

EINKÜNFTEZUORDNUNG

Kein deutsches Besteuerungsrecht für nachträgliche Einkünfte einer Auslandsbetriebsstätte

von Tobias Hagemann, M. Sc., LL.M., Europa-Universität Viadrina

Fallen nach der Schließung einer ausländischen Betriebsstätte noch Einkünfte an, stellt sich die Frage, ob diese – ungeachtet der mittlerweile nicht mehr bestehenden Betriebsstätte als steuerlichem Anknüpfungspunkt – im Betriebsstättenstaat besteuert werden dürfen. Der BFH meint ja und bleibt mit dieser Entscheidung (BFH 20.5.15, I R 75/14) seiner Linie treu: Die Zuordnung von Einkünften zu Betriebsstätten erfolgt nach dem Veranlassungsprinzip, und dies gilt ohne zeitliche Beschränkungen.

1. Sachverhalt

Eine deutsche GmbH & Co. KG war im Streitjahr 2009 als Organträgerin einer Tochtergesellschaft (B-GmbH) gemäß §§ 14 ff. KStG 2002 i. d. F. 2009 organisch verbunden. Die B-GmbH unterhielt – bis zur Schließung im Jahr 2000 – eine Betriebsstätte in Belgien. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit dieser Betriebsstätte wurden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet. Eine dieser Rückstellungen wurde im Streitjahr 2009 aufgelöst. Angesichts der Aufgabe der belgischen Betriebsstätte ging das Finanzamt davon aus, dass die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte im Inland steuerverstrickt wurden und der aus der Auflösung der Rückstellung resultierende Ertrag dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegt. Nach Auffassung des Finanzamts war trotz der ursprünglichen Veranlassung der Rückstellung durch die belgische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats nicht mehr einschlägig. Die hiergegen gerichtete Klage hatte vor dem FG Rheinland-Pfalz (16.9.14, 5 K 1717/13, EFG 15, 188) Erfolg. Die Revision der Finanzverwaltung wies der BFH als unbegründet zurück.

2. Anmerkungen

Der Ertrag, der aus der Teilauflösung der Rückstellung resultiert (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung), ist nach Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 i. V. m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Belgien in Deutschland von der Steuer befreit. Er ist ebenso wie die Rückstellung selbst durch die belgische Betriebsstätte veranlasst und ihr deshalb als Betriebseinnahme zuzuordnen. Daran ändert auch die Schließung der Betriebsstätte nichts. Das Besteuerungsrecht gebührt ausschließlich Belgien, weil der maßgebende Veranlassungszusammenhang unverändert gewahrt bleibt.

Als Konsequenz unterliegt der Ertrag aus der Teilauflösung der Rückstellung deshalb dem belgischen Besteuerungsrecht, nicht aber dem deutschen. Die Verbindlichkeit ist ursächlich auf die belgische Betriebsstätte zurückzuführen und die Rückstellung ist infolgedessen durch diese veranlasst. Auch nach Veräußerung und Aufgabe eines Betriebs bleibt jedoch eine ungewisse Verbindlichkeit des Betriebsvermögens mindestens bis zu dem Zeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen, in dem sie zu einer gewissen Verbindlichkeit wird.



IHR PLUS IM NETZ
Rechtsquelle im
Online-Archiv

**Auflösung einer
Rückstellung bei
Aufgabe der
Betriebsstätte**

**Der Ertrag aus der
Auflösung ist im
Inland steuerfrei
(DBA-Belgien)**

Die hiergegen vorgebrachten Einwände hatten keinen Erfolg.

- **Voraussetzung einer existenten Betriebsstätte:** Der Auffassung im Schrifttum (z. B. Wassermeyer in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, Rz. 5.18), dass es für diese Rechtsfolge einer gegenwärtig existenten Betriebsstätte bedarf, sei nicht zu folgen. Art. 7 Abs. 1 DBA-Belgien knüpft zwar das Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen an eine Betriebsstätte, durch welche das Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat „ausübt“ und verwendet folglich die Gegenwartsform. Dadurch wird jedoch lediglich der Bezug zu einer unterhaltenen Betriebsstätte im Quellenstaat sichergestellt. Nach wie vor sind nachlaufende Einnahmen und Ausgaben nach nationalem Steuerrecht (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-Belgien) zu ermitteln und danach veranlassungsbezogen zuzuordnen. Dabei ist unbeachtlich, ob das Unternehmen als solches oder dessen (Auslands-)Betriebsstätte bereits eingestellt wurde. Dies allein korrespondiert mit dem in Art. 7 Abs. 2 DBA-Belgien enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz.

- **Lösung des Veranlassungszusammenhangs im Zeitverlauf:** Für die Ansicht, dass die Aufgabe der Betriebsstätte – sofort oder nach einer gewissen Zeit – den Veranlassungszusammenhang mit der Betriebsstätte lösen würde, fehlt jegliche Rechtsgrundlage. Gleiches gilt für die Einforderung einer Liquidationsbilanz (BMF 24.12.99, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I 99, 1076, Tz. 2.9.2) im Zeitpunkt der Betriebsstättenaufgabe.

- **Rechtsgrundsätze der Ent- bzw. Verstrickung:** Ferner gibt es – jedenfalls im Streitjahr – keine Grundlage für die Rechtsgrundsätze der Entstrickung (bei der Betriebsstätte) und damit einhergehend der Verstrickung (beim sog. Stammhaus). Ob sich dieses Ergebnis infolge neuerer Regelungen, wie sie einerseits durch § 4 Abs. 1 S. 7 HS. 2 EStG 2002/2006 (heute § 4 Abs. 1 S. 8 HS. 2 EStG) und andererseits durch § 16 Abs. 3 i. V. m. Abs. 3a EStG 2009 i. d. F. JStG 2010 geschaffen worden sind, ändert, kann dahinstehen. Beide Vorschriften waren bei der etwaigen Aufgabe der Betriebsstätte im Jahr 2000 noch nicht anzuwenden.

3. Praxishinweise

Wird eine Betriebsstätte geschlossen, stellt sich in der Regel die Frage nach der Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Beendigung. Ferner kann nach Schließung einer Betriebsstätte das Problem auftreten, dass nachträglich Einkünfte im Zusammenhang mit der Betriebsstättentätigkeit erzielt werden. Bei nachträglichen Einkünften war in diesem Zusammenhang offen, ob sie – ungeachtet der mittlerweile nicht mehr bestehenden Betriebsstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt – im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Der BFH hat nun entschieden, dass die Zuordnung nach dem Veranlassungsprinzip erfolgt und dass dieses Prinzip ohne zeitliche Beschränkungen gilt. Diese Zuordnung nach dem Veranlassungsprinzip gilt nicht nur für laufende oder nachträgliche Einkünfte, sondern auch für die mit der Betriebsstättengründung verbundenen Aufwendungen. Dies gilt selbst dann, wenn die Betriebsstättengründung scheitert (BFH 26.2.14, I R 56/12, BStBl II 14, 703; dazu auch Kahlenberg, PISStB 14, 239 ff.).

Eine gegenwärtig existente Betriebsstätte ist nicht erforderlich

Der Veranlassungszusammenhang löst sich nicht auf

Nachträgliche Einkünfte bleiben durch die Betriebsstätte veranlasst

3.1 Prüfung des Veranlassungszusammenhangs

Um den relevanten Veranlassungszusammenhang festzustellen, ist zu prüfen, ob bestimmte Einkünfte durch die Betriebsstätte erwirtschaftet sind (vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 18.34 m. w. N.). Zwar mag es bei einer nachträglichen Auflösung von Rückstellungen schwerfallen, von „Erwirtschaftung“ zu sprechen. Entscheidend kommt es aber darauf an, dass die Betriebsstätte das „auslösende Moment“ für die Einkünfte ist. Dies ist hier zweifelsohne zu bejahen: Denn ohne die Tätigkeit der Betriebsstätte wäre die Rückstellung nicht gebildet worden. Folglich wurden die entsprechenden Aufwendungen im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung auch als Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte im Inland freigestellt, weil sie eben durch jene Betriebsstätte veranlasst waren. Ist das aber richtig, so kann auch der Veranlassungszusammenhang im späteren Zeitpunkt einer Auflösung der Rückstellung nicht mehr negiert werden, sodass die entsprechenden Erträge ebenfalls im Betriebsstättenstaat besteuert werden können und in Deutschland eben freizustellen sind.

3.2 Was passiert mit den Wirtschaftsgütern nach der Schließung?

Eine Besonderheit bringt dies jedoch mit sich: Im Zeitpunkt der Aufgabe der Betriebsstätte wird man davon ausgehen können, dass die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ab diesem Zeitpunkt der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH gibt es weder betriebsstättenlose Einkünfte aus Gewerbebetrieb noch betriebsstättenlose Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (BFH 13.2.08, I R 63/06, BStBl II 09, 414). Mithin ist eine Zuordnung zur inländischen Stammhaus-Betriebsstätte (oder zu irgendeiner anderen Betriebsstätte) wohl zwingend. Gleichwohl werden in diesem Fall – ausnahmsweise – die Einkünfte, die aus diesen Wirtschaftsgütern erzielt werden, nicht der Betriebsstätte zugeordnet, der die zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind, sondern weiterhin der (ehemaligen) Betriebsstätte, die für die Erzielung der Einkünfte ursächlich ist.

Beachten Sie | In der Regel gilt eine Einheitsbetrachtung von Einkunftsquelle und Einkünften (vgl. Kinzl, IStR 05, 694 m. w. N.). Davon ist ausnahmsweise abzuweichen, wenn die Einkünfte eindeutig durch eine andere Betriebsstätte veranlasst sind.

Gleichwohl ist auf die Neuausrichtung der Betriebsstättengewinnabgrenzung hinzuweisen, welche auf OECD-Ebene durch den sog. „Authorized OECD Approach“ angestoßen und vom Gesetzgeber in § 1 Abs. 5 AStG implementiert wurde. Inhaltlich konkretisiert wird dieser Ansatz durch die erstmals auf nach dem 31.12.14 beginnende Wirtschaftsjahre anwendbare Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung (BsGaV). Die Verordnung sieht für den hier maßgeblichen Sachverhalt der Beendigung einer Betriebsstätte vor, dass im Zeitpunkt der Betriebsstättenaufgabe von einem Übergang der Vermögenswerte und Passivposten von der Betriebsstätte auf das übrige Unternehmen auszugehen ist (§ 3 Abs. 4 BsGaV). Dieser Übergang ist als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung zwischen der Betriebsstätte und einem anderen Unternehmensteil zu betrachten und gemäß § 16 Abs. 2 BsGaV mit einem dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreis anzu-

Ausländische Betriebsstätte muss das „auslösende Moment“ sein

Trennung der Einkünfte von den Wirtschaftsgütern möglich

Neuausrichtung der Betriebsstätten-gewinnabgrenzung durch BsGaV

setzen. In einem dem Besprechungsfall vergleichbaren Sachverhalt wäre mithin davon auszugehen gewesen, dass die deutsche Stammhaus-Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter der belgischen Betriebsstätte im Zeitpunkt vor deren Beendigung kauft. Die Rückstellung wäre mithin ab diesem Zeitpunkt dem deutschen Stammhaus zuzuordnen und § 10 Abs. 1 BsGAV stellt klar, dass mit dieser Zuordnung auch die Zuordnung der Chancen und Risiken im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgut einhergeht. Spätere Einkünfte, die aus diesem Wirtschaftsgut erzielt werden, wären mithin ebenfalls dem deutschen Stammhaus zuzuordnen (vgl. auch Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB 15, 2465).

Offenlassen konnte der BFH indes, ob sich bereits aus den nunmehr in § 4 Abs. 1 S. 8 HS. 2 EStG niedergelegten Grundsätzen zur Verstrickung Abweichungen ergeben würden.

MERKE | Gemäß § 4 Abs. 1 S. 8 HS. 2 EStG wird die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerung des Wirtschaftsguts einer Einlage gleichgestellt und somit das Wirtschaftsgut im Inland steuerverstrickt. Dies soll der Fall sein, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter aus einer ausländischen Freistellungs-Betriebsstätte ins inländische Stammhaus überführt (Kahle/Eichholz in: Wöhrle/Schelle/Gross, AStG, § 4 EStG Rz. 100).

Da der BFH den fortbestehenden Veranlassungszusammenhang zur ausländischen Betriebsstätte auch bei deren Schließung bejaht hat, bleibt es indes fraglich, ob die Schließung der ausländischen Betriebsstätte tatsächlich ein deutsches Besteuerungsrecht begründet.

► Online-Seminar

Praxis Internationale Steuerberatung – Aktuelle Praxisfälle und konkrete Beratungshinweise

| In unserer vierteiligen Seminarreihe vermitteln Ihnen die Referenten anhand aktueller Praxisfälle die wesentlichen Grundzüge des internationalen Steuerrechts. In nur zwei Stunden pro Quartal gewinnen Sie so wertvolles Wissen für Ihre international agierenden Mandanten. |

Die Themen des am **19.2.16** stattfindenden Online-Seminars im Einzelnen:

- Grundsätze des internationalen Steuerrechts und nationales Außensteuerrecht
- Formen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 EStG; § 1a EStG)
- Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG; § 49 EStG § 2 KStG)
- Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG)
- Steuererhebung und Pflichten bei beschränkter Steuerpflicht
- Dividendenzahlungen an beschränkt Steuerpflichtige (§ 50d Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 EStG)

ZUR BUCHUNG | Das Online-Seminar findet am 19.2.16 in der Zeit von 15:00 bis 17:00 Uhr statt. Zur Buchung gelangen Sie über www.seminare.iww.de/steuern/praxis-internationale-steuerberatung oder unter Telefon 0211 616812-12.

Grundsätze
zur Verstrickung



SEMINAR
www.iww.de/seminare