

DER PRAKTISCHE FALL

Musterfälle zu Treaty Override-Regelungen im EStG und KStG (Teil 2)

von Prof. Dr. Stephan Kudert; Christian Kahlenberg, M.Sc., beide Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder)

In dieser zweiteiligen Beitragsreihe werden ausgewählte Vorschriften des EStG und KStG dargestellt, welche als Treaty Overrides ausgestaltet sind. Der erste Teil widmete sich dem Bereich der Erstattungseinschränkungen von deutschen Abzugssteuern (§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG, § 50d Abs. 3 EStG) und der Verwehrung von Abkommensvorteilen für Gewinnausschüttungen (§ 50d Abs. 11 EStG, § 15 S. 2 KStG; s. PISStB 14, 158). Der zweite Teil konzentriert sich auf die Vorschriften der §§ 50d Abs. 8 bis 10, 50i EStG sowie § 8b Abs. 1 S. 2 KStG, indem diese Regelungen anhand von Musterfällen diskutiert werden.

1. Weiterführung des Katalogs in § 50d EStG

Wenngleich den Vorschriften der §§ 50d Abs. 1 bis 6 EStG noch eine gewisse Systematik zuzusprechen ist, so geht diese mit den fortlaufenden Absätzen konsequent verloren. Dort befindet sich vielmehr eine „Sammlung“ von Einzelnormen, welche (teilweise) gegen eine drohende Nicht- oder Minderbesteuerung gerichtet sind.

1.1 Rückfallklausel speziell für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG verwehrt die abkommensrechtliche Freistellung im Wohnsitzstaat (Deutschland) bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) von unbeschränkt Steuerpflichtigen, **soweit** der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass der Staat, dem nach DBA die Besteuerungsbefugnis zugesprochen wird, auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die auf diese Einkünfte festgesetzte Steuer entrichtet wurde (§ 50d Abs. 8 S. 1 EStG).

■ Beispiel 1

Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Rita Gutmut war vom 1.1.12 bis 31.12.13 als abgeordnetes Missionsmitglied im Rahmen einer Mission der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa (OSZE) im Kosovo tätig. Hierfür erhielt sie eine geringfügige Entlohnung sowie Tagegelder für Verpflegungs- und Unterkunftskosten vor Ort. Weitere Gehaltsbestandteile wurden nicht gezahlt. Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich für Rita Gutmut?

Eingangs ist zunächst vorwegzunehmen, dass das Kosovo nach Art. 7 Abs. 1.4 Law No. 03/L-115 Gehälter von Angestellten der OSZE bereits nach nationalem Recht nicht besteuert. Fraglich ist jedoch, ob diese Vergütungen ggf. in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen sind (vgl. FG Düsseldorf 11.10.13, 13 K 4438/12 E, EFG 14, 48).



ARCHIV
Ausgabe 6 | 2014
Seite 158

Einzelnormen zur
Verhinderung von
Nicht- und Minder-
besteuerung

Entlohnung der
OSZE-Angestellten
für Tätigkeit im
Kosovo

eine divergierende steuerliche Einordnung als Fremdkapital im Quellenstaat und Eigenkapital im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) vorliegt, aber nur soweit die Vergütung im Quellenstaat als Betriebsausgabe zum Abzug gebracht wurde. In Konsequenz entfällt die innerstaatliche Freistellung nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG und die geleistete Vergütung wird in die steuerliche Bemessungsgrundlage in Deutschland einbezogen. Dementsprechend ist dann auch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer möglich (§ 26 Abs. 6 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG). Im vorliegenden Fall wäre die Genussrechtsvergütung damit in die steuerliche Bemessungsgrundlage der M-AG einzu beziehen und der KSt sowie dem SolZ zu unterwerfen. Eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung scheidet allerdings an dem fehlenden Verweis innerhalb der gewerbsteuerlichen Vorschriften, wenn die Mindestbeteiligungsquote von 10 % erfüllt ist (vgl. Kudert/Hagemann/Kahlenberg, PISStB 12, 322).

Ferner verhelpen auch nicht die Bestimmungen im DBA-Luxemburg zur Freistellung der Vergütung. Denn das seit 1.1.14 anwendbare DBA-Luxemburg (Art. 30 DBA-LUX) sieht in Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) eine abkommensrechtliche Korrespondenzregel vor, welche in Beispiel 5 die Freistellung von Schachteldividenden bereits auf Abkommensebene verwehrt. Folglich ergibt sich für den vorliegenden Fall keine Normenkonkurrenz zwischen dem DBA-Schachtelprivileg und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG.

Dagegen hätte das abkommensrechtliche Schachtelprivileg im alten DBA-Luxemburg noch zur Freistellung der Genussrechtsvergütung geführt (Art. 20 Abs. 3 DBA-LUX a.F.). Damit jedoch eine Steuerfreistellung nicht weiterhin über das abkommensrechtliche Schachtelprivileg (Art. 23A OECD-MA) erhalten bleibt, ordnet § 8b Abs. 1 S. 3 KStG (unverändert) den Vorrang des innerstaatlichen Korrespondenzprinzips (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) gegenüber dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg (Art. 23A OECD-MA) an. Es handelt sich im Ergebnis auch hier um einen sog. Treaty Override. Die Verdrängung der abkommensrechtlichen Bestimmungen könnte demzufolge auch hier einen Verstoß gegen Völkervertragsrecht bedeuten.

4. Zusammenfassung

Das deutsche Steuerrecht bedient sich zunehmend Einzelregelungen, welche das Abkommensrecht überschreiben. Dieser Umstand ist deshalb unerfreulich, weil hiermit nicht zwingend eine doppelte Nicht- oder Minderbesteuerung vermieden wird, sondern teilweise auch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung – trotz eines existierenden DBA – bewusst in Kauf genommen wird.

Sofern das BVerfG in einem der beiden Verfahren zu § 50d Abs. 8 bzw. § 50d Abs. 10 EStG zu dem Ergebnis kommen sollte, dass Treaty Overrides grundsätzlich verfassungswidrig sind, wird dies zwangsläufig zu gravierenden Rechtsänderungen im internationalen Steuerrecht führen, möglicherweise mit Kündigungen von Abkommen. Diesbezüglich ist das Ergebnis offen. Dagegen scheint sich abzuzeichnen, dass die Rückwirkungsgebote, die häufig mit den dargestellten Normen kodifiziert wurden, der verfassungsrechtlichen Prüfung nicht Stand halten werden. Dies wäre schon aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen.

**DBA-Luxemburg (n.F.)
enthält abkommens-
rechtliche
Korrespondenzregel**

**§ 8b Abs. 1 S. 3 KStG
verdrängt die
abkommensrechtliche
Freistellung**

**Wirtschaftliche
Doppelbesteuerung
wird bewusst in Kauf
genommen**

Rita Gutmut unterliegt in Deutschland mit sämtlichen Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht. Hierzu zählen auch die Tagegelder für die Tätigkeit im Kosovo als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Allerdings sind diese Einkünfte nach Art. 16 Abs. 1 S. 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 DBA-Jugoslawien von der inländischen Besteuerung auszunehmen und lediglich dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG). Fraglich ist jedoch, ob dieses Ergebnis von § 50d Abs. 8 EStG überlagert wird. Vorliegend hat das Kosovo – nach nationalem Recht – nachweislich bewusst auf die Besteuerung der Gehälter von Angestellten der OSZE verzichtet, weshalb die tatbestandlichen Voraussetzungen nicht vorliegen. Es bleibt demnach bei der Freistellung in Deutschland.

Gegenteiliges könnte sich ergeben, sofern ein entsprechender Nachweis zum Besteuerungsverzicht nicht erbracht wird bzw. der Besteuerungsnachweis fehlt. Ein geforderter Nachweis über die Steuerfreiheit (nach türkischem Steuerrecht) bzw. über die Steuerentrichtung in der Türkei fehlte etwa in der BFH-Entscheidung vom 10.1.12, weshalb § 50d Abs. 8 EStG – vorbehaltlich der geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken – dort zur Anwendung kam (BFH 10.1.12, I R 66/09, BFH/NV 12, 1056).

Die Ausführungen zeigen, dass § 50d Abs. 8 EStG abkommensverdrängend wirken kann, wenn die dort statuierte Freistellungsmethode durch den in § 50d Abs. 8 EStG angeordneten Wechsel zur Anrechnungsmethode nicht zum Tragen kommt. Fraglich ist deshalb, ob in der einseitigen Überschreibung der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode (sog. Treaty Override) durch § 50d Abs. 8 EStG ein verfassungswidriger Vorgang zu sehen ist. Die Frage liegt derzeit zur abschließenden Überprüfung dem BVerfG vor (2 BvL 1/12).

PRAXISHINWEIS | Kürzlich hat das FG Hamburg (21.8.13, 1 K 87/12, EFG 13, 1932) ernstliche Zweifel vorgebracht, ob § 50d Abs. 8 EStG überhaupt Vorrang gegenüber den Bestimmungen eines neu abgeschlossenen DBA hat (s. auch Cloer/Hagemann, PISStB 14, 178). Dieser Auslegungsfrage wird sich der BFH im Revisionsverfahren annehmen (I R 64/13).

1.2 Switch-over Klausel zur Vermeidung doppelter Minderbesteuerung

Darüber hinaus ist in § 50d Abs. 9 EStG eine unilaterale Switch-over Klausel enthalten, welche darauf abzielt, die doppelte Nichtbesteuerung oder Minderbesteuerung bei Anwendung der Freistellungsmethode generell zu vermeiden. Dies kann z.B. dadurch eintreten, dass auf Abkommensebene ein negativer Qualifikationskonflikt vorliegt oder der andere Vertragsstaat von einem ihm abkommensrechtlich zugesprochenen Besteuerungsrecht keinen oder nur beschränkten Gebrauch macht. Für das Eingreifen von § 50d Abs. 9 EStG müssen zwei Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Es muss die unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen (also nur Outbound-Fälle) und
- die Freistellung von Einkünften muss sich aus dem DBA ergeben.

Außerdem ist die Vorschrift in zwei Alternativen gegliedert:

**Steuerverzicht
im Kosovo,
Steuerfreistellung
in Deutschland**

**Voraussetzung:
Nachweis über
Steuerverzicht oder
Besteuerung**

**Verfassungs-
rechtliche
Überprüfung der
Vorschrift**



SIEHE AUCH
Beitrag auf S. 178
dieser Ausgabe

- § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG greift, wenn der andere Vertragsstaat eine abweichende abkommensrechtliche Einordnung vornimmt und es dadurch zu keinem oder lediglich zu einem begrenzten Besteuerungsanspruch kommt (vgl. BFH 6.6.12, I R 6/11; I R 8/11, BStBl II 12, 111).
- § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 greift dagegen, wenn der andere Staat aufgrund seines innerstaatlichen Rechts nur bei Steuerausländern an einer Besteuerung gehindert ist, z.B. weil Einkünfte im Rahmen der dort vorliegenden beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst werden.

Bei allgemeinen Steuerbefreiungen greift § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG hingegen nicht. Für Dividenden gilt die Regelung ebenso nicht, sofern die Ausschüttungen auf Ebene der leistenden Gesellschaft nicht als Betriebsausgabe abgezogen wurden (§ 50d Abs. 9 S. 2 EStG). Abschließend regelt Satz 3 das Verhältnis zu anderen, spezielleren Vorschriften; insbesondere zu § 50d Abs. 8 EStG (und daneben auch zu § 20 Abs. 2 AStG sowie den abkommensrechtlich vereinbarten Besteuerungsvorbehalten).

Achtung | Als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach § 50d Abs. 9 EStG jedenfalls dann durch § 50d Abs. 8 EStG verdrängt wird, wenn die für die Freistellung geforderten Nachweise erbracht wurden (vgl. BFH 11.1.12, I R 27/11, BFH/NV 12, 862), erfolgte im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG (BGBl I 13, 1809) eine rückwirkende (!) Regelungsanpassung (§ 52 Abs. 59a S. 9 EStG). Danach bleibt § 50d Abs. 8 EStG nur dann unberührt, wenn die dort angeführten weiteren Voraussetzungen eine Freistellung versagen. Damit möchte der Gesetzgeber wohl klarstellen, dass die Bestimmungen des § 50d Abs. 9 EStG im Grundsatz stets anwendbar bleiben.

■ Weiter mit Beispiel 1

Ergibt sich unter Berücksichtigung des § 50d Abs. 9 S. 3 EStG n.F. möglicherweise eine abweichende steuerliche Behandlung?

§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG ist nicht einschlägig, da die weißen Einkünfte ihre Ursache nicht in einem negativen Qualifikationskonflikt auf Abkommensebene, sondern im nationalen Steuerrecht haben. Allerdings könnte man meinen, dass die ausbleibende Besteuerung der Vergütung die Rechtsfolge des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG auslöst und somit einen deutschen Besteuerungszugriff begründet. Denn die Einkünfte wurden im Kosovo nicht besteuert. Dieser Ansicht hat der BFH konsequent widersprochen und klargestellt, dass der Inhalt und die gesetzessystematische Stellung des § 50d Abs. 8 EStG für einen abschließenden Vorrang gegenüber den Bestimmungen des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG sprechen (vgl. BFH 11.1.12, I R 27/11, BFH/NV 12, 862; BFH 19.12.13, I B 109/13, s. auch PISb 14, 120; ebenso FG Schleswig-Holstein, 3 K 18/13, BeckRS 14, 94454). Damit stand zunächst fest, dass speziell für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit die Regelung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG leerläuft.

Abkommensrechtlicher Qualifikationskonflikt

Keine Besteuerung bei Steuerausländern nach innerstaatlichem Recht

Rückwirkende Regelungsanpassung durch das AmtshilfeRLUmsG

BFH: § 50d Abs. 8 EStG vorrangig

MERKE | Diesem Umstand sollte jedoch mit der Anpassung des § 50d Abs. 9 S. 3 EStG abgeholfen werden. Nunmehr soll legislatorisch klargestellt werden, dass § 50d Abs. 8 EStG nur dann vorrangig ist, wenn die dortigen Freistellungsanforderungen – Besteuerungsverzicht oder -nachweis – weitergehend sind. Mithin ist für alle noch offenen Fälle § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG parallel anwendbar.

Für den Beispielsfall könnte dies zur Folge haben, dass über § 50d Abs. 9 S. 3 die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG prüfbar sind und wegen fehlender Besteuerung im Quellenstaat auch eingreifen (rückwirkende Anwendung gemäß § 52 Abs. 59a S. 9 EStG). Zwar würde ein Umschalten zur Anrechnungsmethode nach § 50d Abs. 8 EStG scheitern, da das Kosovo auf das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht verzichtet. Wenn aber die Voraussetzungen für § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG über den nebulös formulierten Satz 3 scheinbar zusätzlich angeordnet würden, käme es hierdurch zu einem Umschalten zur Anrechnungsmethode. Sofern § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG damit die abkommensrechtlich vereinbarte Freistellung verdrängt, dürfte insoweit die Frage der Verfassungsmäßigkeit ganz besonders interessieren (dagegen Vogel, IStR 07, 228; Kahle, IStR 07, 761; Korn, DStR 08, 2316). Derzeit ist aber unklar, ob dieses Ergebnis tatsächlich durch die Neuregelung erzielt wird (kritisch FG Köln v. 18.10.13, IV 1635/13, EFG 14, 204; Hagemann/Kahlenberg, BB 14, im Druck).

■ Beispiel 2

Der Steuerinländer Schlaufuchs ist an einer Gartenzwerge produzierenden Personengesellschaft mit Geschäftsleitung im DBA-Staat Y beteiligt. Neben den Erträgen aus der Gartenzwergeproduktion erzielt die Personengesellschaft auch Lizenzzerträge aus einer Patentüberlassung. Allerdings ordnet der Staat Y das Patent nicht tatsächlich der Personengesellschaft zu.

Aus deutscher Sicht sind die Lizenzzerträge der ausländischen Personengesellschafts-Betriebsstätte zuzurechnen, insbesondere dann, wenn Schlaufuchs über keine andere Betriebsstätte verfügt (floating-income-Theorie). Vorliegend handelt es sich daher um einen Qualifikationskonflikt, welcher dazu führt, dass aus deutscher Sicht Betriebsstätteneinkünfte vorliegen, welche nach Art. 12 Abs. 3, Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA im (Betriebsstätten-) Staat Y besteuert werden dürfen und nach Art. 23A Abs. 1 OECD-MA in Deutschland freizustellen sind. Nach ausländischer Beurteilung ist von Lizenzzerträgen auszugehen, für welche gemäß Art. 12 Abs. 1 OECD-MA allein dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (hier: Deutschland) das Besteuerungsrecht zusteht. Sofern das einschlägige DBA keine dem Art. 23A Abs. 4 OECD-MA nachgebildete Klausel beinhaltet, würde dieser Qualifikationskonflikt durch die Abkommensbestimmungen nicht beseitigt und es verbliebe insoweit bei einer doppelten Nichtbesteuerung.

Dieses Ergebnis wird von § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG verhindert: Die Freistellung der Lizenzzerträge wird – ungeachtet der DBA-Regelung – nicht gewährt. Stattdessen fließen die Lizenzzerträge in die inländische Bemessungsgrundlage ein, wobei die Anrechnung ausländischer Quellensteuern möglich bleibt (§ 34c Abs. 6 S. 5 EStG). Das abkommensrechtliche Auslegungsergebnis und das Gebot der Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung werden somit

Anpassung durch
S. 3 des § 50d
Abs. 9 EStG

Ausländische
Personengesell-
schaft erzielt
Lizenzzerträge

Doppelte
Nichtbesteuerung
durch Qualifikations-
konflikt

§ 50d Abs. 9 Nr. 1
EStG: Freistellung
wird nicht gewährt

missachtet. Es handelt sich folglich auch hier um einen verfassungsrechtlich bedenklichen Treaty Override (gl. A. Möhrle/Groschke, IStR 12, 612; Gosch in Kirchhof, § 50d Rn. 40a; andeutend auch BFH 19.5.10, I B 191/09, BStBl II 11, 156).

PRAXISHINWEIS | Da der Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 EStG aber konditional („wenn“ und nicht „soweit“) ausgestaltet ist, verbietet sich eine atomisierende Betrachtung von Einkunftsteilen (u.a. BFH 19.12.13, I B 109/13, DStR 14, 363; Lüdicke, IStR-Beihefter 13, 38f.; a.A. BMF 20.6.13, IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl I 13, 980, Tz. 2.3). Demnach kann im vorliegenden Fall durchaus wie folgt argumentiert werden: Sollten die Einkünfte aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit wegen Art. 7 Abs. 1 besteuert worden sein, unterfallen die unbesteuerten Lizenzträge weiterhin Art. 7 und demnach schließt die Betrachtung dieser Einkünfteinheit wiederum die Anwendung von § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG aus.

Weiter ist in diesem Zusammenhang durchaus fraglich, ob die Regelung mit den Abkommensbestimmungen in Einklang zu bringen ist. Sicherlich zielen Abkommen in erster Linie auf die Vermeidung der rechtlichen Doppelbesteuerung ab, weshalb hier lediglich im Zuge der Auslegung die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung anvisiert werden kann. Dennoch gibt es zahlreiche Abkommen, in denen der Ansässigkeitsstaat zur Freistellung angehalten ist, wenn die betreffenden Einkünfte im anderen Staat „nach diesem Abkommen besteuert werden können“ (virtuelle Doppelbesteuerung). Zumindest in diesen Fällen widerspricht die Korrektur eines negativen Qualifikationskonflikts mittels unilateraler Vorschrift dem klaren Wortlaut des DBA. Damit muss die abkommensrechtliche Steuerbefreiung auch im Fall einer Keinalbesteuerung zur Anwendung gelangen (vgl. BFH 14.12.88, I R 148/87, BStBl II 89, 319; BFH 17.12.03, I R 14/02, BStBl II 04, 260). Denn es gilt insoweit das Gebot zur Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung.

Neben der Verdrängung des autonomen Auslegungsergebnisses nach dem jeweiligen DBA stellt sich jedoch zudem die Frage, ob die Regelung auch hinsichtlich der zeitlichen Anwendung verfassungskonform ausgestaltet ist. Denn § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG ist für alle Fälle anzuwenden, soweit die entsprechenden Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 59a S. 6 EStG). Auch hier liegt möglicherweise eine verfassungswidrige „echte“ Rückwirkung vor (vgl. BFH 19.5.10, I B 191/09, BStBl II 11, 156).

1.3 Behandlung von Sonderbetriebserträgen und -aufwendungen

Wie grenzüberschreitende Erträge aus dem SBV I und II abkommensrechtlich zu behandeln sind, wird von § 50d Abs. 10 EStG geregelt. Die Vorschrift erfuhr mit dem AmtshilfeRLUMsG eine umfassende Adjustierung.

■ Beispiel 3

Der in Warschau lebende Pawel ist als Kommanditist an einer in Frankfurt (Oder) gewerblich tätigen KG beteiligt. Für die geschäftsmäßige Erweiterung gewährt Pawel der KG ein Darlehen zu einem angemessenen Zinssatz. Wer darf die Zinsen besteuern?

Keine atomisierende Betrachtung von Einkunftsteilen

Es gilt das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung

Verfassungswidrige „echte“ Rückwirkung?

Ausländischer Kommanditist erhält Zinserträge für Darlehen an KG

Die Zinserträge sind in Polen als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig (Art. 17 Abs. 1 Nr. 1 EStG-PL i.V.m. Art. 5a Nr. 6 EStG-PL). Abkommensrechtlich sieht Polen keinen eingeschränkten Besteuerungsanspruch (Art. 11 Abs. 1 DBA-Polen). Deutschland hat lediglich einen reduzierten Quellenbesteuerungsanspruch von 5 % inne (Art. 11 Abs. 2 DBA-Polen). Die deutsche Steuer rechnet Polen gemäß Art. 24 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Polen an.

Die steuerliche Beurteilung von grenzüberschreitenden Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG) ist in Deutschland umstritten (zur Darstellung der historischen Entwicklung z.B. Kudert/Kahlenberg, PISStB 13, 94ff. m.w.N.). Nunmehr erkennt auch der BFH zumindest für Zinserträge aus dem SBV I einen uneingeschränkten deutschen Besteuerungsanspruch an. Grund für die Rechtsauffassung ist § 50d Abs. 10 EStG, welcher Sondervergütungen abkommensrechtlich „ausschließlich“ als Unternehmensgewinne qualifiziert (§ 50d Abs. 10 S. 1 EStG). Damit gilt auf Abkommensebene abschließend Art. 7 DBA-Polen (bereits BFH 8.9.10, I R 74/09, IStR 11, 32).

Mit Blick auf die Zurechnungsmaßstäbe in Art. 7 DBA-Polen hat sich der BFH in jüngster Vergangenheit dahingehend positioniert, dass sich die dortigen Maßstäbe deckungsgleich zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verhalten (vgl. BFH 12.6.13, I R 47/12, BFH/NV 13, 1999, s. auch Schmidt, PISStB 14, 6; BFH 11.12.13, I R 4/13, DStR 14, 306). Damit wären Erträge aus dem SBV I regelmäßig der (Personengesellschafts-)Betriebsstätte zuzurechnen. Diese Beurteilung entspricht auch der Zurechnungsfiktion in § 50d Abs. 10 S. 3 EStG. Somit steht ausschließlich dem Betriebsstättenstaat (Deutschland) das Besteuerungsrecht zu. Weil hiermit das abkommensrechtliche Auslegungsergebnis verdrängt wird, sah der BFH in § 50d Abs. 10 EStG einen Verstoß gegen das Völkervertragsrecht sowie in der „echt“ rückwirkenden Regelungsanordnung einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsgebot (s. auch Kahlenberg, PISStB 14, 126 ff.). Das Revisionsverfahren wurde daraufhin ausgesetzt und zur Überprüfung dem BVerfG vorgelegt (2 BvL 15/14).

PRAXISHINWEIS | Der aktuelle Entwurf des BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften (BMF 5.11.13, IV B 5 - S 1300/09/10003) thematisiert die denkbare Verfassungswidrigkeit nicht und enthält dementsprechend auch keine verfahrensrechtlichen Hinweise für aktuell offene oder künftige Veranlagungsverfahren. In allen offenen Fällen sollte daher ein Antrag auf vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO nebst Aussetzung der Vollziehung gestellt werden (§ 361 Abs. 2 AO). Alternativ kommt auch der Einspruch und Ruhen des Verfahrens in Betracht (§ 363 Abs. 2 AO).

2. Besonderheiten bei gewerblich geprägten oder vermögensverwaltenden Personengesellschaften und Wegzugsfällen

Die bislang vertretene Verwaltungsauffassung, dass die innerstaatlich anerkannte gewerbliche Prägung auch auf Abkommensebene durchschlägt (vgl. BMF 16.4.10, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl I 10, 354, Tz. 2.2.1.), führte in der Vergangenheit zu Gestaltungsmodellen, die unter Billigung durch die Finanzverwaltung auf die Umgehung der Wegzugsbesteuerung für Anteile i.S. des § 17 EStG (gemäß § 6 AStG) abzielten.



ARCHIV
Ausgabe 5 | 2014
Seite 126

Einspruch oder
Antrag auf
Vorläufigkeit sowie
AdV

Gestaltungsmodelle
zur Umgehung der
Wegzugs-
besteuerung

■ Beispiel 4

Der in Deutschland ansässige Willy Schlaufuchs hält eine 100 % Beteiligung an der Schatzgrube GmbH. Die Beteiligung hatte er vor langer Zeit für umgerechnet 10.000 EUR erworben. Vor seinem Wegzug in die Schweiz zum 31.3.11 belief sich der Marktwert der Beteiligung auf 1 Mio. EUR. Auf Anraten seines Steuerberaters gründete Willy eine lediglich gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, in welche er seine Beteiligung zum Buchwert einbrachte (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG), um die wegzugsbedingte Entstrickungsbesteuerung nach § 6 AStG abzuwenden – mit Erfolg?

Grundsätzlich steht für den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften allein dem Ansässigkeitsstaat (nunmehr Schweiz) das Besteuerungsrecht zu (Art. 13 Abs. 3 DBA-Schweiz). Für vorherige Gewinnausschüttungen obliegt Deutschland ein eingeschränktes Besteuerungsrecht von 15 % (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c) DBA-Schweiz). Als Ansässigkeitsstaat rechnet die Schweiz die in Deutschland erhobene und anschließend zu reduzierende Quellensteuer von 15 % des Bruttoertrags an.

Im Wegzugszeitpunkt wäre nach § 6 AStG die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG erfolgt, doch lag die Beteiligung im Wegzugszeitpunkt im Betriebsvermögen der KG. Folglich war § 6 AStG nicht mehr einschlägig. Die Finanzverwaltung ging bisher fälschlicherweise davon aus, dass ein deutsches Besteuerungsrecht – ungeachtet des Wegzugs – bestehen bleibt, da durch die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG im Inland eine Betriebsstätte (Geschäftsleitungs-Betriebsstätte der KG) existierte und damit ein vollumfängliches Besteuerungsrecht für laufende Erträge (Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA-Schweiz) sowie für den Veräußerungsgewinn (Art. 13 Abs. 2 DBA-Schweiz) bestehen blieb.

Mit einer Entscheidungsreihe hat der BFH aber klargestellt, dass die bloße vermögensverwaltende Tätigkeit nicht unter die unternehmerische Tätigkeit i.S. des Art. 7 OECD-MA zu subsumieren ist (z.B. BFH 28.4.10, I R 81/09, BFH/NV 10, 1550; BFH 19.5.10, I B 191/09, BStBl II 11, 156; BFH 24.8.11, I R 46/10, IStR 11, 925). Vielmehr wäre eine **tatsächliche** unternehmerische Betätigung der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG erforderlich, um abkommensrechtlich Unternehmensgewinne zu begründen. Die innerstaatliche Fiktion gewerblicher Einkünfte reicht dafür jedenfalls nicht aus. Es drohte in Altfällen der Verlust des angenommenen deutschen Besteuerungsrechts (s. oben); denn bei Wegzug unterblieb die Besteuerung irrtümlich, obgleich bei der späteren Veräußerung nunmehr Art. 13 Abs. 3 DBA-Schweiz greift.

Um aber die Besteuerung der in Deutschland entstandenen stillen Reserven in den sog. „Altfällen“ – Übertragungszeitpunkt vor dem 29.6.13 – zu retten, wurde mit § 50i EStG die fehlerhafte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in ein Gesetz gegossen. Die Regelung normiert die deutsche Besteuerungsbefugnis für Veräußerungsgewinne (§ 50i S. 1 EStG) und laufende Erträge (§ 50i S. 2 EStG) – auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (§ 50i S. 3 EStG; vgl. auch BMF 5.11.13, IV B 5 - S 1300/09/10003, Tz. 2.3.3.4). Vorliegend fand die Übertragung vor dem relevanten Stichtag (29.6.13) statt. Wenn die Beteiligung

Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne in der Schweiz

Entstrickungsbesteuerung entfiel im Wegzugszeitpunkt

BFH: Innerstaatliche Fiktion gewerblicher Einkünfte schlägt nicht auf DBA durch

§ 50i EStG begründet unilateral das deutsche Besteuerungsrecht

nach dem 29.6.13 veräußert wird, greift § 50i EStG ein. Entgegen der abkommensrechtlichen Regelungslage (s. oben) begründet die Vorschrift unilateral das deutsche Besteuerungsrecht.

MERKE | Dieses Ergebnis vertritt auch die Finanzverwaltung in ihrem aktuellen Entwurf (vgl. BMF 5.11.13, IV B 5 - S 1300/09/10003, Tz. 2.3.3 und Tz. 2.3.3.5). Die Schweiz ist jedoch verpflichtet, einen steuerfreien Step-up der Anteile zum Zeitwert im Wegzugszeitpunkt zu gewähren (Art. 13 Abs. 5 DBA-Schweiz).

Rechtsfolgentechnisch stellt ein Veräußerungsgewinn dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, weil sich die Anteile nach der Einbringung im Betriebsvermögen der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG befinden. Dieser wird im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) i.V.m. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

■ Abwandlung Beispiel 4

Was würde sich am Beispiel 4 ändern, wenn Willy seine Beteiligung vor dem 29.6.13 veräußert hätte?

§ 50i EStG nimmt nicht explizit auf den tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt Bezug. Dennoch vertritt die Finanzverwaltung in ihrem aktuellen Entwurf die Auffassung, dass die Regelung nicht für Veräußerungs- oder Entnahmetatbestände vor dem 29.6.13 anwendbar ist. Willy kann sich dann unmittelbar auf die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung berufen (s. oben), infolgedessen die Schweiz das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn erhält. Allerdings weist die Finanzverwaltung ebenso darauf hin, dass hier die allgemeinen Entstrickungsvorschriften greifen, sofern die Veranlagung noch nicht bestandskräftig ist.

§ 50i EStG greift ebenso dann nicht ein, wenn der Übertragungszeitpunkt nach dem 29.6.13 liegt. Im Wegzugszeitpunkt sind erneut die allgemeinen Entstrickungsvorschriften zu beachten (§ 4 Abs. 1 S. 3, § 6 Abs. 5 S. 1 EStG, § 2 Abs. 1 KStG sowie § 6 AStG).

Achtung | Für den Fall, dass § 50i EStG einschlägig ist, hat sich der Steuerpflichtige auf eine drohende Doppelbelastung einzustellen, die zwar im Verständigungsverfahren behoben werden könnte; die Erfolgsaussichten dürften sich allerdings in Grenzen halten.

3. Korrespondierende Besteuerung von Beteiligungserträgen

Im Bereich internationaler Finanzierungen kann der Einsatz hybrider Finanzinstrumente zu Qualifikationskonflikten führen. Qualifiziert der Quellenstaat das Instrument als Fremdkapital, können die Vergütungen für die Kapitalüberlassung zum Abzug zugelassen sein. Ordnet der Ansässigkeitsstaat des Gläubigers das Instrument wiederum dem Eigenkapital zu und gewährt daher für die Vergütungen eine Steuerfreistellung, resultieren im Ergebnis nichtbesteuerte (weiße) Einkünfte.

Veräußerungsgewinn unterliegt der beschränkten Steuerpflicht

§ 50i EStG nicht für Veräußerungen/ Entnahmen vor dem 29.6.13 anwendbar

Weißer Einkünfte durch hybride Finanzinstrumente

■ Beispiel 5

Die deutsche M-AG ist zu 50 % an einer luxemburgischen S.à.r.l. beteiligt. Die S.à.r.l. benötigt frisches Kapital. Daher gewährt die M-AG ihr Genussrechtskapital, welches ausschließlich gewinnabhängig verzinst wird und die Beteiligung der M-AG an einem potenziellen Liquidationserlös vorsieht. Von einer Verbriefung des Instruments wird abgesehen.

In Luxemburg mindern klassische Gewinnausschüttungen die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht (Art. 164 Abs. 1 LIR). Dabei sind den klassischen Gewinnausschüttungen auch Vergütungen aus verbrieften Instrumenten gleichgestellt, wie etwa Genussscheine, mit denen entweder eine Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös verbunden ist. Daher ist für die steuerliche Behandlung in Luxemburg die Verbriefung von entscheidender Bedeutung. Sofern die Verzinsung fremdvergleichskonform ist (Art. 56 LIR), können die gewinnabhängigen Zinsen daher – mangels Verbriefung – als Betriebsausgabe zum Abzug gebracht werden (vgl. Kaltenberg, IStR 12, 838 f. m.w.N.). Zudem erhebt Luxemburg nach innerstaatlichem Recht keine Quellensteuer auf die geleisteten Zinszahlungen, weil es sich vorliegend nicht um ein verbrieftes Finanzinstrument handelt.

In Deutschland erfolgt die Einordnung solcher Finanzinstrumente nach dem sog. „Genussrechtstest“ (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Danach ist zwischen zwei Genussrechtstypen zu unterscheiden:

- Eigenkapitalähnliche Genussrechte, welche eine Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös beinhalten und
- fremdkapitalähnliche Genussrechte, welche mindestens eines dieser Merkmale nicht erfüllen (vgl. BFH 19.1.94, I R 67/92, BStBl II 96, 77; BFH 14.6.05, VIII R 73/03, BStBl II 05, 861; BMF 4.7.08, IV C 7-S 2742 - a/07/10001, BStBl I 08, 718).

Letztere werden für steuerliche Zwecke den klassischen Darlehen gleichgestellt. Das von der luxemburgischen S.à.r.l. vergebene Genussrecht ist eigenkapitalähnlich und wird – aus deutscher Sicht – den ordentlichen Gewinnausschüttungen gleichgestellt (Gosch in Gosch, § 8b KStG, Rz. 144 und Rengers in Blümich, § 8b KStG, Rz. 124 m.w.N.). Es handelt sich somit um Beteiligungserträge i.S.d. § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG (i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), welche grds. zu 95 % steuerfrei gestellt werden. Die Freistellung schlägt dabei auch für gewerbesteuerliche Zwecke durch (§ 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG), weshalb im Ergebnis fast weiße Einkünfte resultieren würden.

Hinweis | Der BFH geht von einem gleichrangigen Verhältnis von § 8b Abs. 1 KStG und dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg aus, weshalb sich hier die Prüfung abkommensrechtlicher Konsequenzen erübrigt (vgl. BFH 14.1.09, I R 47/08, BStBl II 11, 131).

Aus diesem Grund führte der Gesetzgeber im Rahmen des AmtshilfeRLUmG mit § 8b Abs. 1 S. 2 KStG ein materielles Korrespondenzprinzip ein. Die Vorschrift greift künftig Vergütungen – wie z.B. Hybridinstrumente – auf, wenn

Deutsche AG
gewährt
Genussrechtskapital
an S.à.r.l.

Verbiefung von
entscheidender
Bedeutung

Genussrechtstest
nach § 8 Abs. 3 S. 2
KStG in Deutschland

Aus deutscher Sicht:
Genussrecht ist
eigenkapitalähnlich

