

Aktuelles zum internationalen Steuerrecht aus der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung¹

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski²

1. Zulässigkeit eines Treaty override	3
1.1 Die bisherige Rechtsprechung des BFH	4
1.2 Aktuelle Vorlagebeschlüsse des BFH	5
1.3 Mögliche Praxiskonsequenzen	9
2. Aktuelle Entwicklungen zum Anrechnungshöchstbetrag.....	10
2.1. Zulässigkeit einer Doppelbesteuerung und Billigkeitsmaßnahmen bei einer Übermaßbesteuerung	10
2.2 BMF-Schreiben vom 30.9.2013 zu § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG.....	12
2.3 Folgerechtsprechung des BFH zur Rs. Beker	16
3. Mögliche vGA bei Nutzung einer ausländischen Ferienimmobilie	18
4. EU-Rechtskonformität der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO	20
5. Antrag auf fiktiv unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht auch in Dritt- staatenfällen	22
6. Lohnsteuereinbehalt bei ausländischen Arbeitnehmern auf Sachzu- wendungen	26
7. Abzugsfähigkeit im Inland	28
7.1 EU-Auslandsspenden	28
7.2 EU-Geldbußen	29
7.3 Benennung von Zahlungsempfängern nach § 160 AO	31
7.4 Due Diligence-Kosten bei erfolgter oder erfolgloser Akquisition	33
7.4.1 Auffassung der Finanzverwaltung.....	33
7.4.2 Rechtsprechung.....	35
7.4.2.1 Beim Kauf einer Beteiligung	35
7.4.2.2 Bei nicht erfolgreichem Kauf der Beteiligung	37

¹ Die Ausführungen beruhen auf dem Stand 27. April 2014.

² Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Helmut-Schmidt Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg.

7.5 Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren sind keine Veräußerungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG	39
7.6 Verluste im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten	41
8. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften und § 50i EStG.....	44
8.1 Hintergrund	44
8.2 Begrenzung der Wegzugsbesteuerung im Zusammenwirken mit § 50i EStG.....	45
8.2.1 Auswirkungen des § 50i EStG	45
8.2.2 Sonderproblem: Auslösung des § 6 AStG durch Abschluss eines veränderten DBA am Beispiel Spaniens.....	49
Haftungsausschluss	51

1. Zulässigkeit eines Treaty override

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge, die zwischen zwei Staaten abgeschlossen werden. Die Steuerpflichtigen sind zwar die Begünstigten aus solchen Verträgen, können aber selber aus ihnen keine unmittelbaren Rechte herleiten, da sie nicht selber Vertragspartner sind. In der Gesetzgebung vieler Staaten ist die Praxis festzustellen, dass im innerstaatlichen Recht Regelungen geschaffen werden, die von den Vorgaben des DBA – in der Regel zu Lasten der Steuerpflichtigen – abweichen. Schon seit längerem wird die Frage diskutiert, ob eine solche Vorgehensweise mit höherrangigem Recht vereinbar ist.

Nach dem Bericht des OECD-Steuerausschusses vom 2.10.1989³, liegt ein Treaty Override (nur dann) vor, wenn der nationale Gesetzgeber mit Wissen und Willen eine Bestimmung erlässt, die in klarem Widerspruch zu den vom gleichen Staat in einem DBA eingegangenen Verpflichtungen steht. Hingegen soll in den folgenden Fällen kein Treaty Override vorliegen.⁴

- Durch eine nationale gesetzliche Regelung wird ein Urteil korrigiert, das der unbestrittenen Auslegung des DBA durch die Vertragsparteien widerspricht.
- Ein Staat ändert die Bedeutung eines Begriffs des innerstaatlichen Rechts, der auch für die Anwendung des DBA Bedeutung hat, sofern die Änderung Geist und Sinn des DBA entspricht.⁵
- Ein Gesetz widerspricht unbewusst dem DBA.⁶
- Ein DBA enthält Vorbehalte für eine Änderung des nationalen Rechts oder der Schaffung einer Regelung, die eine Abweichung vom DBA vorsieht.

In jüngster Zeit ist – in der Bundesrepublik Deutschland aber auch in einer Reihe von weiteren Staaten – eine zunehmende Praxis festzustellen, dass solche Treaty Override im nationalen Recht vorgesehen werden.

³ OECD Committee on Fiscal Affairs, Report on Tax Treaty Overrides, Tax Notes International (TNI) 1990, 25.

⁴ Vgl. hierzu Gosch, IStR 2008, S. 413 ff., m. w. N.

⁵ Ob dies der Fall ist, kann im Einzelfall streitig sein.

⁶ Es kann streitig sein, ob ein unbewusster oder nur ein „verschwiegener“ Verstoß vorliegt.

1.1 Die bisherige Rechtsprechung des BFH

Nach dem bisherigen Verständnis war ein treaty override zwar völkerrechtswidrig, gleichwohl hielt der BFH dieses für zulässig. Er begründete dies im Wesentlichen mit folgenden Argumenten: DBA als völkerrechtliche Verträge werden zwischen den Staaten ausgehandelt. Zu ihrer Wirksamkeit benötigen sie einer Transformation in das nationale Recht. Diese geschieht durch das Zustimmungsgesetz, das den Rang eines einfachen Bundesgesetzes hat. Dieses steht folglich auf gleicher Ebene wie andere nationale gesetzliche Regelungen. Deshalb habe der Gesetzgeber auch die Möglichkeit, durch ein späteres Gesetz hiervon abweichende Regelungen anzuordnen. Diese Abweichung sei zwar ein Verstoß gegen das Völkerrecht, allerdings ist der einzelne Steuerpflichtige nicht Vertragspartner des DBA. Folglich könne er hieraus keine Ansprüche herleiten. Im Ergebnis kommt es zwar zu einem Verstoß gegen völkerrechtliche Regelungen, gleichwohl solle dies nicht zur Rechtswidrigkeit oder Unwirksamkeit der entsprechenden Normen führen. Der BFH verlangt in seiner alten Rechtsprechung lediglich, dass der Gesetzgeber klar zum Ausdruck bringt, dass er von den Vorgaben des DBA abweichen wolle.⁷ Dies geschieht in einer Vielzahl von Fällen durch die Formulierung „... ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ...“⁸.

Allerdings ist eine Reihe von Sachverhalten festzustellen, in denen gesetzliche Regelungen von den Vorschriften des Abkommenrechts abweichen oder über diese hinausgehen, indem innerstaatlich Vorgaben getroffen werden, die sich so nicht im DBA finden. Dies zeigt sich z. B. beim Fremdvergleich. Dieser wird allgemein in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA als Maßstab für die internationale Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen angeordnet. In der nationalen Umsetzung in § 1 Abs. 1 AStG wird zwar auch dieser Grundsatz verankert, darüber hinaus jedoch z. B. der Grundsatz einer umfassenden Kenntnis der jeweiligen Vertragsparteien fingiert.⁹ Fraglich ist, ob

⁷ Vgl. explizit BFH vom 13.7.1994, I R 120/93 BStBl. II 1995, S. 129, wonach verlangt wird, „daß der Gesetzgeber ausdrücklich eine vom Zustimmungsgesetz abweichende Regelung trifft“.

⁸ Vgl. z. B. § 15 Abs. 1a Satz 1 EStG.

⁹ Vgl. hierzu eingehend Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, § 1 AStG Rz. 269 ff. (Okt. 2011).

eine solche Regelung zulässig ist oder ob hierin eine über das DBA hinausgehende Vorschrift zu sehen ist. Denkbar ist, dass in diesen Fällen das Abkommensrecht als Schrankenrecht anzusehen ist und insoweit eine Nichtanwendung dieser Regelungen in Abkommensfällen zur Folge hat.

Beratungshinweis:

Bisher ist die Rechtsprechung dieser Auffassung lediglich für die spezielleren Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen beherrschenden Gesellschaftern und deren Gesellschaft¹⁰ gefolgt. Hingegen steht hinsichtlich einer materiellen Beurteilung Rechtsprechung noch aus. M. E. gibt es jedoch keinen Grund, eine unterschiedliche Behandlung vorzunehmen, denn schließlich wird im Abkommensrecht hinsichtlich des Fremdvergleichs auch nicht zwischen formellen und materiellen Anforderungen differenziert.

1.2 Aktuelle Vorlagebeschlüsse des BFH

Nachdem der Vorsitzende Richter des I. Senats bereits vor einiger Zeit in einem Literaturbeitrag Zweifel an der Verfassungskonformität des Treaty Overriding geäußert hatte¹¹, war es nicht verwunderlich, dass bei einem entsprechenden Sachverhalt diese Frage dem BVerfG vorgelegt würde.

Der BFH hat mit Beschluss vom 10.1.2012¹² dem BVerfG die Frage nach Art. 100 Abs. 1 GG vorgelegt, ob § 50d Abs. 8 EStG verfassungsgemäß ist. Dieses Verfahren hat grundlegende Bedeutung, weil die Regelung ein Treaty override beinhaltet und streitig ist, ob ein solches überhaupt zulässig ist. Es handelt sich um Abweichungen von den Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens und des hierzu ergangenen Zustimmungsgesetzes in einem nationalen Gesetz, die vom Abkommen abweichende Rechtsfolgen herbeiführen sollen. Sollte § 50d Abs. 8 EStG verfassungswidrig sein, würde

¹⁰ Vgl. hierzu BFH vom 11.10.2012, I R 75/11, BStBl. II 2013, S. 1046 (zu Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959).

¹¹ Vgl. Gosch, IStR 2008, S. 413 ff.

¹² I R 66/09, BFH/NV 2012, S. 1056.

dies auch für eine Reihe von weiteren Vorschriften gelten, so dass ein Grundsatzurteil zu erwarten ist.

Dem Beschluss liegt folgender vereinfachter Sachverhalt zu Grunde: Im Streitjahr 2004 erzielte der Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei einer im Inland ansässigen GmbH. In seinem Arbeitslohn war ein Teil enthalten, der auf seine in der Türkei verrichtete Arbeit entfiel. In seiner ESt-Erklärung beantragte er, den für die Zeit vom 8.3. bis 31.12.2004 auf die Türkei entfallenden Arbeitslohns nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i. V. m. Art. 15 Abs. 1 des DBA Türkei vom 16.4.1985¹³ i. V. m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 27.11.1989¹⁴ steuerfrei zu belassen und nur den Differenzbetrag der Einkommensteuer zu unterwerfen. § 50d Abs. 8 EStG verlangt – ungeachtet der Regelung im DBA – als Voraussetzung für eine solche Freistellung im Inland, den Nachweis des Stpfl., dass die Einkünfte im Ausland tatsächlich besteuert wurden oder der andere Staat auf eine Besteuerung verzichtet hat. Diesen Nachweis legte der Stpfl. nicht vor. Folglich versagte das FA die Freistellung dieser Einkünfte. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem FG Rheinland-Pfalz¹⁵ blieb erfolglos.

Der BFH stellt zunächst fest, dass das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte nach den Regelungen des DBA der Türkei zusteht. Anschließend prüft er, ob § 50d Abs. 8 EStG zu einer anderen Rechtsfolge führt. Im Verfahren wurde – worauf der Senat ausdrücklich hinweist – nicht vorgebracht, dass dem Stpfl. der in § 50d Abs. 8 EStG verlangte Nachweis nicht unmöglich oder unzumutbar gewesen wäre. Außerdem sei in Art. 25 Abs. 5 DBA Türkei für Staatsangehörige eines der beiden Vertragsstaaten, die im anderen Vertragsstaat eine unselbständige Arbeit ausüben, in besonderer Weise eine wechselseitige Hilfestellung bei der Regelung ihrer Steuerangelegenheiten vorgesehen. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn falle infolgedessen nach Maßgabe von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG an Deutschland zurück. Der Senat müsste danach die Klage abweisen. Allerdings ist er davon überzeugt, dass die in § 50d Abs. 8 EStG enthaltene Regelung von Art. 15 Abs. 1 DBA Türkei abweicht und der darin völkerrechtlich zwischen beiden Staaten vereinbarten Verteilung und Zuordnung des Besteuerungsrechts entgegensteht. Sie breche diese Vereinbarung und verstoße gegen den Grundsatz des *pacta sunt servanda*, der gewohnheitsrechtlich zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehöre und der insoweit in Art. 26 und Art.

¹³ BGBl II 1989, S. 867.

¹⁴ BGBl II 1989, S. 866.

¹⁵ Urteil vom 30.9.2009, 6 K 1415/09, EFG 2009, S. 1649.

27 des Wiener Übereinkommens vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge¹⁶ kodifiziert ist.

Der Senat verweist zunächst auf das bisherige Verständnis, wonach ein Treaty override als Verstoß gegen das Völkerrecht zwar rechtspolitisch problematisch sei, aber darin kein verfassungsrechtlich relevanter Vorgang zu sehen wäre. Dies entspricht auch der bisherigen Spruchpraxis des I. Senats.¹⁷ Allerdings sei der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass diese Auffassung den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Anforderungen nicht gerecht werde. Ausgangspunkt bildet die Rechtsprechung des BVerfG nach der aus dem Rechtsstaatsprinzip die Verpflichtung für alle staatlichen Organe folge, Völkervertragsrecht zu beachten. Dies gelte nach Auffassung des Senats auch für den Gesetzgeber. Ausnahmen hiervon bedürften einer besonderen Rechtfertigung, die nur unter engen Voraussetzungen möglich sei. Dies überträgt der Senat auf § 50d Abs. 8 EStG. Da die Freistellung im DBA für die entsprechenden Einkünfte vorbehaltlos vereinbart sei, ist völkerrechtlich keine Regelung vereinbart, dass die Freistellung nur erfolgt, wenn die Türkei diese Einkünfte besteuert. Folglich verstößt § 50d Abs. 8 EStG gegen das Völkerrecht. Der Senat verneint das Vorliegen möglicher Rechtfertigungsgründe und hält die Regelung für verfassungswidrig.

In einem zweiten Vorlagebeschluss¹⁸ hat der I. Senat des BFH die Regelung des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG dem Verfassungsgericht vorgelegt. Er sieht hierin nicht nur eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung, sondern infolge des darin erfolgenden Treaty overrides einen Verstoß gegen das Völkerrecht. Im Sachverhalt geht es um einen in Italien ansässigen Angehörigen des deutschen Mitunternehmers einer inländischen GmbH & Co. KG. Dieser ist an der deutschen Gesellschaft atypisch still beteiligt und bekommt hierfür einen Gewinn i. H. v. 15.000,- DM und Zinsen i. H. v. 718.952,- DM. Zumindest letztere wurden in Italien versteuert. Der Steuerpflichtige steht auf dem Standpunkt, dass diese Vergütungen nur in Italien zu versteuern sind und verweist hierfür auf Art. 11 Abs. 1 DBA-Italien 1989¹⁹.

¹⁶ BGBl II 1985, S. 927.

¹⁷ Vgl. z. B. BFH vom 13.7.1994, I R 120/93, BStBl. II 1995, S. 129, dort m. w. N. zur älteren Literatur und Beschluss vom 17.5.1995, I B 183/94, BStBl. II 1995, S. 781.

¹⁸ Vgl. BFH vom 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, S. 614.

¹⁹ Vom 18.10.1989, BGBl. II 1990, S. 742.

Nach innerstaatlichem Recht würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, die als Sondervergütungen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG der beschränkten Steuerpflicht unterlägen. Allerdings wäre nach bisheriger Rechtsprechung des BFH die speziellere Norm und deshalb der Zinsartikel anzuwenden. Danach hätte Italien das unbeschränkte Besteuerungsrecht und die Bundesrepublik Deutschland dürfte nur eine auf 10% beschränkte Quellensteuer erheben.²⁰ Der BFH bekräftigt seine Rechtsprechung zum Vorrang der spezielleren abkommensrechtlichen Regelung. Hieran ändere auch nichts, dass die OECD in ihrem Partnership Report²¹ eine abweichende Auffassung vertritt. Nach Auffassung des Senats kann dieser schon deshalb zu keiner anderen Lösung führen, weil er „als bloße "Meinungsäußerung" verschiedener Fisci kraft Mehrheitsbeschlusses innerhalb des OECD-Steuerausschusses weder maßgeblich noch verbindlich für die (als solche autonome) Abkommensauslegung durch die (nationalen) Gerichte ist; für diese ist prinzipiell rein statisch (nur) auf die Gegebenheiten und Vorstellungen der Vertragsbeteiligten im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsschlusses – hier also das Jahr 1989 – abzustellen“²².

Allerdings führe § 50d Abs. 10 EStG zu einer anderen Beurteilung. Darin wird angeordnet, dass vorliegend stets in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen sollen. Der BFH hält diese Regelung für mit dem DBA unvereinbar, u. a. weil sie zu einer systematischen Doppelbesteuerung führe, die mit der Zielsetzung der Regelung im DBA unvereinbar sei. Zwar sehe die Neufassung dieser Norm vor, dass eine Anrechnung der im Ausland zu zahlenden Steuer in Deutschland erfolge, doch gelte diese Regelung nicht für die Gewerbesteuer. Damit kommt es zu einer Kollision, die mit der Intention der Vorgabe im DBA unvereinbar ist. Der Senat leitet hieraus ab, dass das erfolgende treaty override sowohl gegen Art. 20 Abs. 3 als auch gegen Art. 25 GG verstößt. Diese Frage ist nunmehr unter dem Az. 2 BvL 15/14 beim BVerfG anhängig.

In dieser Entscheidung werden noch zwei weitere, für die Praxis wichtige Aspekte behandelt. Der BFH weist darauf hin, dass die Zugehörigkeit eines Darlehens oder einer Beteiligung zu einer ausländischen Betriebsstätte einer Besteuerung in Deutschland entgegenstehen kann. Damit wird der Grund-

²⁰ Vgl. Art. 11 Abs. 2 Satz 1 DBA-Italien 1989.

²¹ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Paris 1999.

²² BFH vom 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, S. 614, Rz. 15, Hervorhebungen des Verfassers.

satz bestätigt, dass wenn Wirtschaftsgüter zu einer Betriebsstätte gehören, die hieraus entstehenden Einkünfte als Unternehmensgewinne anzusehen sind und folglich nach Maßgabe des Art. 7 OECD-MA zu besteuern sind. Außerdem stellt der BFH klar, dass die Verwaltung eines Darlehens im Ausland nicht ausreichend ist, um daraus eine Betriebsstätte des Mitunternehmers werden zu lassen. Vielmehr ist dieses Darlehen als solches zu bewerten und im Zusammenhang mit der Beteiligung an der inländischen Personengesellschaft zu sehen.

1.3 Mögliche Praxiskonsequenzen

Die Konsequenzen dieser Entscheidung sind vielfältig. Einerseits ist festzustellen, dass schon nach geltendem Recht eine Abweichung von den Vorgaben des DBA nur durch gesetzliche Regelungen zulässig ist, nicht aber durch Erlasse der Finanzverwaltung.²³ Sofern solche gleichwohl erfolgen, sind sie bereits nach geltendem Recht unzulässig.

Der BFH hält auch bisher ein treaty override nur dann für zulässig, wenn der Gesetzgeber explizit – d. h. im Wortlaut des Gesetzes – erklärt, dass von den Regelungen des DBA abgewichen werden soll.²⁴ Folglich ist zumindest fraglich, ob Vorschriften zulässig sind, die von den Regelungen des DBA abweichen, ohne eine solche Abweichung explizit anzugeben. Dies geschieht m. E. in einer Reihe von Vorschriften. So wird z. B. in § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG unterstellt, dass im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzs die Vertragspartner über jeweils vollständige Kenntnis der Verhältnisse des anderen verfügen. Eine solche Regelung findet weder eine Entsprechung im allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 9 OECD-MA, noch in spezielleren abkommensrechtlichen Regelungen. Daher ist zweifelhaft, ob diese Vorgaben mit Abkommensrecht zu vereinbaren sind.²⁵

Sollte das BVerfG ein treaty override für völkerrechtlich unzulässig erklären, hätte dies nicht nur Auswirkungen auf § 50d Abs. 8 EStG, sondern auf viele weitere Normen, in denen ebenfalls ein Treaty override erfolgt. Beispielhaft

²³ Vgl. zur Unzulässigkeit eines solchen verwaltungsmäßigen Treaty Override im Rahmen der Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999, bereits Strunk/Kaminski, IStR 2000, S. 33 ff.

²⁴ Vgl. BFH vom 13.7.1994, I R 120/93, BStBl. II 1995, S. 129.

²⁵ Vgl. hierzu eingehend Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 9 Rz. 11 ff. (Juni 2013).

sei hier etwa auf § 20 Abs. 2 AStG verwiesen. Insoweit geht die Bedeutung weit über den zu entscheidenden Fall hinaus. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass in der jüngeren deutschen Abkommenspraxis in vielen DBA entsprechende Missbrauchs- oder Rückfallklauseln enthalten sind.²⁶ In diesen Fällen ist das DBA vorrangig zu beachten, so dass insoweit kein Treaty override vorliegt. Folglich müssen in diesen Fällen die Regelungen des nationalen Rechts beachtet werden, sofern diese nicht über die jeweilige abkommensrechtliche Ermächtigungsgrundlage hinausgehen. Sollte das Abkommensrecht hingegen eine weitergehende Berichtigung ermöglichen, kann diese nicht realisiert werden, weil aus den Abkommen selber keine Steueransprüche hergeleitet werden können. Vielmehr bedarf es hierfür einer Rechtsgrundlage des innerstaatlichen Rechts.²⁷

2. Aktuelle Entwicklungen zum Anrechnungshöchstbetrag

2.1. Zulässigkeit einer Doppelbesteuerung und Billigkeitsmaßnahmen bei einer Übermaßbesteuerung

Die Zulässigkeit einer internationalen Doppelbesteuerung ist in den letzten Jahren intensiv diskutiert worden. Hierbei wird insbesondere die Frage aufgeworfen, ob die Grundfreiheiten des AEUV einer höheren Besteuerung als bei ausschließlicher Tätigkeit in einem Staat entgegenstehen. Schließlich kann es durch die materielle Mehrbelastung zu einem erheblichen materiellen Nachteil für den Investor kommen, so dass damit grenzüberschreitende Investitionen gegenüber rein innerstaatlichen Vergleichsfällen ungünstiger behandelt werden.

Diese Frage ist in jüngerer Zeit auch für grenzüberschreitende Erbschaftsteuerfälle diskutiert worden.²⁸ Hierbei zeigte sich regelmäßig, dass solche Vorgänge zu einer erheblichen Steuerbelastung führen können, die unter Umständen sogar konfiskatorische Züge annehmen kann. Mit einem solchen Fall musste sich der BFH beschäftigen.

²⁶ Vgl. hierzu den Beitrag „Grundstrukturen deutscher DBA – dargestellt anhand der BMF-Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013“ in diesem Band.

²⁷ Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Aufl. 2008, Einleitung Rz. 43.

²⁸ Vgl. z. B. Hey, DStR 2011, S. 1149 ff.

Der BFH hat erst mit Urteil vom 19.6.2013²⁹ erneut betont, dass die Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen geboten sein kann, wenn eine erbschaftsteuerliche Doppelbesteuerung zu einer übermäßigen, konfiskatorischen Steuerbelastung führt. Im Urteilsfall ging es um ausländisches Kapitalvermögen, das nach § 121 Nr. 7 oder 8 BewG nach deutschem Verständnis nicht als ausländisches Vermögen galt und deshalb im Ausland nicht hätte besteuert werden dürfen. Im Privatvermögen gehaltene Forderungen von Inländern gegen ausländische Schuldner gehören danach nur dann zum Auslandsvermögen in diesem Sinn, wenn die Voraussetzungen des § 121 Nr. 7 oder 8 BewG sinngemäß erfüllt sind, wenn also beispielsweise die Forderung durch ausländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Private Guthaben von Inländern bei ausländischen Banken rechnen danach nicht zum Auslandsvermögen.³⁰

Gleichwohl erfolgte dort eine Besteuerung und die Anrechnung nach § 21 ErbStG scheiterte am nicht erfüllten § 121 BewG. Dies führte im Ergebnis zu einer Steuerbelastung von insgesamt rd. 75,7%.³¹ Der BFH sieht hierin weder einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, die aktive und passive Dienstleistungsfreiheit und die allgemeine persönliche Freizügigkeit, gegen das Grundrecht auf Eigentum (Art. 14 GG) oder die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) noch gegen das 1. Zusatzprotokoll zur Europäischen Menschenrechtskonvention. M. E. ist dies ein wenig überzeugendes Ergebnis, weil eine übermäßige Besteuerung – die in den erbschaftsteuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten angelegt ist – nur durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall ausgeglichen werden kann.

²⁹ II R 10/12, BFH/NV 2013, S. 1491, vgl. hierzu auch das Editorial von Hufeld, Stbg Oktober-Heft, 2010. Gegen diese Entscheidung ist unter dem Az. 1 BvR 2488/13 eine Verfassungsbeschwerde anhängig.

³⁰ Vgl. BFH vom 16.1.2008, II R 45/05, BStBl. II 2008, S. 623.

³¹ Dieser Betrag ergibt sich aus einem steuerpflichtigen Erwerb von 815.790 DM und einer französischen ErbSt von 383.237 DM sowie einer deutschen von 234.697 DM. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung i. H. v. 617.934 DM. Vgl. hierzu auch die Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 21.12.2011, 7 K 1935/10, EFG 2012, S. 1290. Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung schlug das Bundesministerium der Finanzen einen Teilerlass der deutschen Erbschaftsteuer vor. Daraufhin erließ das FA der Klägerin durch Verwaltungsakt vom 23.4.2007 Erbschaftsteuer in Höhe von 40.559,25 €. Dies hätte die Steuerbelastung dann auf rd. 66% verringert.

2.2 BMF-Schreiben vom 30.9.2013 zu § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG

Der EuGH hatte sich in der Rs. Beker & Beker³² mit der Frage der europarechtlichen Zulässigkeit des Anrechnungshöchstbetrages nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zu beschäftigen. Im streitigen Fall erzielte das Ehepaar Beker aus diversen **ausländischen Streubesitzbeteiligungen** im Streitjahr 2007 Dividenden in Höhe von umgerechnet insgesamt 24.111,29 €. Hierauf entfielen insgesamt ausländische Steuern von umgerechnet 2.853,02 €, von denen infolge des Anrechnungshöchstbetrages nur 1.282,- € im Inland anrechenbar waren. Hingegen sollte der entstehende Anrechnungsüberhang von 1.571,02 € nicht nutzbar sein. Die Kläger bringen vor, dass auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit bzw. den Anforderungen des BVerfG an die Folgerichtigkeit³³ eine umfassende Berücksichtigung geboten sei. Das FG Baden-Württemberg war in seiner Entscheidung dieser Auffassung nicht gefolgt.³⁴

Der BFH führt zunächst aus, dass es sich um in Deutschland nach § 20 Abs. 1 EStG 2002 steuerpflichtige Einkünfte handelt, bei denen infolge der Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen eine Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgen müsse. Da die DBA keine genauen Modalitäten für die Anrechnung enthielten, richteten sich diese nach den innerstaatlichen Regelungen.³⁵ Auch die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages sei korrekt erfolgt. Dies gelte auch für den **anteiligen Untergang** der Abzüge, die nach § 2 Abs. 3 bis 5 EStG 2002 nach der Ermittlung der Summe der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden, speziell für **steuerlich abziehbare Kosten der Lebensführung** wie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Daher wäre die Revision nach deutschem Recht unbegründet.

Fraglich sei, ob diese Teilhabe der ausländischen Einkünfte an den Abzugspositionen im Rahmen der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages uni-

³² EuGH vom 28.2.2013, C-168/11, ABl. EU 2013, Nr. C 114, S. 9.

³³ Vgl. hierzu z. B. jüngst Mellinshoff, Ubg 2012, S. 369 ff., S. 370, Birk, in: Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel, München 2009, S. 17 ff., S. 35 ff., jeweils m. w. N. aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

³⁴ Vgl. FG Baden-Württemberg vom 21.7.2010, 1 K 332/09, EFG 2010, S. 1689.

³⁵ Vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG 2002.

onsrechtlich zulässig sei. Schließlich muss der **Ansässigkeitsstaat** – und nicht der Quellenstaat – die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen.³⁶ Dies geschehe etwa bei der Anrechnung von Kapitalertragsteuer als Quellensteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002. Außerdem bleiben bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2002 Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen ebenfalls unberücksichtigt. Denkbar wäre, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat verpflichtet sei, diese Belastungen vollständig zu tragen und deshalb bei der Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages nicht auf die Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG, sondern auf das zu versteuernde Einkommen i. S. v. § 2 Abs. 5 EStG abzustellen habe. Dies würde zu einer höheren Anrechnungsmöglichkeit im Inland führen. Hieraus könnten sich dann möglicherweise auch Auswirkungen auf den erbschaftsteuerlichen Anrechnungshöchstbetrag ergeben.

Vor diesem Hintergrund legte der BFH mit Beschluss vom 9.2.2011³⁷ dem EuGH dieses Verfahren vor. Hierbei ist zu beachten, dass ein Teil der Dividenden aus Staaten stammen, die weder Mitglied der EU noch des EWR sind. Der Senat weist darauf hin, dass Art. 56 EG (nunmehr: Art. 63 AEUV) auch ausdrücklich **Drittstaaten** einbeziehe. Der insoweit eröffnete Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit werde jedenfalls unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht durch die – vorrangige – Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, nunmehr: Art. 49 AEUV) verdrängt, weil die Kapitalbeteiligungen der Kläger lediglich sog. Streubesitz darstellen, welcher der Niederlassungsfreiheit nicht unterfalle.

Die Kläger hatten ihren Antrag dahingehend beschränkt, die Anrechnung ausländischer Steuern so vornehmen zu können, als ob bei der Anrechnungshöchstbetragsberechnung die steuerlich abziehbaren Kosten der Lebensführung berücksichtigt würden. Der Senat weist ausdrücklich darauf hin, dass sich damit die Frage einer Erstattung ausländischer Quellensteuer durch den Ansässigkeitsstaat nicht stelle. Dies wäre vor dem Hintergrund der Entscheidung in der Rs. Block wohl auch zu verneinen. Generalanwalt

³⁶ Vgl. z. B. EuGH-Urteile vom 14.2.1995, C-279/93, Rs. Schumacker, Slg. 1995, I-225, Tz. 34, vom 14.9.1999, C-391/97, Rs. Gschwind, Slg. 1999, I-5451, BStBl. II 1999, S. 841, Tz. 23, BFH vom 10.1.2007, I R 87/03, BFHE 216, S. 312, BStBl. II 2008, S. 22, s. aber auch EuGH-Urteil vom 6.6.2006, C-346/04, Rs. Conijn, Slg. 2006, I-6137, Tz. 16.

³⁷ I R 71/10, BFH/NV 2011, S. 915.

Mengozzi schlug in seinen Schlussanträgen³⁸ dem EuGH vor, die Vereinbarkeit dieser Regelung mit Gemeinschaftsrecht zu verneinen.

Der EuGH hat mit Urteil vom 28.2.2013³⁹ einen **Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit** nach Art. 63 AEUV bejaht und damit die deutsche Regelung als unvereinbar mit den unionsrechtlichen Vorgaben angesehen. Er führt zunächst aus, dass die steuerliche Behandlung von Beteiligungen, die ausschließlich mit der Absicht der Geldanlage erfolgten, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen, nur nach der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen ist. Außerdem bestätigt der Gerichtshof seine Rechtsprechung aus dem Urteil in der Rs. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation⁴⁰, dass diese Grundfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten Bedeutung hat. Zugleich betont der EuGH erneut, dass die Mitgliedstaaten bei der Aufteilung von Steuerhoheiten im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet seien, die Unionsvorschriften zu beachten. Die streitige deutsche Regelung führe dazu, dass die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. nicht vollständig berücksichtigt würden. Hierbei kritisiert das Gericht insbesondere, dass der ansässige Stpfl. von den gesetzlichen Abzugsbeträgen vollständig profitiert, wenn seine gesamten Einkünfte inländisch sind. Hingegen unterbleibt dies, wenn ein Teil der Einkünfte aus dem Ausland bezogen werden. Es sei jedoch die grundsätzliche Aufgabe des Wohnsitzstaates, dem Stpfl. sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation anknüpfenden Vergünstigungen zu gewähren. Eine Rechtfertigung dieser Regelung lehnt der Gerichtshof ab.

Hierauf hat das BMF inzwischen mit dem Schreiben vom 30.9.2013 reagiert. Danach sind alle Einkommensteuerfestsetzungen, in denen eine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt und bei denen ein Anrechnungsüberhang entsteht, gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig vorzunehmen. Ein entsprechender Hinweis ist in die Steuerbescheide aufzunehmen. Außerdem gewährt die Finanzverwaltung Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO oder nach § 69 Abs. 2 FGO in Höhe des Differenzbetrags zwischen der festgesetzten Steuer und der Steuer, die sich bei Berechnung des

³⁸ Vom 12.7.2012, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124981&pageIndex=0&doclang=DE&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1861032>. Vgl. hierzu auch Thömmes, IWB 2012, Heft 16, S. 613 ff.

³⁹ C-168/11, DStR 2013, S. 518.

⁴⁰ EuGH vom 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rs. C-524/04, Slg. 2007, S. I-02107.

Anrechnungshöchstbetrags anhand der Summe der Einkünfte abzüglich der Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände ergeben würde. Als solche Kosten können dabei in Ansatz gebracht werden:

- der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG),
- der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG),
- Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG),
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) und
- die berücksichtigten Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG).

Nach Verwaltungsauffassung gelten diese Regelungen lediglich für die Einkommensteuer, **nicht** aber **für die Körperschaftsteuer**. Dieser Auslegung ist zuzustimmen, denn schließlich gibt es bei Körperschaften keine Beträge, die die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berühren, die die Bemessungsgrundlage mindern können.

Beratungshinweis:

Unverändert ist hingegen eine Berücksichtigung ausländischer Steuern bei der inländischen GewSt nicht vorgesehen. Dies soll auch in den Fällen gelten, in denen ausländische Einkünfte gleichwohl einer Belastung mit ausländischer Steuer und deutscher Gewerbesteuer unterliegen und dennoch keine Kürzung beim inländischen Gewerbeertrag vorgesehen ist. Dies ist z. B. bei ausländischen Lizenzzahlungen der Fall, die im Ausland häufig einer Quellensteuer unterworfen werden und nach § 9 GewStG keine Kürzung beim Gewerbeertrag wiederfahren. Dieses Problem ist bei Kapitalgesellschaften besonders gravierend, wenn infolge der Bruttobesteuerung im Ausland eine höhere Belastung als mit deutscher Körperschaftsteuer erfolgt und deshalb ein Anrechnungsüberhang entsteht.⁴¹

Interessant ist hieran, dass das BMF-Schreiben **keine Eingrenzung** auf Fälle vornimmt, bei denen es sich um Steuern aus Mitgliedsstaaten der **EU**

⁴¹ Vgl. hierzu eingehend Kaminski, Plädoyer zur Einführung einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer, Editorial, Stbg 12/2009, S. M1.

bzw. des EWR handelt. Vielmehr soll diese Regelung generell gelten, also auch bei Steuern aus Drittstaaten. Insoweit unterbleibt vorliegend die sonst übliche Differenzierung zwischen EU-/EWR-Staaten und Drittstaaten. Diese Vorgehensweise dürfte der Überlegung geschuldet sein, dass die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AUEV) auch im Verhältnis zu Drittstaaten gilt. Sofern sie beeinträchtigt wäre, bliebe eine Begrenzung des Anrechnungshöchstbetrages unzulässig.

Bei diesem Schreiben kann es sich nur um eine erste Reaktion handeln. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, eine Anpassung des Wortlauts des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG vorzunehmen. Entscheidend hierfür ist, dass es nach der Rechtsprechung des EuGH nicht ausreichend ist, einen Verstoß gegen europäisches Recht durch eine Verwaltungsanweisung zu korrigieren.⁴² Es ist daher zu erwarten, dass die Erlassregelung kurzfristig in § 34c Abs. 1 EStG transferiert wird.

2.3 Folgerechtsprechung des BFH zur Rs. Beker

Der BFH hat sein Urteil in dem Ausgangsverfahren inzwischen verkündet.⁴³ Er folgt dabei den Vorgaben des EuGH und sieht in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG einen Verstoß gegen das unionsrechtliche Gebot, das subjektive Nettoprinzip vorrangig im Wohnsitzstaat zu verwirklichen. Der Höchstbetrag ist deswegen „geltungserhaltend“ in der Weise zu errechnen, dass der Betrag der Steuer, die auf das in Deutschland zu versteuernde Einkommen – einschließlich der ausländischen Einkünfte – zu entrichten ist, mit dem Quotienten multipliziert wird, der sich aus den ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte ergibt, wobei der letztgenannte Betrag um alle steuerrechtlich abzugsfähigen personenbezogenen und familienbezogenen Positionen, vor allem Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, aber auch den Altersentlastungsbetrag sowie den Grundfreibetrag, zu vermindern ist. Das gilt für Einkünfte aus EU-Mitgliedstaaten gleichermaßen wie für Einkünfte aus Drittstaaten.

⁴² Sog. Rechtsnormvorbehalt, vgl. dazu z. B. Streinz, Europarecht, 9. Aufl. 2012, Rz. 481.

⁴³ Vgl. BFH vom 18.12.2013, I R 71/10, DB 2014, S. 807.

Das BMF ist dem Verfahren beigetreten und distanziert sich von der oben dargestellten Vorgehensweise. Indem das Gesetz die tarifliche Einkommensteuer als Multiplikator der zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags anzustellenden Vervielfachung bestimme und sich die tarifliche Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen – und damit auch die persönlichen Abzugsbeträge – beziehe, sei es konsequent, jene Abzugsbeträge bei der Bestimmung des Multiplikanden synchron zu berücksichtigen, also sowohl im Zähler – den ausländischen Einkünften – als auch im Nenner – der Summe der Einkünfte. Andernfalls würden die persönlichen Abzugsbeträge einseitig zu Lasten der Summe der Einkünfte berücksichtigt und würden die ausländischen Einkünfte von dem Abzug zweifach profitieren, nämlich einmal bei der tariflichen Einkommensteuer und ein weiteres Mal bei der Verhältnisberechnung.

Dieser Auffassung widerspricht der Senat ausdrücklich. Er sieht hierin einen Verstoß gegen die unionsrechtlichen Anforderungen. Danach sei eine Synchronisation zwischen den beiden maßgebenden Faktoren der Höchstbetragsberechnung, also der deutschen Einkommensteuer als Multiplikator und der korrespondierenden Bezugsgröße im Multiplikanden der Berechnung erforderlich. Die persönlichen Abzugspositionen seien nicht gleichermaßen im Zähler der anzustellenden Bruchrechnung bei den ausländischen Einkünften ebenso wie im Nenner jener Bruchrechnung bei der Summe der Einkünfte zu kürzen, sondern lediglich von der letzteren Größe, der Summe der Einkünfte. Es sei unzulässig, wenn die persönlichen Abzugspositionen lediglich die deutsche tarifäre Einkommensteuer verringern, mit der Folge eines rechnerisch geringeren Höchstbetrags, während die Summe der Einkünfte sich nicht verändert.

Der BFH führt aus, dass diese Grundsätze für die aufgeführten steuerrechtlichen Abzugspositionen, vor allem die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gelten, geht aber noch darüber hinaus und fordert den Abzug auch des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002. Dies ergebe sich zwar nicht direkt aus der Entscheidung des EuGH, sei aber bei einer Analyse der Urteilsgründe zwingend. Schließlich verlange der EuGH, dass der Wohnsitzstaat dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen gewähren müsse. Außerdem müsse sowohl im Zähler als auch der Nenner der damals gültige Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden.

Beratungshinweis:

In diesem Urteil führt der Senat aus, dass die länderweisebezogene Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages, die sog. per-country-limitation, nicht gegen Unionsrecht verstößt.

3. Mögliche vGA bei Nutzung einer ausländischen Ferienimmobilie

Beim Erwerb von ausländischen Immobilien werden häufig Kapitalgesellschaften verwendet, die als Erwerber auftreten und ihrem Gesellschafter die Immobilien – häufig unentgeltlich – zur Nutzung überlassen. Ziel dieser Gestaltung ist es, einen Anknüpfungspunkt für die ausländische Besteuerung zu vermeiden. Dies gilt speziell für die Erbschaftsteuer. Im Falle der Übertragung unter Lebenden oder als Erwerb von Todes wegen entsteht bei einem direkten Erwerb regelmäßig eine ausländische Steuerbelastung, während die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die im anderen Staat Grundvermögen besitzt, i. d. R. nicht zu einer solchen Steuerbelastung führt.⁴⁴ Nach den Rechtsordnungen einiger Staaten – wie z. B. der Spaniens – ist diese unentgeltliche Nutzungsüberlassung wohl unproblematisch.

Die unentgeltliche Nutzung der Ferienimmobilie durch den deutschen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung führen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 12.6.2013⁴⁵ entschieden, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann vorliegt, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt die Absicht hatte, Gewinn zu erzielen. Fraglich ist nach Auffassung des I. Senats lediglich, nach welchem Artikel des DBA die Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht erlangt. Liege auch nach spanischem Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung analog § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, handele es sich um Dividenden i. S. d. Art. 10 DBA. Erfolge in Spanien eine andere Qualifikation, wofür die Tatsache spreche, dass Spanien keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen habe, hätte Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 21 DBA als sonstige Einkünfte. In diesem Fall stünde nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteue-

⁴⁴ Vgl. Strunk/Kaminski/Plattes, Stbg 2014, S. 220 ff.

⁴⁵ I R 109-111/10, BStBl. II 2013, S. 1024.

rungsrecht zu. Streitig sei nach Auffassung des Senates ob Spanien die Einkünfte als solche gem. Art. 6 Abs. 3 DBA Deutschland – Spanien behandelt wissen will. Diese Regelung sei vorrangig vor den anderen Einkunftsartikeln. Diese Frage wäre jedoch nur entscheidungserheblich, wenn Deutschland dann kein Besteuerungsrecht hätte, was ausweislich des alten wie des aktuellen DBA nicht der Fall sei.⁴⁶

Auch bei einer theoretisch denkbaren Freistellung der Einkünfte in Deutschland käme es wegen der umfassenden Subject-to-tax-Klausel⁴⁷ in Art. 20 Abs. 1 Satz 1 DBA Spanien n. F. zu keiner anderen Beurteilung. Diese führt immer zu einem deutschen Besteuerungsrecht, auch wenn das Abkommen Spanien das alleinige Besteuerungsrecht zuweist, aber in Spanien keine Besteuerung erfolgt. Diese Klausel weicht vom alten DBA ab und kann nicht umgangen werden.

Beratungshinweis:

Für die Praxis folgt aus dieser Entscheidung, dass genau abzuwägen ist, ob die Besteuerung der Dividende in Deutschland vorteilhafter ist, als die Zuordnung der Immobilie zum Privatvermögen des Gesellschafters und die hiermit verbundene höhere Erbschaftsteuerbelastung. Hierbei ist auch zu prüfen, ob eine veränderte Zuordnung (also die Entnahme aus einer Kapitalgesellschaft oder die Einbringung in eine solche) zu steuerlichen Konsequenzen führt. Diese können sowohl im Bereich der Ertrag- als auch der Verkehrsteuern entstehen.

⁴⁶ Das DBA Deutschland-Spanien weicht von der üblichen deutschen Abkommenspraxis ab, nach der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nur im Belegenheitsstaat besteuert werden dürfen, vgl. zu einer Abkommensübersicht Kerksenbrock in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 6 OECD-MA, Rz. 200 ff. (Oktober 2011).

⁴⁷ Vgl. zu diesen z. B. Wassermeyer, IStR 2000, S. 65, Krawitz/Büttgen-Pöhland/Hick, FR 2003, S. 109, Köhler in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., 2011, S. 1815 f., zur Verlustsituation insbesondere S. 1837, Kaminski, StuW 2007, 275 sowie jüngst BMF vom 20.6.2012, IV B 2-S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl. I 2013, S. 980 und hierzu Lüdicke, IStR 2013, S. 721, Gebhardt/Reppel, IStR 2013, S. 760 und Schönfeld, IStR 2013, S. 757.

4. EU-Rechtskonformität der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO

Durch das **StVergAbG**⁴⁸ hat der Gesetzgeber eine besondere **Dokumentationspflicht** für **Verrechnungspreise** geschaffen, wobei Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen durch die GAufzV⁴⁹ konkretisiert werden. Die FinVerw. hat in Tz. 3.3.2 und 3.3.3 VerwG-Verfahren⁵⁰ zur Anwendung dieser Regelungen im Bereich der Verrechnungspreise aus ihrer Sicht Stellung genommen.⁵¹ Diese Regelungen gelten nur für grenzüberschreitende Sachverhalte, so dass sich die Frage stellt, ob diese Regelungen mit den Vorgaben des Europäischen Rechts vereinbar sind.⁵²

Der BFH hatte sich – im Revisionsverfahren gegen die Entscheidung des Hessischen FG vom 23.3.2011⁵³ – mit dieser Frage zu beschäftigen und hat eine Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten bejaht.⁵⁴

Eine deutsche GmbH wandte sich gegen die Verpflichtung zur Erstellung und Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation. Ihre Anteile gehörten

⁴⁸ StVergAbG vom 16.5.2003, BGBl. I 2003, S. 660 = BStBl. I 2003, S. 321.

⁴⁹ GAufzV vom 13.11.2003, BGBl. I 2003, S. 2296 = BStBl. I 2003, S. 739.

⁵⁰ BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, S. 570.

⁵¹ Kritisch hierzu Kaminski/Strunk, StBp 2005, S. 213.

⁵² Vgl. zur Diskussion z. B. Hahn/Suhrbier-Hahn, IStR 2003, S. 84, S. 85 ff., Klein/Rätke, AO, 11. Aufl., § 90 Rz. 53, Schmitz in Schwarz, AO, § 90 Rz. 75, Schwenke in Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG, Band 33 (2010), S. 273, S. 283 ff., Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 90 AO Rz. 57, Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 90 AO Rz. 191, Vögele/Brem, IStR 2004, S. 48, S. 52, tendenziell auch Wagner in Kühn/vom Wedelstädt, 20. Aufl., AO, § 90 Rz. 13, anders hingegen Andresen, RiW 2003, S. 489, S. 491, Graf, Steuer und Studium 2004, S. 380, S. 387, Joecks/Kaminski, IStR 2004, S. 65 ff., Kaminski, Stbg 2012, S. 354, S. 365, Korts, IStR 2006, S. 869, S. 872, Kroppen/Rasch, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1977, S. 1987 f., Lüdicke, IStR 2003, S. 433, S. 437, Moebus, BB 2003, S. 1413, S. 1414, Roser in Beermann/ Gosch, AO § 90 Rz. 14 f., Schnitger, IStR 2003, S. 73, S. 75 f., Schnorberger, DB 2003, S. 1241, S. 1242 f., Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 1 AStG Rz. 823.39, Frotcher in Lüdicke, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung (2002), S. 167, S. 235 ff.

⁵³ 4 K 419/10, juris.

⁵⁴ Vgl. BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl. II 2013, S. 771.

ausschließlich einer in Luxemburg ansässigen Societe Anonyme, einer Aktiengesellschaft nach luxemburgischem Recht (S.A.). Diese Gesellschaft war eine Verwaltungsgesellschaft, die die Anteile treuhänderisch für einen ebenfalls luxemburgischen Recht unterstehenden „fonds commun de placement“ (nachfolgend Fonds) hielt. Die GmbH hatte mit einer weiteren Gesellschaft (nachfolgend Dienstleister) einen Dienstleistungsvertrag geschlossen. Bei ihm und der S.A. handelte es sich um Schwestergesellschaften, da ihre Anteile jeweils zu 100% von derselben Gesellschaft, nämlich einer Holding-Gesellschaft in Luxemburg, gehalten wurden. Fraglich war, ob diese Gesellschaften als nahestehende Personen i. S. v. § 1 Abs. 2 AStG anzusehen waren, da nur dann eine Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation bestehen kann.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass nahestehende Personen i. S. v. § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG vorliegen, da die Holding-Gesellschaft jeweils als Obergesellschaft von GmbH und Dienstleister fungierte. Die treuhänderische Bindung in Bezug auf die GmbH-Anteile sei insoweit unerheblich, da sie lediglich im Innenverhältnis zwischen S.A. und GmbH bestehe und die Zuwendung eines Vermögensvorteils nicht ausschliesse. Dies würde vielmehr nur zu einer Schadensersatzverpflichtung gegenüber den Anlegern des Fonds führen. Außerdem sei die Anforderung der Verrechnungspreisdokumentation nicht unverhältnismäßig. Einerseits befänden sich die Informationen zur Prüfung der Angemessenheit der Entgelte überwiegend in der Sphäre des Steuerpflichtigen. Andererseits stehe die Möglichkeit zur Dokumentationsanforderung neben den Regelungen zur Amtshilfe mit den Mitteln der Amtshilfe-RL 77/799/EWG.⁵⁵

Der BFH verneint einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten. Er erblickt zwar in der Dokumentationspflicht eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, hält diese jedoch durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses für gerechtfertigt. Der EuGH habe als zwingenden Grund des Allgemeininteresses insbesondere das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht anerkannt. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das Allgemeininteresse an einer wirksamen Steueraufsicht zur Sicherung eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs unabhängig vom (möglichen) Vorliegen eines Missbrauchs tauglicher Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung.

⁵⁵ Vom 19.12.1977, ABl. EG 1977, Nr. L-336, S. 15 ersetzt mit Wirkung vom 1.1.2013 durch die RL 2011/16/EU vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

M. E. überzeugt die Entscheidung des BFH nicht. Der EuGH hat ausdrücklich festgestellt, dass die allgemeine Annahme, dass es zu Steuerhinterziehungen oder -umgehungen kommen werde, steuerliche Maßnahmen nicht rechtfertigt, die die Ziele des EG-Vertrages beeinträchtigen.⁵⁶ Es ist daher mehr als fraglich, ob der EuGH die Negierung der aus dem luxemburgischen Recht folgenden treuhänderischen Bindung für europarechtskonform halten würde.

5. Antrag auf fiktiv unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht auch in Drittstaatenfällen

Nach altem Recht wurde beschränkt Steuerpflichtigen nur ein sehr geringer Freibetrag gewährt: § 16 Abs. 2 ErbStG i. d. F. des JStG 1997⁵⁷ sah hierfür lediglich 1 100,- € vor. Der EuGH erblickt hierin eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber einem unbeschränkt Steuerpflichtigen⁵⁸, die mit der europarechtlichen Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs (Art. 73b EGV, Artikel 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) nicht zu vereinbaren ist. Da im Rahmen des ErbStRG⁵⁹ dieser Betrag zwar auf 2 000,- € erhöht, die grundsätzliche Ungleichbehandlung jedoch nicht beseitigt wurde, bestand dieses Problem fort. Da gleichzeitig die Freibeträge der Steuerklasse I weiter erhöht wurden, kam es zugleich zu einer deutlichen Verschärfung der Ungleichbehandlung.

Der Gesetzgeber hat deshalb einen neuen § 2 Abs. 3 ErbStG geschaffen, der den folgenden Wortlaut hat:⁶⁰

„(3) ¹Auf Antrag des Erwerbers wird ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes gehört (Absatz 1 Nummer 3), insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwer-

⁵⁶ Vgl. EuGH vom 4.3.2004, C-334/02, IStR 2004, S. 275, S. 277.

⁵⁷ Vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049.

⁵⁸ Vgl. EuGH vom 22.4.2010, C-510/08, Rs. Mattner, Slg. 2010, I-3553.

⁵⁹ Vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, S. 3018.

⁶⁰ Hiermit sind Folgeänderungen in den §§ 16, 21 und 37 Abs. 7 ErbStG verbunden, die lediglich redaktionellen Charakter haben. Hierauf wird deshalb nicht eingegangen.

ber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9) seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. ²In diesem Fall sind auch mehrere innerhalb von zehn Jahren vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallende Erwerbe als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 zusammenzurechnen. ³Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet im Fall des Satzes 2 Nummer 1 nicht vor Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Antrag Kenntnis erlangt.“

Folglich wird auf Antrag des Erwerbers ein Vermögensanfall, der Inlandsvermögen i. S. v. § 121 BewG beinhaltet, insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn

- der Erblasser zur Zeit seines Todes,
- der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder
- der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer

seinen Wohnsitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR hatte. Der Erwerber kann damit zur unbeschränkten Steuerpflicht „optieren“, was ihm die Nutzung der höheren Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG ermöglicht. Zugleich kommt es zu einer Ausweitung der der deutschen ErbSt unterliegenden **Bemessungsgrundlage**. Alle innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Vermögensanfall und innerhalb von zehn Jahren nach dem Vermögensanfall von derselben Person anfallenden Erwerbe sind als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und nach Maßgabe des § 14 ErbStG zusammenzurechnen. Damit unterliegen auch Vor- und Nacherwerbe der unbeschränkten Steuerpflicht. Dadurch soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige mehrfach Freibeträge nutzen können, die nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden. Zur Anwendung dieser Regelungen sind gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.3.2012⁶¹ ergangen.

⁶¹ BStBl. I 2012, S. 328. Vgl. hierzu Groots, ErbStB 2012, S. 178 ff.

Beispiel:

Die Steuerpflichtige S und die sie allein beerbende Tochter T sind in Belgien ansässig. Im Nachlass befindet sich Immobilienvermögen in Belgien, Frankreich und Deutschland sowie Kapitalvermögen in Belgien. Stellt T einen Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG, wird das gesamte Vermögen in die deutsche Bemessungsgrundlage einbezogen. Allerdings kann T die höheren Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG nutzen.

Beratungshinweis:

Es sollte eine genaue Berechnung vorgenommen werden, ob die Ausübung dieses Wahlrechts vorteilhaft ist. Dies gilt insbesondere, wenn in der Vergangenheit im Ausland ErbSt entstanden ist und im Inland bisher noch nicht. In diesen Fällen ist eine Anrechnung der „alten“ ausländischen ErbSt auf die „neue“ deutsche ErbSt nicht möglich, weil es sich für die Anrechnung um Steuern des gleichen Besteuerungszeitraums handeln muss.

Probleme wirft die Neuregelung bei Erbengemeinschaften auf.⁶² Jeder Erbe kann unabhängig von den Miterben entscheiden, ob er den Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG stellt. Hierbei sind Vorschenkungen nach Maßgabe von § 14 ErbStG mit ihrem gemeinen Wert nach § 31 BewG einzubeziehen. Hieraus können Bewertungsprobleme entstehen. Es wird sich in der Praxis zeigen müssen, welche Mitwirkungspflichten die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen hierzu abverlangt und inwieweit Streitigkeiten über die Bewertung des ausländischen Vermögens vermieden werden können.

Fraglich ist aber, ob diese gesetzliche Neuregelung den unionsrechtlichen Vorgaben genügt. Hierfür wird u. a. vorgebracht, dass ausschließlich auf den Wohnsitz und nicht auch auf den gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt wird, obwohl auch der zur unbeschränkten Steuerpflicht führen könne.⁶³ Da der EuGH in den Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen grundsätzlich die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV herangezogen hat⁶⁴, muss die Regelung

⁶² Vgl. Geck/Messner, ZEV-Report Steuerrecht, ZEV 2011, S. 416, S. 417.

⁶³ Vgl. hierzu Lüdicke/Schulz, IStR 2012, S. 417 ff.

⁶⁴ Vgl. EuGH vom 23.2.2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, vom 11.9.2008, C-11/07, Eckelkamp, Slg. 2008, I-6845, vom 11.9.2008, C-43/07, Arens-Sikken, Slg. 2008, I-6887, vom 12.2.2009, C-

auch im Verhältnis zu Drittstaaten gelten. Dies sieht die Gesetzesformulierung jedoch nicht vor, so dass sie wohl insoweit unionsrechtlich nicht ausreichend ist.⁶⁵ Hierzu hatte das FG Düsseldorf ein Verfahren dem EuGH vorgelegt⁶⁶, das für einen Drittstaatssachverhalt die Unionsrechtswidrigkeit des für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Freibetrags nach § 16 Abs. 2 ErbStG zum Gegenstand hat. In seinem Urteil vom 17.10.2013⁶⁷ hat der EuGH für die Übertragung von Todes wegen im Jahre 2009 entschieden, dass es nicht mit den Grundfreiheiten des europäischen Rechts vereinbar ist, wenn in einem solchen Fall dem Steuerpflichtigen lediglich der Freibetrag von 2 000,- € nach § 16 Abs. 2 ErbStG gewährt wird. Im vorliegenden Fall war 62% des Vermögens in Deutschland und 38% in der Schweiz zu besteuern. Der EuGH führt zunächst aus, dass ein solcher grenzüberschreitender Erbgang im Verhältnis zu einem Drittstaat unter die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EG) falle. Dem stehe auch Art. 57 Abs. 1 EG nicht entgegen, weil dieser eine abschließende Liste von gerechtfertigten Verstößen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit enthalte. Die Beschränkung dieser Grundfreiheit könne auch nicht gerechtfertigt werden.

Beratungshinweis:

Der deutsche Gesetzgeber muss vor dem Hintergrund dieses EuGH-Urteils den § 2 Abs. 3 ErbStG erneut ändern, und die darin vorgesehene Option auch in Drittstaatenfällen gewähren. Eine Reaktion der deutschen FinVerw. auf diese Entscheidung steht noch aus, ggf. sollten Rechtsmittel eingelegt werden, um die Rechte der Mandanten umfassend zu wahren. Das Verfahren zeigt, dass bei der Besteuerung grenzüberschreitender Erbschaften gute Chancen bestehen, eine unbillige Ungleichbehandlung zu beseitigen. Allerdings ist zu befürchten, dass der Gesetzgeber diese Entscheidung nicht zum Anlass nehmen wird, um eine umfassende Anpassung des ErbStG vorzunehmen.

67/08, Block, Slg. 2009, I-883, vom 22.4.2010, C-510/08, Mattner, Slg. 2010, I-3556. Vgl. auch Hey, DStR 2011, S. 1149.

⁶⁵ Vgl. auch Stellungnahme der BStBK vom 15.9.2011, http://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20110915_stellungnahme_bstbk/index.html und Schulte/Sedemund, BB 2011, S. 2080.

⁶⁶ Vgl. FG Düsseldorf vom 2.4.2012, 4 K 689/12 Erb, EFG 2012, S. 1486. Dieses Verfahren betrifft eine in der Schweiz verstorbene schweizerische Staatsangehörige.

⁶⁷ C-181/12, Rs. Welte, DStR 2013, S. 2269 ff.

Ferner wird die Einbeziehung von Vor- und Nacherwerben in die unbeschränkte Steuerpflicht als konzeptionell und unionsrechtlich verfehlt angesehen, u. a. weil der Antrag auf eine unbeschränkte Steuerpflicht nach materieller Bestandskraft des Steuerbescheids nicht zurückgenommen werden kann⁶⁸ und damit eine deutliche Schlechterstellung gegenüber dem reinen Inlandsfall erfolgen kann.⁶⁹

Hinzu kommt, dass bisher unklar ist, ob die Stellung dieses Antrages dazu führt, dass der Steuerpflichtige sich auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen berufen kann. Schließlich setzt dies eine Ansässigkeit voraus, die jedoch nicht vorliegt und damit ist unklar, inwieweit eine Berufung auf diese Regelung erfolgen kann.⁷⁰

Nach § 37 Abs. 7 ErbStG gelten die Neuregelungen für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes entsteht und in allen Fällen, in denen die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Diese Regelung wird dazu führen, dass künftig grenzüberschreitende Erbschaftsteuerfälle erheblich an Bedeutung gewinnen werden. Hinzu kommt die Notwendigkeit, ausländisches Vermögen für Zwecke der inländischen Besteuerung nach inländischen Vorschriften zu bewerten.

6. Lohnsteuereinbehalt bei ausländischen Arbeitnehmern auf Sachzuwendungen

In der Unternehmenspraxis sind Sachzuwendungen recht häufig. Diese können z. B. in dem verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, der Einräumung einer privaten Nutzung von Betriebsvermögen (insbesondere Pkw) oder der Einladung zu Veranstaltungen, bei denen der private Charakter im Vordergrund steht, liegen. Aus steuerlicher Sicht ist hiermit immer die Frage verbunden, ob es sich bei der Sachzuwendung um einen geldwerten Vorteil handelt, der als solcher der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. § 37b

⁶⁸ Vgl. die gleichlautenden Erlasse vom 15.3.2012, BStBl. I 2012, S. 328, Tz. 1.

⁶⁹ Vgl. hierzu mit entsprechenden Belastungsrechnungen Lüdicke/Schulz, IStR 2012, S. 417 ff., S. 419.

⁷⁰ Vgl. hierzu eingehende Dürrschmidt, IStR 2012, S. 572 ff., S. 574.

EStG gibt dem Zuwendenden die Möglichkeit, die Einkommensteuer für die Geschäftsfreunde oder die Arbeitnehmer mit einem Pauschsteuersatz von 30 % abgeltend zu erheben. Der BFH hat sich in gleich drei Entscheidungen vom 16.10.2013⁷¹ grundlegend mit Detailfragen beschäftigen müssen. Eines dieser Verfahren hat interessante internationale Bezüge und wird deshalb näher dargestellt.

Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Im Inland war die H-GmbH als Holding-Gesellschaft eines internationalen Unternehmensverbundes ansässig. Diese führte sowohl für eigene Mitarbeiter als auch für ausgewählte Mitarbeiter von Tochtergesellschaften ein Firmenevent durch. Dieses fand in der Bundesrepublik Deutschland an einem zentralen Ort statt und führte bei den Teilnehmern infolge der Höhe der Aufwendungen zu einem geldwerten Vorteil. Der Arbeitgeber nahm für die inländischen Arbeitnehmer eine pauschalierte Lohnversteuerung nach § 37b EStG in Höhe von 30% vor. Die Finanzverwaltung war hingegen der Auffassung, dass diese Pauschalversteuerung nicht nur für die inländischen Arbeitnehmer zu erfolgen habe, sondern auch für die ausländischen. Hierbei sollte weder von Bedeutung sein, dass diese Arbeitnehmer der ausländischen Tochtergesellschaften waren, noch dass sie in der Bundesrepublik Deutschland gar nicht steuerpflichtig waren. Die unbeschränkte Steuerpflicht scheiterte an dem nicht vorhandenen Wohnsitz und/oder gewöhnlichem Aufenthalt. Die Voraussetzungen für eine beschränkte Steuerpflicht waren nicht erfüllt, weil es an inländischen Einkünften i. S. v. § 49 Abs. 1 i. V. m. §§ 13 ff. EStG fehlte.

Der BFH führt in seinem Urteil vom 16.10.2013⁷² aus, dass eine pauschale Lohnsteuer nur insoweit zu erheben ist, wie im Inland steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Fehlt es hieran, scheidet eine Lohnsteuerpflicht ebenso aus, wie die Inanspruchnahme des Arbeitgebers für diese Lohnsteuer nach § 42d EStG.

Beratungshinweis:

Die Entscheidung des BFH ist zu begrüßen. Der Fall verdeutlicht jedoch, welches weite Verständnis die FinVerw. von der Pauschalierung anwenden wollte. Im Ergebnis hätte diese Auffassung dazu

⁷¹ VI R 57/11, BFH/NV 2013, S. 399, VI R 52/11, BFH/NV 2013, S. 397, VI R 78/12, BFH/NV 2014, S. 401.

⁷² VI R 57/11, BFH/NV 2014, S. 399.

geführt, dass in Abhängigkeit davon, wie sich der Kreis der begünstigten Personen zusammensetzt, zu entscheiden wäre, ob eine Pauschalierung oder eine individuelle Besteuerung gewählt wird. Dies hätte den Sinn der Pauschalierungsregelung ad absurdum geführt.

7. Abzugsfähigkeit im Inland

7.1 EU-Auslandsspenden

Der EuGH hat in der Rs. Stauffer⁷³ entschieden, dass Spenden an Einrichtungen in anderen EU-Staaten sich unter den gleichen Bedingungen und im gleichen Umfang steuerlich auswirken können müssen, wie dies bei einem rein inländischen Sachverhalt möglich wäre. In der Folge dieses Urteils ist eine Reihe von Fragen zu beantworten gewesen, die sich darauf beziehen, wann eine hinreichende Vergleichbarkeit mit einem Inlandsfall gegeben ist.

In diesem Zusammenhang musste der BFH⁷⁴ über die steuerliche Behandlung einer Spende an einen in Rom ansässigen Verein entscheiden. Diese wurde von einer inländischen GmbH geleistet, deren einziger Gesellschafter keine Bezüge zu diesem Verein hatte und aus der Spende auch keinen wirtschaftlichen Vorteil erlangte. Folglich schied eine Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung aus. Eine solche hätte dazu geführt, dass der Betriebsausgabenabzug schon nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu versagen gewesen wäre. Der Verein diente dem Zweck, die Errichtung eines Kirchengebäudes der russisch-orthodoxen Kirche zu finanzieren, sowie die Lehre dieser Religion zu verbreiten, die russische Kultur zu fördern und die soziale Solidarität und Wohltätigkeit gegenüber den Gläubigern der russisch-orthodoxen Religion zu fördern. Ein solcher Zweck würde im Inlandsfall die Anforderungen an eine Gemeinnützigkeit erfüllen.

Vorliegend sah Art. 22 der Satzung des Vereins vor, dass die Mitgliederversammlung über die Verwendung des Restvermögens zugunsten einer anderen nichtwirtschaftlichen Organisation bei Beendigung des Vereins beschlie-

⁷³ EuGH vom 14.9.2006, C-386/04, Slg 2006, I-8203.

⁷⁴ Vgl. BFH vom 17.9.2013, I R 16/12, BFHE 243, S. 319.

ßen sollte, wobei vorbehaltlich anderweitiger gesetzlich bedingter Verwendungsvorschriften solchen der Vorrang einzuräumen ist, die mit dem Patriarchat in Moskau in Verbindung stehen oder zu der russisch-orthodoxen Religion gehören. Da die Satzung das konkrete Tätigkeitsfeld der Empfängerorganisationen (Destinatäre) nicht benennt, kann sie auch die Vermögensverwendung zugunsten der steuerbegünstigten Zwecke i. S. der §§ 52 bis 54 AO nicht sicherstellen. Etwas Anderes ergibt sich nicht aus der durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements⁷⁵ zwischenzeitlich aufgehobenen Sondervorschrift des § 61 Abs. 2 AO a. F. Folglich bestätigte der BFH die Entscheidung des FG Bremen⁷⁶, indem dieses einen Abzug der Spende nicht zugelassen hatte.

Beratungshinweis:

Der Urteilsfall verdeutlicht, wie hoch die Anforderungen an die Nachweise sind, um einen Abzug zu erlangen. Hierbei wird die Übertragung der hohen deutschen Anforderungen auf ausländische Einrichtungen dazu führen, dass die von der Rechtsprechung des EuGH mit der Rs. Stauffer⁷⁷ vorgesehene grenzüberschreitende Berücksichtigung von Spenden eine seltene Ausnahme bleiben wird.

7.2 EU-Geldbußen

In den letzten Jahren hat das Kartell- und Wettbewerbsrecht eine zunehmende Rolle übernommen. Die EU-Kommission will so einen funktionsfähigen Wettbewerb und einen intakten Binnenmarkt gewährleisten. Werden bei Unternehmen Verstöße gegen geltende Vorschriften oder insbesondere Preisabsprachen festgestellt, drohen empfindliche Strafen. Der BFH musste über die Frage entscheiden, inwieweit diese zu erwartenden Zahlungen als Betriebsausgaben – vorliegend in der Form von Rückstellungen – zu berücksichtigen sind.⁷⁸

⁷⁵ Vom 10.10.2007, BGBl. I 2007, S. 2332.

⁷⁶ Vom 8.6.2011, 1 K 63/10 (6), DStRE 2012, S. 1321.

⁷⁷ EuGH vom 14.9.2006, C-386/04, Slg 2006, I-8203.

⁷⁸ Vgl. BFH vom 7.11.2013, IV R 4/12, BFH/NV 2014, S. 601.

Eine GmbH & Co. KG war wegen der Teilnahme an unzulässigen Preisab-sprachen zu einer hohen Geldstrafe verurteilt worden. Nachdem die hierauf gerichtete Zahlungsaufforderung einging, bildet die Gesellschaft sowohl für die Prozesskosten als auch für den sog. Abschöpfungsanteil eine Rückstel-lung. Der Abschöpfungsanteil ist der Teil der Strafe, der die wirtschaftlichen Vorteile infolge der Absprache kompensieren soll. Da dieser wirtschaftliche Vorteil bereits als Ertrag der Besteuerung unterlegen hat, käme es zu einer Doppelbelastung. Deshalb sieht § 4 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG vor, dass in Höhe dieses Teils, trotz der grundsätzlichen Nichtabzugsfähigkeit von Strafen und ähnlichen Rechtsnachteilen ein Abzug erfolgen kann. Im weiteren Verlauf erkannte die Finanzverwaltung den Teil der Rückstellung an, der sich auf die Prozesskosten bezog. Schließlich hatte das Unternehmen gegen die Entscheidung der EU-Kommission Rechtsmittel eingelegt. Unver-ändert streitig war jedoch die Abzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils.

Der BFH bestätigt im Ergebnis die Entscheidung des FG Münster.⁷⁹ Grund-sätzlich dürfen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen den Gewinn nicht als Betriebsausgaben mindern. Etwas anderes gilt lediglich nach Satz 4 Halbs. 1, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind. Die-se Voraussetzungen seien nicht gegeben, da die streitbefangene Geldbuße keinen Abschöpfungsteil enthalte. Dieser ist Voraussetzung für die Anwen-dung der Ausnahme. Kartellrechtliche Sanktionen, die von der Europäischen Kommission ausgesprochen werden, sind nicht auf einen konkreten Mehrer-lös bezogen und auf dessen Abschöpfung gerichtet, sondern dienen vor allem der Ahndung des Verstoßes und der Abschreckung potentieller Nachahmer. Ein ggf. begünstigter Abschöpfungsteil ist darin nicht enthalten.

Außerdem führt der BFH aus, dass wenn für eine Verpflichtung als solche ein Abzug als Betriebsausgabe nicht in Betracht komme, hierfür auch keine ergebniswirksame Rückstellung gebildet werden dürfe. Dies erscheint kon-sequent, weil andernfalls zunächst eine aufwandswirksame Berücksichti-gung erfolgen könnte, die sich später wieder neutralisiert.

⁷⁹ Vom 18.11.2011, 14 K 1535/09 F, EFG 2012, S. 1030.

7.3 Benennung von Zahlungsempfängern nach § 160 AO

Bekanntlich kann eine steuerliche Berücksichtigung von Zahlungen im Rahmen einer Einkunftsart nur erfolgen, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit diesen Einkünften besteht. § 4 Abs. 4 EStG sieht in diesen Fällen die Qualifikation als Betriebsausgaben vor, § 9 Abs. 1 EStG als Werbungskosten. Darüber hinaus sieht § 160 Abs. 1 AO zwingend vor („... sind ... regelmäßig nicht zu berücksichtigen ...“), dass ein Abzug der Zahlungen zu unterbleiben hat, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzverwaltung nicht nachkommt, „die Gläubiger oder die Empfänger genau zu benennen“⁸⁰. Diese Regelung spielt bei Auslandssachverhalten eine besondere Rolle, weil in vielen Fällen im Inland einfachere Ermittlungsmöglichkeiten bestehen.

Üblicherweise erfolgt die Prüfung einer Zulässigkeit der Anwendung des § 160 AO in zwei Schritten:⁸¹

- Hält sich das Verlangen auf Benennung der Empfänger im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens? Dies ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige zu Angaben aufgefordert wird, die für ihn unzumutbar sind.⁸²
- Entspricht die Nichtberücksichtigung dem Grunde und der Höhe nach dem pflichtgemäßen Ermessen?⁸³

Der BFH hat sich mit Urteil vom 11.7.2013⁸⁴ mit einer solchen Forderung nach Benennung des Empfängers bei einer ausländischen Domizil- bzw. Basisgesellschaft zu beschäftigen gehabt. Der Sachverhalt ist etwas eigenartig,

⁸⁰ § 160 Abs. 1 Satz 1 lz. Hs. AO. Nach § 96 FGO gilt diese Regelung auch im gerichtlichen Verfahren.

⁸¹ Vgl. BFH vom 24.6.1997, VIII R 9/96, BStBl. II 1998, S. 51, vom 15.3.1995, I R 46/94, BStBl. II 1996, S. 51, vom 9.7.1989, I R 66/86, BStBl. II 1989, S. 995, vom 25.8.1986, IV B 76/86, BStBl. II 1987, S. 481 und vom 5.7.1996, VI R 76/95, BFH/NV 1996, S. 891.

⁸² Vgl. BFH vom 9.7.1989, I R 66/86, BStBl. II 1989, S. 995 und vom 17.10.2001, I R 19/01, BFH/NV 2002, S. 609.

⁸³ Vgl. BFH vom 24.6.1997, VIII R 9/96, BStBl. II 1998, S. 51, vom 15.3.1995, I R 46/94, BStBl. II 1996, S. 51, vom 9.7.1989, I R 66/86, BStBl. II 1989, S. 995, vom 25.8.1986, IV B 76/86, BStBl. II 1987, S. 481.

⁸⁴ IV R 27/09, BStBl. II 2013, S. 989.

weil offenbar die betroffenen Zahlungen auf Wunsch des Verkäufers über eine Liechtensteiner Gesellschaft abgewickelt wurden.

Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfungen kaufte die P-AG, die eine reine Briefkastengesellschaft war, Anteile an der spanischen C-AG von der – ebenfalls als Briefkastengesellschaft tätigen – Liechtensteiner V-AG mit Datum vom 26.9.1991. Gesellschafter der P-AG war die S-Anstalt mit Sitz in Liechtenstein. Diese verkaufte am 20.2.1992 einen Teil ihrer Anteile an die deutsche A-GmbH & Co. KG. Gleichzeitig erwarb die KG über ihre spanische Tochtergesellschaft (T-SA) weitere Anteile an der C-SA. Hierbei fiel dem Prüfer auf, dass für die Anteile die mittels der P-AG erworben wurden, deutlich höhere Preise gezahlt wurden, als für die über die spanische Tochtergesellschaft erworbenen. In den Unterlagen fand sich ein Schriftstück einer natürlichen Person mit spanischer Staatsangehörigkeit, in dem diese erklärte, die Aktionäre, die unmittelbar oder mittelbar die Anteile an der C-SA hielten, „mit den Vollmachten und Entscheidungsbefugnissen“ zu vertreten. Der Betriebsprüfer forderte daraufhin den Steuerpflichtigen auf, die Person des Veräußerers nach § 160 AO zu benennen. Die A-GmbH & Co. KG nahm in den Wirtschaftsjahren 1992/93 und 1993/94 Teilwertabschreibungen auf die Anteile an der P-AG vor. Diese wollte der Prüfer unter Hinweis auf die nicht erfüllte Empfängerbenennung versagen. Hiergegen wehrte sich die A-GmbH & Co. KG.

Der BFH stellt in dieser Entscheidung zunächst grundlegend fest, dass § 160 AO weit auszulegen sei. Er umfasse nicht nur unmittelbar zu Betriebsausgaben führende Zahlungen, sondern grundsätzlich alle mit Zahlungen verbundene Vorgänge. Damit fallen u. a. auch die Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich dieser Norm. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um abnutzbare oder nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt. Der BFH führt außerdem aus, dass die Gesamtumstände des Falles dazu führen, dass das Verlangen nach Benennung der Empfänger nicht unverhältnismäßig sei. Zugleich bekräftigt er seine ständige Rechtsprechung⁸⁵, nach der die Verpflichtung zur Benennung von Zahlungsempfängern bei Domizil- oder Briefkastengesellschaften nur erfüllt wird, wenn sichergestellt ist, dass die Empfänger der Zahlungen nicht im Inland steuerpflichtig sind. Solange nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Veräußerung der Beteiligung, für die im Sachverhalt der Spanier auftrat, Inländer seien, ist die Verpflichtung nicht erfüllt. Folglich bestätigt der BFH das Urteil des FG⁸⁶,

⁸⁵ Vgl. z. B. BFH vom 15.10.1998, IV R 8/98, BStBl. II 1999, S. 333, m. w. N.

⁸⁶ FG Düsseldorf vom 15.4.2009, 10 K 795/05 G, F, EFG 2009, S. 1538.

indem dieses bereits unter Hinweis auf § 160 AO den Abzug der Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen als Betriebsausgaben versagt hatte.

Beratungshinweis:

Die Aufforderung, den Zahlungsempfänger zu benennen und bei unterlassener Empfängerbenennung den Betriebsausgabenabzug zu versagen, ist auch dann rechtmäßig, wenn die geltend gemachten Betriebsausgaben dem Steuerpflichtigen mit Sicherheit entstanden sind.⁸⁷

In der Praxis sollte eine ausreichende Beweisvorsorge gewährleistet werden, um die Benennung vornehmen zu können. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass eine Berufung auf eine Unzumutbarkeit oder eine Unverhältnismäßigkeit der Ermittlung der tatsächlichen Empfänger nur in seltenen Ausnahmefällen zu einer Befreiung von der Verpflichtung nach § 160 AO führen wird. Die Rechtsprechung verlangt hierfür hohe Anforderungen, so dass gerade bei hohen Beträgen dieser Argumentation wenig Aussicht auf Erfolg beschieden sein dürfte.

7.4 Due Diligence-Kosten bei erfolgter oder erfolgloser Akquisition

7.4.1 Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass Kosten für eine Due Diligence als Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung i. S. v. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB zu qualifizieren sind. Hierunter sollen alle Kosten zu erfassen sein, die nach Abschluss des „Letter of Intent“ entstehen.⁸⁸ Ab diesem Zeitpunkt sei die grundsätzliche Entscheidung zum Erwerb einer Beteiligung gefallen, so dass eine Aktivierung zu erfolgen habe. Dies solle unabhängig davon gelten, ob es später zum Erwerb der Beteiligung kommt.

⁸⁷ Vgl. BFH-Urteile vom 9.8.1989, I R 66/86, BStBl. II 1989, S. 995, und vom 24.6.1997, VIII R 9/96, BStBl. II 1998, S. 51, BFH-Beschluss vom 10.12.2009, X B 172/08, BFH/NV 2010, S. 596.

⁸⁸ Vgl. Hruschka, Stbg 2012, S. 1. Nach der dort auf S. 2 vertretenen Auffassung sollten sogar Kosten vor (!) Abgabe der Vertraulichkeitsvereinbarung unter diese Regelung fallen.

Beratungshinweis:

Die grundsätzliche Erwerbsentscheidung ist nicht mit der Entscheidung zum Kauf einer konkreten Beteiligung gleichzusetzen. Vielmehr erfolgt diese früher. Hierunter ist die Entscheidung zu verstehen, **dass** eine Beteiligung erworben wird, nicht aber, welche.

Wird die Beteiligung erworben, umfassen deren Anschaffungskosten auch diese Kosten, ebenso wie weitere Anschaffungsnebenkosten (wie z. B. Notarkosten). Sinkt der Wert der Beteiligung, kann zwar nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der dauerhaft niedrigere Teilwert – unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz⁸⁹ – angesetzt werden. Hierbei handelt es sich um ein Wahlrecht. Wird dieses genutzt, führt § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei Körperschaften zu einer außerbilanziellen Korrektur, so dass im Ergebnis die Einkunftsminde rung durch die Teilwertabschreibung wieder ausgeglichen wird. Liegt eine mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft vor, gilt dies entsprechend.⁹⁰ Wird die Beteiligung in einem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmens gehalten, wirken sich diese Kosten erst bei einer späteren Veräußerung und auch nur im Rahmen des § 3c Abs. 2 EStG – also zu 60 % – aus.

Erfolgt kein Erwerb der Beteiligung, sollen die Due Diligence-Kosten als Vorlaufkosten für die Anteile als vorweggenommene („vergebliche“) Anschaffungskosten aktiviert werden. Am Ende des Wirtschaftsjahres, indem die Entscheidung zur Nichtdurchführung des Kaufs getroffen wurde, hat eine Ausbuchung der Beteiligung zu erfolgen. Auch in diesem Fall soll einer ergebniswirksamen Berücksichtigung der Abschreibungen § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG entgegenstehen.⁹¹ Bei Beteiligungen im Betriebsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern oder eines Einzelunternehmers soll wiederum § 3c Abs. 2 EStG gelten.

⁸⁹ Vgl. BMF vom 12.3.2010, IV C 6 – S 2133/09/1001 2010/0188935, BStBl. I 2010, S. 239, kritisch hierzu AK Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, S. 570 ff.

⁹⁰ Vgl. § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG.

⁹¹ Vgl. Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b KStG Rdn. 114.

Beratungshinweis:

Diesem weiten Verständnis des Zusammenhangs mit der Beteiligung begegnen seit jeher Bedenken.⁹² Ursächlich dafür ist, dass damit endgültig entstehende Verluste sich steuerlich nicht auswirken können. Dies erscheint vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch.⁹³ Hinzu kommt, dass als Rechtfertigung der Behandlung von Veräußerungsverlusten nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG die Steuerfreiheit möglicher Veräußerungsgewinne genannt wird. Wird keine Beteiligung erworben, kann es einen solchen Zusammenhang niemals geben, so dass diese Begründung nicht überzeugen kann.

7.4.2 Rechtsprechung

7.4.2.1 Beim Kauf einer Beteiligung

Der BFH hat mit Urteil vom 27.3.2007⁹⁴ – allerdings zu einer Beteiligung i. S. v. § 17 EStG – entschieden, dass die im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Anteilen angefallenen Gutachterkosten keine Werbungskosten, sondern Anschaffungsnebenkosten sind, wenn diese nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen⁹⁵ und die Erstellung des Gutachtens nicht lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstelle. Im Urteilsfall wurde zunächst der Erwerb eines Unternehmens geplant, auf den jedoch später verzichtet wurde. Anschließend wurde überlegt, eine Gruppe von Unternehmen zu kaufen. Um die Finanzierbarkeit dieses Kaufs zu prüfen, erstellte eine Unternehmensberatungsgesellschaft ein Gutachten, das sich auf den Wert der Unternehmen und deren vorhandene Potenziale bezog. Der BFH ging davon aus, dass der Kläger im Zeitpunkt der Beauftragung des Gutachters die Absicht hatte, die Unternehmensgruppe zu erwerben. Allerdings beantwortet er die Frage nicht, ob es sich bei diesen

⁹² Vgl. etwa Pyszka, DStR 2010, S. 1322 oder Hoffmann, StuB 2013, S. 517.

⁹³ Vgl. zum ähnlich gelagerten Problem im Rahmen des § 8c KStG den Vorlagebeschluss des FG Hamburg an das Bundesverfassungsgericht vom 4.4.2011, 2 K 33/10, EFG 2011, S. 1460, wonach hierin ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gesehen wurde. Vgl. zu einer eingehenden Analyse z. B. Kessler/Hinz, DB 2011, S. 1771 ff., Hey, BB 2007, S. 1303 ff., S. 1306 f., Breuninger/Ernst, GmbHR 2011, S. 673 ff.

⁹⁴ BFH vom 27.3.2007, VIII R 62/05, BStBl. II 2010, S. 159.

⁹⁵ Vgl. zur Kritik an der Terminologie des BFH Hoffmann, GmbHR 2007, S. 782.

Kosten um Einzel- oder Gemeinkosten handelte. Gemäß Sachverhalt wurde vom Gutachter eine Rechnung für die gesamte Analyse gestellt, die jedoch die vollständige Unternehmensgruppe umfasste. In dieser Entscheidung nimmt der BFH Bezug auf sein Urteil vom 20.4.2004.⁹⁶ Dieser Fall betraf jedoch Finanzierungskosten für die Anschaffung eines 50 %-igen Anteils an einem Unternehmen, so dass sich die Abgrenzungsproblematik zwischen Einzel- und Gemeinkosten für die hiermit im Zusammenhang entstehenden Aufwendungen nicht stellte.⁹⁷

Das FG Köln nimmt in seinem Urteil vom 6.10.2010⁹⁸ eine Abgrenzung der Anschaffungskosten im Einzelfall unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 17.10.2001⁹⁹ „nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten“ vor. Dies kann – ausweislich des Gesetzeswortlautes – nicht bedeuten, dass das Kriterium der Einzelzuordenbarkeit irrelevant ist. Läge letztere nicht vor oder fehlte es an der Finalität, wären keine Anschaffungskosten i. S. v. § 255 Abs. 1 HGB gegeben. Dem FG Köln¹⁰⁰ und der Rechtsprechung¹⁰¹ ist grundsätzlich dahingehend zuzustimmen, dass ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht genügt. Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an. Für die Pflicht zur Aktivierung von Aufwendungen, deren Zweck der Erwerb eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist, muss es gemäß des finalen Gehalts des Begriffs der Anschaffungskosten notwendigerweise genügen, dass am Bilanzstichtag mit der Anschaffung begonnen worden ist.¹⁰²

Nach Überzeugung des erkennenden Senats des FG Köln¹⁰³ ist bei der Zuordnung der streitbefangenen Gutachterkosten, der Due Diligence-Kosten sowie der Kosten der Vertragsvorbereitung, -gestaltung und -begleitung zu den Anschaffungsnebenkosten darauf abzustellen, ob sie vor oder nach Fassung des grundsätzlichen Erwerbsentschlusses angefallen sind. Dies steht in

⁹⁶ BFH vom 20.4.2004, VIII R 4/02, BStBl. II 2004, S. 597.

⁹⁷ Vgl. hierzu eingehend Kaminski/Strunk, Stbg 2011, S. 63.

⁹⁸ FG Köln vom 6.10.2010, 13 K 4188/07, EFG 2011, S. 264.

⁹⁹ BFH vom 17.10.2001, I R 32/00, BStBl. II 2002, S. 349.

¹⁰⁰ FG Köln vom 6.10.2010, 13 K 4188/07, EFG 2011, S. 264.

¹⁰¹ Vgl. BFH vom 13.10.1983, IV R 160/78, BStBl. II 1984, S. 101.

¹⁰² Vgl. BFH vom 13.10.1983, IV R 160/78, BStBl. II 1984, S. 101.

¹⁰³ FG Köln vom 6.10.2010, 13 K 4188/07, EFG 2011, S. 264.

Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH zu § 17 EStG.¹⁰⁴ Ferner wird ausführlich die Finalität der Anschaffungskosten analysiert und im Ergebnis bestätigt. Allerdings ist zu beachten, dass es in diesem Fall zwei „Letter of Intent“ gab. Die Klägerin weigerte sich trotz mehrfacher Aufforderung durch das FG diese vorzulegen. Dieses wertete das Gericht zu Lasten der Klägerin und ging davon aus, dass diesen keine Anhaltspunkte für eine noch nicht getroffene grundsätzliche Erwerbsentscheidung entnommen werden könnten.

Beratungshinweis:

Diese Entscheidung des FG Köln ist im Schrifttum auf vielfältige Kritik gestoßen.¹⁰⁵ Gleichwohl dient sie der Finanzverwaltung als Grundlage für entsprechende Aufgriffe in Betriebsprüfungen. Häufig handelt es sich in diesen Fällen um nicht unerhebliche Beträge.

7.4.2.2 Bei nicht erfolgreichem Kauf der Beteiligung

Besonders problematisch erscheinen die Fälle, in denen später kein Erwerb einer Beteiligung erfolgt. Hier fehlt es immer – und über die gesamte Zeit betrachtet – an steuerfreien Einnahmen; folglich kann es einen Zusammenhang mit solchen auch nicht geben. Der BFH musste sich in seinem Urteil vom 9.1.2013¹⁰⁶ mit einem solchen Fall befassen.

Im zu entscheidenden Fall hatte eine inländische Kapitalgesellschaft die Absicht, die Anteile an einer Schweizer AG zu erwerben. Im September 2001 genehmigten die Aufsichtsräte beider Unternehmen, dieses Projekt weiter zu verfolgen. Ende 2001 wurde unter Hinzuziehung diverser Investmentbanken

¹⁰⁴ Allerdings ist aus der Schilderung des BFH vom 27.3.2007, VIII R 62/05, BStBl. II 2010, S. 159, nicht klar ersichtlich, was unter der „Gruppe“ zu verstehen war. Auch das erstinstanzliche Urteil (FG Köln vom 25. 8. 2005, 1 K 5536/02, EFG 2006, S. 654) ist ungenau formuliert. Während teilweise von der Unternehmensgruppe (also Plural) gesprochen wird, findet an einer anderen Stelle der Ausdruck „Wert des Unternehmens“ (Singular!) Verwendung.

¹⁰⁵ Vgl. EFG 2011, S. 264, mit Anmerkung Trossen, Kaminski/Strunk, Stbg 2011, S. 63, Hoffmann, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen 2011, S. 81, Bünning, BB 2011, S. 174, Graf, JbFfSt 2012/2013, S. 376.

¹⁰⁶ I R 72/11, BStBl. II 2013, S. 343, vgl. hierzu auch Ditz/Tcherveniachki, DB 2013, S. 1634 ff.

und Berater ein gemeinsamer Businessplan für 2002 bis 2004 erstellt und an entsprechenden Transaktionsstrukturen gearbeitet. In der Folgezeit wurde ein Kaufangebot unterbreitet, das aber unter dem Vorbehalt einer sog. Due-Diligence-Prüfung stand, sowie ein entsprechender „Letter of Intent“ abgeschlossen. Es fand eine Due-Diligence-Prüfung statt, in deren weiteren Verlauf die Akquisition im Streitjahr 2002 scheiterte. Die deutsche AG behandelte die Aufwendungen für die Due-Diligence-Prüfung als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, wohingegen die Finanzverwaltung dies nur für die sog. allgemeinen Beratungskosten (hier zwischen den Beteiligten unstrittig 50% der Gesamtkosten) anerkannte. Hingegen handele es sich bei den Due-Diligence-Kosten um Anschaffungsnebenkosten des geplanten Anteilserwerbs, auf die bei deren Ausbuchung das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 i. V. m. Abs. 2 KStG anzuwenden sei. Dem folgte das FG Baden-Württemberg nicht.¹⁰⁷

Der BFH bestätigt die Entscheidung des FG. Er verweist zunächst allgemein auf das Urteil des FG Köln vom 6.10.2010¹⁰⁸ und auf die Rechtsprechung des BFH zu fehlgeschlagenen Werbungskosten für den beabsichtigten Erwerb einer Kapitalbeteiligung i. S. v. § 17 EStG¹⁰⁹. Im Ergebnis lässt er die Frage offen, ob § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG grundsätzlich in diesen Fällen anzuwenden ist. Vielmehr führt er aus: „Denn auch, wenn die Annahme des FA zuträfe und der im Ergebnis vergebliche Due-Diligence-Aufwand in dem beschriebenen Umfang zunächst hätte aktiviert werden müssen, wäre er im Streitjahr bei seiner Ausbuchung nicht außerbilanziell hinzuzurechnen. Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a. F. ist nicht einschlägig; es mangelt an dem dafür notwendigen Zusammenhang der Gewinnminderung mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 2002 a. F. genannten Anteil“. Es fehle an einem unmittelbaren Zusammenhang mit einem Anteil i. S. v. § 8b Abs. 2 KStG, so dass das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG nicht einschlägig sein könne. Es bedürfe eines objektbezogenen – und nicht eines veranlassungsbezogenen – Zusammenhangs. Vergeblicher (immaterieller und zu aktivierender) Transaktions- und Akquisitionsaufwand aus einem gescheiterten Beteiligungserwerb sei demnach nicht einzubeziehen. Folglich ließ der BFH einen umfassenden Betriebsausgabenabzug zu.

¹⁰⁷ Vom 24.10.2011, 10 K 5175/09, juris.

¹⁰⁸ 13 K 4188/07, EFG 2011, S. 264.

¹⁰⁹ Vgl. BFH vom 20.4.2004, VIII R 4/02, BStBl. II 2004, S. 597 und hierzu unter B. III. 2. a).

Beratungshinweis:

Die Finanzverwaltung hat diese Entscheidung im BStBl. veröffentlicht. Hieraus folgt, dass sie über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden ist. Damit kann als gesichert gelten, dass sie sich für die Fälle des gescheiterten Beteiligungserwerbs der Auffassung des BFH angeschlossen hat. Hingegen ist die Behandlung bei einem erfolgreichen Erwerb unverändert streitig.

7.5 Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren sind keine Veräußerungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG

Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten kommt es immer wieder zu nicht unerheblichen Kosten, die sich mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten oder der Vermeidung von Doppelbesteuerungen ergeben. Es stellt sich dann die Frage, inwieweit diese Aufwendungen – gerade vor dem Hintergrund des Abzugsverbots für Aufwendungen der privaten Steuerberatung¹¹⁰ – sich einkommensmindernd auswirken können.

Einen solchen Sachverhalt hatte der BFH in seinem Urteil vom 9.10.2013¹¹¹ zu entscheiden. Der Steuerpflichtige war im Streitjahr 2000 in den USA ansässig und war in der Bundesrepublik Deutschland an einer inländischen GmbH beteiligt. Er verkaufte seine Anteile, die bei ihm nach § 17 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG der Besteuerung unterlagen. Fraglich war, ob nach Abkommensrecht die Bundesrepublik Deutschland oder die Vereinigten Staaten von Amerika das Besteuerungsrecht hatten. Hierüber lagen unterschiedliche Auffassungen zwischen den Staaten vor, so dass es zunächst zu einer Doppelbesteuerung kam. Daraufhin betrieb der Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren, das zu dem Ergebnis führte, dass die Bundesrepublik Deutschland 60% der Veräußerungsgewinne besteuern dürfe.

¹¹⁰ Bis 2005 waren Steuerberatungskosten, die nicht bereits zu Werbungskosten oder Betriebsausgaben geführt haben, nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F. als Sonderausgaben abzugsfähig.

¹¹¹ IX R 25/12, BStBl. II 2014, S. 102.

Der Steuerpflichtige wollte die im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren entstandenen Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskosten als Veräußerungskosten berücksichtigt sehen. Dem folgte auch das FG Köln¹¹². Zu den in unmittelbarer sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehenden Kosten gehörten auch die Kosten, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren entstünden.

Dieser Auffassung folgt der BFH nicht. Die Aufwendungen seien nicht durch die steuerbare Anteilsveräußerung veranlasst. Das Verständigungsverfahren habe nicht der Durchführung der Veräußerung gedient, sondern der Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn zustehe. Auch sei nicht die Veräußerung selbst das auslösende Moment für das Verständigungsverfahren gewesen, sondern deren Steuerbarkeit. Schließlich betreffe das Verständigungsverfahren die Aufteilung des Besteuerungssubstrates aus einer Erwerbsquelle. Zwar seien die Kosten des Verständigungsverfahrens mittelbar durch die Veräußerung der Anteile verursacht. Sie entstünden aber nicht im Zuge der Veräußerung. Es fehle an einer unmittelbaren sachlichen Beziehung zum Veräußerungsgeschäft, wie sie etwa Notariatskosten, Maklerprovisionen oder Grundbuchgebühren aufwiesen. Die im Verständigungsverfahren zu klärende Frage der Besteuerungsbefugnisse Deutschlands bzw. der USA betreffe nicht das steuerbare Veräußerungsgeschäft. Folglich seien die Kosten nicht als Veräußerungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG anzusehen, so dass ihre Berücksichtigung ausscheide.

Beratungshinweis:

Der BFH musste sich im vorliegenden Fall nicht mit der Frage befassen, ob es sich bei den streitbefangenen Kosten um **Sonderausgaben** i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F. handelte. Diese Regelung war nach § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG a. F. auf beschränkt Steuerpflichtige nicht anwendbar.

¹¹² Vom 26.4.2012, 10 K 2440/11, EFG 2012, S. 1550.

7.6 Verluste im Zusammenhang mit ausländischen Betriebsstätten

Die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten im Inland ist nur unter eingeschränkten Voraussetzungen möglich.¹¹³ Hierfür ist zunächst zu differenzieren, ob die Betriebsstättengewinne der inländischen Besteuerung unterliegen. Ist dies der Fall und steht kein Doppelbesteuerungsabkommen der deutschen Besteuerung entgegen, gilt das Welteinkommensprinzip. Dies hätte zur Folge, dass grundsätzlich auch Verluste aus dem Ausland im Inland berücksichtigt werden müssten. Diesen Grundsatz durchbricht § 2a Abs. 1 EStG und sieht vor, dass entsprechende Verluste aus ausländischen Betriebsstätten nur mit künftigen positiven Einkünften aus dem gleichen Staat aus einer gewerblichen Betätigung verrechnet werden dürfen. Dieses Prinzip wird durch den Aktivitätskatalog des § 2a Abs. 2 EStG erneut durchbrochen, so dass bei einer „aktiven“ gewerblichen ausländischen Betriebsstätte die Verluste im Inland geltend gemacht werden können. Durch § 2a Abs. 2a EStG wird der Anwendungsbereich auf Drittstaaten, also solche, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes sind, begrenzt. Dies bedeutet im Ergebnis, dass Verluste aus einer gewerblichen Betriebsstätte i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG im Inland berücksichtigt werden können. Dies gilt auch für jegliche Form von Verlusten, wenn diese aus einem EU- oder EWR-Staat stammen. In diesen Fällen entfaltet § 2a Abs. 1 EStG keine einschränkende Wirkung.

Sind hingegen die Einkünfte aus der ausländischen Betriebsstätte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der inländischen Besteuerung befreit, muss die Bundesrepublik Deutschland auch eventuelle Verluste steuerlich nicht berücksichtigen. Dies entspricht der sog. Symmetriethese, nach der Gewinne und Verluste in gleicher Weise von der Freistellung erfasst sind. Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes¹¹⁴ und nach der Rechtsprechung des BFH¹¹⁵ in den Fällen, in denen es sich um sog. finale Verluste handelt. Streitig ist, wann dies der Fall ist. Nach

¹¹³ Vgl. hierzu eingehend Kaminski, Aktuelle nationale Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum internationalen Steuerrecht, in: Steueranwalt International 2011/2012, Hrsg.: Deutscher Anwaltverein, Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht, Stuttgart 2011, S. 77 ff.

¹¹⁴ Vgl. EuGH-Urteil vom 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EuGHE 2008, S. I-03601 und EuGH-Urteil vom 23.10.2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EuGHE 2008, S. I-3601.

¹¹⁵ Vgl. BFH-Urteile vom 9.6.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, S. 1065 und I R 107/09, BFH/NV 2010, S. 1744.

Maßgabe der BFH-Urteile vom 9.6.2010¹¹⁶ sind Verluste als final anzusehen, wenn eine Berücksichtigung im Ausland nicht mehr möglich ist. Als Beispiele nennt der BFH explizit die Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihre entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder ihre endgültige Aufgabe. Etwas anderes gilt jedoch, wenn im Ausland ein zeitlich begrenzter Verlustvortrag möglich ist. Führt dies zu einem Untergang der Verlustvorträge im Ausland, ist die Bundesrepublik Deutschland nicht gezwungen, eine Berücksichtigung im Inland zuzulassen. Hinsichtlich des Berücksichtigungszeitpunktes im Inland hat der BFH entschieden, dass die Verluste im Inland zu berücksichtigen sind, wenn sie im Ausland definitiv nicht mehr nutzbar sind. Folglich kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Verlustentstehung, sondern auf den des Eintretens der Finalität an. Der BFH führt weiterhin aus, dass eine Berücksichtigung auch für Zwecke der inländischen Gewerbesteuer zu erfolgen hat. Dies gilt ungeachtet des Tatbestands, dass § 9 Nr. 3 GewStG dazu führt, dass Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte beim inländischen Gewerbeertrag zu kürzen sind. Insbesondere der letzte Aspekt hat zu erheblichen Diskussionen geführt.

Vor diesem Hintergrund ist auf ein Revisionsverfahren hinzuweisen, welches die Finanzverwaltung beim BFH führte und mit dem sie hoffte, dass der BFH sich entschließen wird, diese grundsätzlichen Fragen erneut dem EuGH vorzulegen.¹¹⁷ In dem Urteilsfall geht das Finanzgericht davon aus, dass entsprechende Verluste im Inland zu berücksichtigen sind und hält diese Rechtsfrage als hinreichend geklärt. Vorliegend ging es um die Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte und die hiermit verbundene Finalität von bisher in Belgien angefallenen Verlusten, die nach der Veräußerung der Betriebsstätte beim Erwerber nicht berücksichtigt werden können. Das Finanzgericht folgt in seiner Entscheidung den Vorgaben der bisherigen Rechtsprechung des BFH, lässt aber wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache Revision zu.

Der BFH hat am 23.4.2014 das mit Datum vom 5.2.2014 ergangene Urteil in diesem Revisionsverfahren veröffentlicht. Einerseits bestätigt er darin zunächst grundsätzlich die Symmetriethese. Danach ist eine Verlustberücksichtigung bei nach einem DBA steuerfreigestellten Betriebsstätteneinkünften nicht notwendig. Etwas anderes gelte jedoch ausnahmsweise aus Gründen des Unionsrecht, sofern und soweit wie der Stpfl. nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat als sog. finale Verluste steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind. Eine solche „Finalität“ sei gegeben,

¹¹⁶ I R 100/09, BStBl. II 2010, S. 1065 und I R 107/09, BFH/NV 2010, S. 1744.

¹¹⁷ Vgl. I R 48/11 als Revision gegen das Urteil des niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.6.2011, 6 K 445/09, EFG 2011, S. 2088.

„wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte“. Er bestätigt damit die Grundsätze der Entscheidung vom 9.6.2010.¹¹⁸

Beim BFH war zu diesem Fragenkreis ein weiteres interessantes Verfahren unter dem Az. I R 40/13 anhängig.¹¹⁹ Es widmet sich der Frage, inwieweit Verluste aus einer geplanten, aber später nicht erfolgten Betriebsstättenbegegründung im EU-Ausland im Inland abzugsfähig sind. Das FG Köln verweist zunächst auf die Rechtsprechung des BFH¹²⁰, nach der § 3c Abs. 1 EStG auch bei aufgrund eines DBA steuerfreien Einkünften und vergeblichen vorweggenommenen Betriebsausgaben gelte. Die Nichtberücksichtigung des finalen Verlusts aus der beabsichtigten Eröffnung der Betriebsstätte in Belgien verstoße aber gegen die im Unionsrecht verankerte **Niederlassungsfreiheit** gem. Art. 43 i. V. m. Art. 48 EGV (nunmehr: Art. 49 AEUV). Eine Berücksichtigung müsse in Deutschland erfolgen. Zugleich weist das FG darauf hin, dass der EuGH den Forderungen nach einer Einschränkung seiner Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung, wie sie insbesondere in der Rs. Philips Electronics UK Ltd. von GA Kokott erhoben wurden, nicht gefolgt ist. Nach Auffassung des Senats dürfen keine zu hohen Anforderungen an die Finalität gestellt werden. Eine „theoretische Möglichkeit“ der späteren Nutzung sei nicht ausreichend, um den unionsrechtlichen Anforderungen zu genügen.

¹¹⁸ I R 107/09, BFH/NV 2010, S. 1744.

¹¹⁹ Revision gegen FG Köln vom 13.3.2013, 10 K 2067/12, EFG 2013, S. 1430. Das Verfahren hat sich durch Rücknahme des Rechtsmittels seitens der Verwaltung erledigt.

¹²⁰ BFH vom 28.4.1983, IV R 122/79, BStBl. II 1983, S. 566, und vom 11.2.2009, I R 25/08, BStBl. II 2010, S. 536.

8. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften und § 50i EStG

8.1 Hintergrund

Das BMF hat mit Schreiben vom 16.4.2010¹²¹ umfangreich zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften Stellung genommen. Dieses Schreiben ist sehr umstritten, weil nach Verwaltungsauffassung in den folgenden Fällen stets Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 OECD-MA anzunehmen sein sollen:

- atypisch stille Gesellschaften,
- gewerblich tätige Personengesellschaften und
- gewerblich geprägte Personengesellschaften.

Hingegen soll eine typisch stille Beteiligung als Dividenden i. S. v. Art. 10 OECD-MA zu qualifizieren sein, wenn diese Form als Dividende im DBA definiert wird. Ist dies nicht gegeben, sollen die Regelungen für Zinsen nach Art. 11 OECD-MA Anwendung finden. Hingegen führen rein vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften nicht zur Anwendung von Art. 7 OECD-MA, weil es bei ihnen an einer Unternehmenstätigkeit fehlt. Folglich soll je nach Form des Ertrages die jeweils spezielle Abkommensnorm zur Anwendung gelangen.

Der BFH geht hingegen in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 EStG nicht ausreichend ist, um Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 OECD-MA entstehen zu lassen.¹²² Vielmehr bedürfe es hierfür einer originären gewerblichen Betätigung. Im November 2013 hat das BMF einen Entwurf für die Neufassung des o. g. BMF-Schreibens vorgelegt. Darin ist vorgesehen, dass künftig eine gewerbliche Prägung oder eine gewerbliche Infizierung von Einkünften nicht mehr ausreichend sein soll, um Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 OECD-MA entstehen zu lassen.

¹²¹ Vgl. BMF-Schr. vom 16.4.2010, IV B 2-S 1300/09/10003, 2009/0716905, BStBl. I 2010, S. 354, vgl. hierzu Kaminski, in: Lüdicke (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, Forum der Internationalen Besteuerung, Band 33, Köln 2008, S. 205 ff.

¹²² Vgl. BFH vom 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2010, S. 1602, vom 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, S. 2165 und vom 28.4.2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, S. 1550.

8.2 Begrenzung der Wegzugsbesteuerung im Zusammenwirken mit § 50i EStG

8.2.1 Auswirkungen des § 50i EStG

In der Gestaltungsberatung wurde versucht, die negativen Auswirkungen des § 6 AStG dadurch zu verhindern, dass die Beteiligung i. S. d. § 17 EStG vor dem Wegzug in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eingebracht wurde. Dies hatte den Zweck, die Beteiligung in ein inländisches Betriebsvermögen zu verstricken¹²³, so dass mit dem Wegzug des Gesellschafters die Anteile nicht aus der deutschen Besteuerung ausscheiden und damit keine Veranlassung bestand, die vorhandenen stillen Reserven zu besteuern. Hierbei wird der Umstand genutzt, dass nach Verwaltungsauffassung auch gewerblich geprägte Personengesellschaften abkommensrechtlich zu Unternehmensgewinnen i. S. v. Art. 7 OECD-MA führen sollen.¹²⁴ Hingegen folgt der BFH in ständiger Rechtsprechung dieser Qualifikation nicht.¹²⁵

Die Einbringung in die GmbH & Co. KG geschieht entsprechend dem BMF-Schreiben vom 11.7.2011¹²⁶ als unentgeltliche Übertragung durch eine ausschließliche Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalkonto. Hingegen werden zusätzliche Anteile als Gegenleistung nicht gewährt. Bei der übernehmenden Gesellschaft sind die Anteile nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) EStG mit den historischen Anschaffungskosten zu bewerten. Folglich entsteht beim einlegenden Gesellschafter kein steuerbarer Veräußerungsgewinn. Im Anschluss daran erfolgt der Wegzug in das Ausland.

¹²³ Vgl. Loose/Wittkowski, IStR 2011, S. 68 und Schönfelder, IStR 2011, S. 142. Hierbei kommt sowohl eine verdeckte Einlage in das Gesamthandsvermögen als auch eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen in Betracht.

¹²⁴ Vgl. BMF-Schr. vom 16.4.2010, IV B 2-S 1300/09/10003, 2009/0716905, BStBl. I 2010, S. 354, Tz. 2.2.

¹²⁵ Vgl. BFH vom 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2010, S. 1602, vom 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, S. 2165 und vom 28.4.2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, S. 1550.

¹²⁶ IV C 6-S 2178/09/10001, 2011/0524044, BStBl. I 2011, S. 713.

Da nach bisheriger Auffassung des BMF abkommensrechtlich Unternehmensgewinne vorlagen, verblieb das Besteuerungsrecht für die Anteile in Deutschland. Nach Tz. 2.2.1 der Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze¹²⁷ soll dies bei gewerblich geprägten Personengesellschaften der Fall sein. Dies hätte zur Folge, dass sowohl für Dividenden als auch für evtl. Veräußerungsgewinne das Besteuerungsrecht in der Bundesrepublik Deutschland verbleibt. Eine solche Vorgehensweise erwies sich insbesondere dann als sinnvoll, wenn ein Wegzug in einen Drittstaat¹²⁸ erfolgte und auch keine vorübergehende Abwesenheit i. S. v. § 6 Abs. 5 AStG vorlag. In diesen Fällen gab es keine Erleichterung bei der Wegzugsbesteuerung, so dass eine entsprechende Anwendung von § 17 EStG und damit die Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren erfolgte. Allerdings war mit dieser Vorgehensweise der Nachteil verbunden, dass die Dividenden und evtl. Veräußerungsgewinne weiterhin der deutschen Besteuerung unterlagen, woraus sich u. U. Steuersatznachteile ergaben. Diese relativieren sich jedoch, wenn der Steuerpflichtige die Absicht hatte, langfristig wieder in die Bundesrepublik Deutschland zurückzukehren und seine Beteiligung nicht zu verkaufen, sondern allenfalls zu vererben. In diesen Fällen war der Vorteil infolge der Vermeidung der Anwendung des § 6 AStG häufig größer als der Nachteil im Rahmen der laufenden Besteuerung.

Dem Stand jedoch die Rechtsprechung des BFH entgegen¹²⁹, die in diesen Fällen nicht von Unternehmensgewinnen ausgeht, so dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht mehr vollumfänglich gegeben wäre. Da die deutsche FinVerw. in einigen vergleichbaren Fällen offenbar verbindliche Auskünfte erteilt hatte, nach denen die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht zu einer Anwendung des § 6 AStG führen sollte, stellte sich die Frage, ob sowohl für die Dividenden als auch für evtl. Veräußerungsgewinne ein deutsches Besteuerungsrecht bestand oder ob dem die abkommensrechtlichen Regelungen entgegenstehen. Die deutschen DBA sehen regelmäßig eine der Höhe nach beschränkte Quellensteuer für Dividenden im Quellenstaat und die Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus An-

¹²⁷ Vgl. BMF vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076, geändert durch BMF vom 20.11.2000, IV B 4 – S 1300 – 222/00, BStBl. I 2000, S. 1509, vom 29.9.2004, IV B 4 – S 1300 – 296/04, BStBl. I 2004, S. 917, 25.8.2009, IV B 5 – S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, S. 888 und vom 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, S. 354.

¹²⁸ Hierunter sind Staaten zu verstehen, die weder Mitgliedstaaten der Europäischen Union noch des Europäischen Wirtschaftsraums sind.

¹²⁹ Vgl. BFH vom 25.5.2011, I R 95/10, BFH/NV 2010, S. 1602, vom 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, S. 2165 und vom 28.4.2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, S. 1550.

teilen an Kapitalgesellschaften im Wohnsitzstaat vor. Folglich würde das DBA nach einem Wegzug aus Deutschland der deutschen Besteuerung zumindest teilweise entgegenstehen.

Um diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen, ist § 50i EStG durch das AmtshilfeRIUmsG¹³⁰ geschaffen worden. Er ordnet für alle Fälle einer Einlage **vor dem 29.6.2013**¹³¹ in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft an, dass eine Personengesellschaft i. S. v. § 15 Abs. 3 EStG zu einer Abschirmung gegenüber der ausländischen Besteuerung führt. Die Regelung sieht im Wesentlichen Folgendes vor:

- Werden die in eine solche Personengesellschaft eingebrachten Anteile verkauft, soll die Bundesrepublik Deutschland – unabhängig von evtl. abweichenden Regelungen im jeweiligen DBA – hierfür das Besteuerungsrecht haben.
- Laufende Einkünfte aus der Beteiligung (also insbesondere Dividenden) sollen – ebenfalls unabhängig von der Vorgabe im jeweiligen DBA – in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können.
- Es wird eine Sonderregelung geschaffen, die vor allem für Betriebsaufspaltungsfälle von Bedeutung ist.

Diese Regelung dient der Absicherung des deutschen Besteuerungsaufkommens und führt dazu, dass in den Altfällen davon ausgegangen werden kann, dass die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht zu einer Anwendung des § 6 AStG führte. Gleichwohl muss sowohl für die laufenden Einkünfte als auch bei einer Veräußerung eine Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland erfolgen. Dies gilt unabhängig von den Regelungen im jeweiligen DBA. Folglich kann es zu Doppelbesteuerungen kommen.¹³² Außerdem erfolgt keine Beschränkung auf die stillen Reserven, die bis zum Zeitpunkt des Wegzuges entstanden sind. Kommt es zu einer Wertsteigerung nach dem Wegzug in das Ausland, werden diese „neuen“ stillen Reserven ebenfalls der deutschen Besteuerung unterworfen und zwar

¹³⁰ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

¹³¹ Vgl. § 52 Abs. 59d EStG. Dies ist der Tag der Gesetzesverkündung.

¹³² Allerdings hat die deutsche Finanzverwaltung in der Vergangenheit verbindliche Auskünfte in solchen Fällen nur gewährt, wenn eine sog. Negativbescheinigung vorgelegen hat, wonach die ausländische FinVerw. diese Einkünfte nicht besteuern würde.

auch in den Fällen, in denen im Ausland eine Bewertung mit dem Verkehrswert¹³³ erfolgt.

Für alle Fälle ab dem 29.6.2013 soll – zumindest nach Verwaltungsauffassung – eine abweichende Rechtslage gelten. Nach Tz. 2.3.1 des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften aus dem November 2013¹³⁴ soll nunmehr auch nach Verwaltungsauffassung eine ausschließlich gewerblich geprägte Personengesellschaft abkommensrechtlich nicht zu Unternehmensgewinnen entsprechend Art. 7 OECD-MA führen. Dies hätte für die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG zur Konsequenz, dass durch die Einbringung der Beteiligung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft keine Steuerverhaftung in Deutschland erreicht werden kann. Folglich führt der anschließende Wegzug zu einer Anwendung der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG. Nach Tz. 8 dieses Entwurfs sollen die Regelungen auf alle noch offenen Sachverhalte angewendet werden. Selbst wenn entsprechende Fälle ab dem 29.6.2013 bereits zu Steuerbescheiden geführt haben sollten, werden diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO stehen. Deshalb wird voraussichtlich eine rückwirkende Anwendung erfolgen. Tz. 2.3.3 differenziert danach, ob die Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 übertragen worden sind oder danach.

Beratungshinweis:

§ 50i EStG erfasst nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut nur gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Gesellschaften i. S. v. § 15 Abs. 3 EStG. Daher könnte überlegt werden, die Anteile an der Kapitalgesellschaft vor dem Wegzug in eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft einzubringen. Dieser Vorgang wäre von § 50i EStG nicht erfasst. Dies setzt jedoch voraus, dass nicht nur eine gewerbliche Betätigung durch die Personengesellschaft entfaltet wird, sondern auch dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Personengesellschaft funktional zuzurechnen ist. Hierfür

¹³³ Nach deutschem Verständnis wäre dies der gemeine Wert.

¹³⁴ Abrufbar im Internet unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-11-05-anwendung-dba-personengesellschaften-entwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

hat die Rechtsprechung hohe Hürden errichtet¹³⁵, die sich durch nachträgliche Gestaltungen i. d. R. nicht ohne weiteres erreichen lassen.

8.2.2 Sonderproblem: Auslösung des § 6 AStG durch Abschluss eines veränderten DBA am Beispiel Spaniens

Infolge des Inkrafttretens der Neufassung des DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zum 1. Januar 2013¹³⁶ stellt sich die Frage, ob dies die Rechtsfolge der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG auslöst, nach dem durch das SEStEG¹³⁷ die bis dahin bestehende Begrenzung auf inländische Kapitalgesellschaften aufgehoben wurde.¹³⁸ Abweichend vom bisherigen Abkommen wurde im neuen DBA angeordnet, dass Spanien als Belegenheitsstaat einer Immobilie das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft hat, deren Aktivvermögen zu mehr als 50% aus in Spanien belegenen Immobilien besteht. Danach hat in den Fällen des Immobilienbesitzes über eine S.L.¹³⁹, dies ist eine Kapitalgesellschaft vergleichbar der deutschen GmbH, nicht nur die Bundesrepublik Deutschland sondern auch Spanien ein Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn aus den Anteilen an der S.L.¹⁴⁰

Befinden sich die Anteile an der S.L. im steuerlichen Privatvermögen des Gesellschafters, sind die Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG erfüllt. Schließlich wäre die Bundesrepublik Deutschland als Ansäs-

¹³⁵ Vgl. hierzu BFH vom 30.8.1995, I R 112/94, BStBl. II 1996, S. 563 ff. sowie vom 7.8.2002, I R 10/01 BStBl. II 2002, S. 848, vom 17.12.2003 I R 47/02, BFH/NV 2004, S. 771, vom 19.12.2007, I R 66/06, BStBl. II 2008, S. 510 und vom 24.8.2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, S. 2165. Kritisch zur sog. Zentralfunktion des Stammhauses in Tz. 2.4 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze bereits z. B. Strunk/Kaminski, IStR 2000, S. 33, S. 34.

¹³⁶ BGBl. II 2013, S. 349.

¹³⁷ Vom 07.12.2006, BGBl. I 2008, S. 2782.

¹³⁸ Vgl. hierzu Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, § 6 AStG Rz. 75 ff. (Jan. 2013).

¹³⁹ Vgl. zu den steuerlichen Auswirkungen dieser Gestaltung Strunk/Kaminski/Plattes, Stbg 2014, S. 220.

¹⁴⁰ Vgl. Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-Spanien in entsprechender Anwendung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.

sigkeitsstaat des Gesellschafters verpflichtet, die in Spanien erhobene Steuer anzurechnen. Darin kann eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erblickt werden, was nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG einen Ergänzungstatbestand der Wegzugsbesteuerung bildet. Fraglich ist, ob in diesen Fällen die Möglichkeit der Stundung der festgestellten Steuer besteht. Diese ist nach dem Gesetzeswortlaut nur für den Grundtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG vorgesehen, nicht aber für die hier einschlägigen Ergänzungstatbestände.

Bisher hat das BMF sich nicht zu der Frage geäußert, ob in diesem Fall eine Anwendung des § 6 AStG zu erfolgen hat. Hiergegen spricht, dass der BFH¹⁴¹ – allerdings zur alten Rechtslage – entschieden hat, dass der Abschluss eines DBA nicht zu einer Steuerentstrickung führt. Dies wird auch dadurch unterstützt, dass ausweislich der Regierungsbegründung der Gesetzgeber mit dem SEStEG das Ziel verfolgte, die Rechtsprechung zur finalen Entnahme im Gesetz zu verankern.¹⁴² Die FinVerw. hatte zunächst vorgesehen, sich zu dieser Frage in den EStÄR 2008 zu äußern. Danach sollte sowohl die Änderung als auch der Abschluss eines DBA zu einer Entnahme i. S. v. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG führen.¹⁴³ In dieser Regelung wird wie in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ebenfalls auf den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts verwiesen, so dass insoweit eine Übertragung dieser Grundsätze zu erfolgen hätte. In den EStÄR 2008¹⁴⁴ findet sich hierzu keine Aussage, so dass weder vom Vorliegen noch vom Nichtvorliegen eines Ausschlusses oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ausgegangen werden kann.

Allerdings führt u. a. der Abschluss des DBA-Liechtenstein zu zusätzlicher Unsicherheit. In dessen Protokoll¹⁴⁵ wird eine spezielle Regelung für den Fall vorgesehen, in dem durch das Inkrafttreten des DBA Entstrickungstatbestände verwirklicht werden. Die Verhandler des Abkommens gingen also davon aus, dass die erstmalige Anwendung einer neuen DBA-Norm zur Ent-

¹⁴¹ Vgl. BFH vom 16.12.1975, VIII R 3/74, BStBl. II 1976, S. 246.

¹⁴² Vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 28 sowie BMF vom 18.11.2011, IV C 6-S 2134/10/10004, 2011/0802578, BStBl. I 2011, S. 1278 als Reaktion auf die BFH-Urteile vom 17.7.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, S. 464 und vom 28.10.2009, I R 99/08, BStBl. II 2011, S. 1019.

¹⁴³ Vgl. R. 4.3 Abs. 2 EStR i. d. F. der EStÄR-Entwurf 2008 vom 13.5.2008.

¹⁴⁴ Vom 18.12.2008, BStBl. I 2008, S. 1017.

¹⁴⁵ Nr. 4 zu Art. 13 zum DBA Bundesrepublik Deutschland – Liechtenstein.

strickungsbesteuerung führen kann. Allerdings fehlen in anderen DBA vergleichbare Regelungen, so dass insoweit keine einheitliche Praxis besteht.

Haftungsausschluss

Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte.

Präsentation und deren schriftliche Fassung geben unsere Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.

Die vorliegende Präsentation und deren schriftliche Fassung beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.

Wir sind nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die wir in dieser Präsentation und diesem Skript behandelt haben.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Copyright: Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg April 2014 – Alle Rechte vorbehalten.