz für ausländische Gesellschafter.

Ergebnis: Auf die Einführung des § 4i EStG sollte verzichtet werden, solange nicht geklärt ist, ob überhaupt eine hybride Gestaltung i.S. des BEPS-Aktionsplans, Maßnahme 2, oder des Art. 9 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie vorliegt.

B. Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung von Auslandsgesellschaften mit überwiegend inländischen Grundbesitz (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c1) EStG-E)

1. Inhalt der Regelung

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung dehnt die beschränkte Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung von Auslandsgesellschaften mit überwiegend inländischen Grundbesitz aus. Damit soll das Besteuerungsrecht ausgeschöpft werden, welches Deutschland in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 4 OECD-Musterabkommen durch verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumt wird.

2. Stellungnahme

Die Regelung setzt Einkünfte aus Kapitalvermögen voraus. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehören jedoch nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1% beteiligt war (§ 17 EStG). In diesem Fall läuft § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG leer. Für die von der Regelung betroffenen Kleinstbeteiligungsfälle (<1% Beteiligung) ist darüber hinaus ein strukturelles Vollzugsdefizit zu erwarten, denn die betreffenden Gesellschafter von Auslandsgesellschaften können steuerlich kaum erfasst werden.

Ergebnis: Das Vorhaben sollte – wenn erwünscht – in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG angesiedelt und an eine Beteiligung von mindestens 25% oder 50% gekoppelt werden.

C. Änderung der Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 EStG

1. Inhalt des Entwurfs

Der geltende § 50d Abs. 9 EStG enthält eine Switch-over-Klausel, wonach die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellung von ausländischen Einkünften in Deutschland nicht gewährt wird, wenn der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Satz besteuert. Der Bundesfinanzhof hat abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Regelung ihrem Wortlaut nach („wenn“) nicht eingreift, sofern die Einkünfte im Ausland auch nur zu einem geringen Anteil steuerpflichtig sind (BFH v. 20.5.2015 I R 68/14 und I R 69/14).

Die Änderung ersetzt mit Wirkung ab 2017 das Wort „wenn“ durch „soweit“ und verankert die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung im Gesetz. Eine gleichgerichtete Ergänzung ist im Hinblick auf Switch-over-Klauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen.

2. Stellungnahme

Die Regelung erscheint nachvollziehbar, kann allerdings praktische Probleme aufwerfen, in dem die ausländischen Einkünfte in Zukunft atomisiert werden. Unklar ist auch, wieweit eine derartige Atomisierung gehen darf (z.B. ausländische Steuerbefreiungen für einzelne betriebliche Erträge).

D. Einschränkung des § 50i EStG (§§ 50i, 6 Abs. 3 Satz 1 EStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Neufassung des § 50i EStG wendet sich gegen die überschießende Wirkung der geltenden Vorschrift. Die Regelung wird auf grenzüberschreitende Fälle beschränkt. Zudem werden die laufenden Einkünfte und Betriebsaufspaltungsfälle ausgeschieden und § 50i Abs. 2 EStG auf Einbringungen begrenzt, bei denen ein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts droht. In zeitlicher Hinsicht findet die Regelung nur noch Anwendung, wenn das deutsche Besteuerungsrecht vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt wurde.

Der neue § 50i Abs. 2 EStG gilt rückwirkend für Einbringungen, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen wurde. Ansonsten gilt die Neuregelung ab 2017.

2. Stellungnahme

Die Regelung ist zu begrüßen. Die mit dem geltenden § 50i EStG verbundene umfassende Veränderungssperre für Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG sowie für Sachgesamtheiten mit solchen Wirtschaftsgütern ging weit über das Ziel der Vorschrift hinaus. Gleiches galt für die Erfassung reiner Inlandsfälle. Das Bundesfinanzministerium hatte bereits mit Schreiben vom 21.12.2015 die überschießenden Rechtsfolgen im Billigkeitswege eingeschränkt. Erforderlich ist vor dem Hintergrund des bisherigen klaren Gesetzeswortlauts jedoch eine gesetzliche Regelung, die nun vorgesehen ist.

Grundsätzlich ist Deutschland vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auch berechtigt, beim Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts die in Deutschland gelegten stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern und An-

teilen nach § 50i EStG zu besteuern. Die Anwendung der Vorschrift nur auf ausländische Steuerpflichtige ist somit europarechtlich zulässig. Nicht europarechtskonform ist aber, bei einer späteren Veräußerung von § 50i-Wirtschaftsgütern auch stille Reserven zu besteuern, die erst nach dem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts entstanden sind.

Die rückwirkende Begrenzung von § 50i Abs. 2 EStG nimmt insbesondere die reinen Inlandsfälle aus der Anwendung der Vorschrift heraus und vermeidet nicht sachgerechte Folgen in der Vergangenheit.

Systematisch zutreffend ist es auch, die bisher in § 50i Abs. 2 EStG – alt – geregelten Umwandlungsfälle und Sachverhalte des § 6 Abs. 3 und 5 EStG den dortigen spezialgesetzlichen Steuerverhaftungsbedingungen zu unterwerfen. Allerdings ist die vorgesehene Sofortbesteuerung bei Verletzung der Steuerverhaftungsbedingungen nicht mit dem Europarecht vereinbar. Erforderlich ist in EU- und EWR-Fällen vielmehr eine zeitliche Streckung der Steuer auf fünf Jahre (Europäischer Gerichtshof in den Rechtssachen *DMC* und *Verder Lab Tec*; Art. 5 Abs. 2 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (EU-Richtlinie 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl.EU vom 19.7.2016, L 193/1)).

Ergebnis: Die beabsichtigte Einschränkung von § 50i EStG und § 6 Abs. 3 EStG sollte umgesetzt werden. Die Rechtsfolgen sollten mit den europarechtlichen Vorgaben für Entstrickungen abgestimmt werden

E. Nationale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Doppelbesteuerungsabkommen (§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Die Regelung soll „klarstellend verdeutlichen“, dass der Inhalt des in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen üblichen – und Art. 9 OECD-Musterabkommen entsprechenden – Fremdvergleichsgrundsatzes sich nach den Regelungen des Außensteuergesetzes bestimmt. Die Norm soll bereits am Tag nach Verkündung des vorliegenden Gesetzes in Kraft treten und rückwirkend für 2016 gelten (Art. 12 Abs. 1).

2. Stellungnahme

Im Ergebnis handelt es sich um ein Nichtanwendungsgesetz zur inzwischen gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH vom 17.12.2014 I R 23/13 und vom 24.6.2015 I R 29/14). Dieser hat die Doppelbesteuerungsabkommen in den Streitfällen aus dem Abkommenstext heraus ausgelegt und ihnen eine Sperrwirkung gegenüber den weitergehenden Bestimmungen des § 1 Abs. 1 AStG zuerkannt.

Der rechtsprechungsbrechende Charakter der Neuregelung zeigt, dass es sich nicht um eine Klarstellung handelt.

Es entspricht darüber hinaus anerkannten Auslegungsgrundsätzen, dass völkerrechtliche Verträge vorrangig aus sich selbst heraus auszulegen sind, wie dies der Bundesfinanzhof in seinen Entscheidungen getan hat.

Da der vorliegende Gesetzesentwurf gerade auf die Umsetzung internationaler Verpflichtungen und Zusagen abzielt (BT-Drucks. 18/9536 elektr. Vorabfassung, S. 24), ist es widersprüchlich, Änderungen vorzunehmen, die nicht von einem internationalen Konsens getragen sind. Genau dies ist aber mit der vorliegenden Änderung zu befürchten: So ist etwa die „Hellseherklausel“ in § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG und die Preisanpassungsklausel in § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG international unüblich. Beide würden jedoch zur Grundlage der Auslegung von deutschen Doppelbesteuerungsabkommen aus deutscher Anwendersicht werden. Dies wirft erhebliche Doppelbesteuerungsgefahren auf. Zudem wird Deutschland gegenüber anderen Staaten das Argument aus der Hand genommen, diese verhielten sich nicht entsprechend internationaler Absprachen.

Unklar ist auch, ob die Regelung bei Verstößen gegen formelle Regelungen, wie z.B. den besonderen Bedingungen für beherrschende Gesellschafter bei verdeckten Gewinnausschüttungen, einschlägig ist. Denn diese Bedingungen ergeben sich nicht aus dem Außensteuergesetz.

Ergebnis: Auf die Einführung des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG sollte verzichtet werden. Deutschland sollte international konsentierten Standards folgen.

F. Gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags und passiver Einkünfte ausländischer Betriebsstätten (§ 7 Sätze 7-9 GewStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Der Entwurf sieht vor, ab 2017 den Hinzurechnungsbetrag von ausländischen Zwischengesellschaften gem. § 10 Abs. 1 AStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Gleiches gilt für niedrig besteuerte passive Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte, wobei in EU- und EWR-Fällen ein „Escape“ zugelassen ist, sofern der Nachweis einer wirtschaftlichen Tätigkeit gelingt.

2. Stellungnahme

Die geplante Regelung ist ein Nichtanwendungsgesetz im Hinblick auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs, der die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrages unter Hinweis auf das im Gewerbesteuerrecht geltende Territorialitätsprinzip abgelehnt hat (BFH vom 11.3.2015 I R 10/14).

Die Argumentation des Bundesfinanzhofes ist nach wie vor zutreffend: Das Gewerbesteuergesetz wird als Realsteuer vom Territorialitätsprinzip beherrscht. Nur der Gewerbeertrag inländischer Gewerbebetriebe unterliegt der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG). Die Ausdehnung der Gewerbesteuer auf im Ausland erwirtschaftete Gewinne einer Zwischengesellschaft oder einer Betriebsstätte ist damit nicht vereinbar.

Ein Ansatz des Hinzurechnungsbetrages bei der Gewerbesteuer kann auch nicht mit dem Hinweis auf das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht begründet werden, denn hier gilt für unbeschränkt Steuerpflichtige das Welteinkommensprinzip, das eine Hinzurechnungsbesteuerung oder die Erfassung ausländischer Betriebsstättenergebnisse sachlich rechtfertigt.

Dehnt man gleichwohl die Gewerbesteuer auf den auslandsbezogenen Hinzurechnungsbetrag oder passive Einkünfte ausländischer Betriebsstätten aus, so ergeben sich Folgefragen:

Zum einen stellt sich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Frage der Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuern auch auf die Gewerbesteuer. Entsprechende Regelungen fehlen bisher wegen des Territorialitätsprinzips.

Zum anderen entsteht mit dem Steuerzugriff auf Ergebnisse passiv tätiger Auslandsbetriebsstätten auch die Frage nach der Berücksichtigung etwaiger finaler Verluste dieser Betriebsstätten in Deutschland.

Ergebnis: Auf die gewerbsteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags und passiver Einkünfte ausländischer Betriebsstätten sollte aufgrund des gewerbsteuerlichen Territorialitätsprinzips verzichtet werden.

G. Sonderregelungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft, die schachtelprivilegierte Gewinnausschüttungen bezieht (§ 7a GewStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Die Neuregelung setzt bei Gewinnausschüttungen an eine Organgesellschaft die gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegien und die Folgewirkungen für die Hinzurechnungsregelung des § 8 Nr. 1 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft außer Kraft (§ 7a Abs. 1 GewStG-E) und wendet die für den Organträger geltenden Regelungen für Gewinnausschüttungen und damit zusammenhängende Aufwendungen an (§ 7a Abs. 2 GewStG-E). Der verbleibende Betrag wird dem Organträger zugerechnet.

Im Ergebnis wird die in § 8b Abs. 5 KStG angeordnete Pauschalierung der nicht abzugsfähigen Ausgaben mit 5% der Gewinnausschüttungen auch für die Gewerbesteuer wirksam, sofern Gewinnausschüttungen über eine Organgesellschaft bezogen werden und der Organträger eine Körperschaft ist.

Die Regelung soll grundsätzlich für Gewinnausschüttungen und damit in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen gelten, die nach dem 31.12.2016 zufließen bzw. aufwandswirksam werden (§ 36 Abs. 2b GewStG-E). Der Bundesrat hat im Hinblick auf mögliche negative Konsequenzen der bisherigen Rechtslage gebeten, ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen für eine frühere Anwendung zu prüfen. Dieser Bitte will die Bundesregierung nachkommen.

2. Stellungnahme

Die neue Vorschrift ist ein Nichtanwendungsgesetz zu einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die beim Bezug von schachtelprivilegierten Dividenden über eine Organgesellschaft die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG für die Gewerbesteuer abgelehnt hatte (BFH vom 17.12.2014 I R 39/14). Ziel ist es, die Besteuerungslücke gegenüber dem Direktbezug der Dividende durch den Organträger zu schließen. Dies erscheint nachvollziehbar.

Auch das vom Bundesrat vorgeschlagene Wahlrecht einer antragsabhängigen früheren Anwendung des § 7a GewStG erscheint sachgerecht. Der Steuerpflichtige würde dann im Ergebnis entsprechend der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung behandelt.

Die Regelung des § 7a GewStG-E ist jedoch sehr kompliziert formuliert, schwer verständlich und führt zu einer Berücksichtigung von schachtelprivilegierten und nicht schachtelprivilegierten Gewinnausschüttungen auf unterschiedlichen Ebenen. Eine Vereinfachung wäre wünschenswert. Geeignet dafür erscheint die Prüfbitte des Bundesrates, das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG für gewerbesteuerliche Zwecke insgesamt auf der Ebene der Organgesellschaft anzuwenden (BR-Drucks. 406/16 (Beschluss), Nr. 18).

Ergebnis: Das Regelungsziel des § 7a GewStG-E ist nachvollziehbar, der Wortlaut der Vorschrift sollte jedoch vereinfacht werden.

gez. Prof. Dr. Guido Förster