



# **Bundessteuerberaterkammer**

KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



## Empfehlungen

zur Reform des Internationalen  
Steuerrechts



## **Bundessteuerberaterkammer**

KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit mehr als 88.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften. Neben der Vertretung des Berufsstandes auf nationaler und internationaler Ebene wirkt die BStBK an der Beratung der Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit. Sie fördert außerdem die berufliche Fortbildung der Steuerberater und die Ausbildung des Nachwuchses.

### **Impressum:**

Herausgeber:

Bundessteuerberaterkammer  
Körperschaft des öffentlichen Rechts

Behrenstraße 42  
10117 Berlin

Telefon: 030 24 00 87-0  
Telefax: 030 24 00 87-99

E-Mail: [zentrale@bstbk.de](mailto:zentrale@bstbk.de)  
Internet: [www.bstbk.de](http://www.bstbk.de)

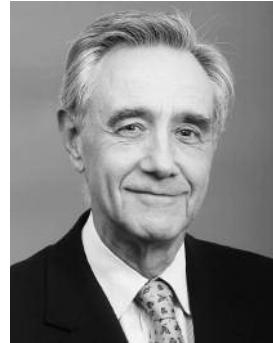
Redaktion: StBin/RAin/vBPIn Cornelia Metzging

© Bundessteuerberaterkammer 2011

## Inhaltsübersicht

<b>Vorwort</b>	5
<b>1. DBA-Politik</b>	7
a) Freistellungs- oder Anrechnungsmethode	7
b) Verbesserung der Anrechnungsmethode	9
c) Informativere Denkschriften zu den Doppelbesteuerungsabkommen	10
<b>2. Betriebsstättenproblematik</b>	11
a) Betriebsstättenbegriff	11
b) Entstrickungs- und Verstrickungsgrundsatz	12
c) Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses	14
<b>3. Hinzurechnungsbesteuerung</b>	17
<b>4. Besteuerung von Funktionsverlagerungen</b>	18
a) Übersicht	18
b) Gegenstand der Besteuerung	19
c) Ermittlung der Grenzpreise	20
d) Konzept der Preisanpassung	22
<b>5. Verlustverrechnung innerhalb der EU</b>	24
<b>6. Korrespondenzprinzip</b>	26
<b>7. Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg bei doppelt     ansässigen Kapitalgesellschaften</b>	28

<b>8. Der Schutz des Steuerbürgers vor Doppelbesteuerung</b>	31
a) Ausländische Dividenden	31
b) Arbeit über die Grenzen	32
c) Grundvermögen im Ausland	33
d) Kinder im Ausland	33
<b>9. Mitglieder des Ausschusses „Internationales Steuerrecht“</b>	34



## Vorwort

Internationales grenzüberschreitendes Denken und Handeln wird durch die zunehmende Globalisierung immer wichtiger und ist für erfolgreiches Wirtschaften geradezu essenziell. Das betrifft nicht nur die Unternehmer, sondern auch die Steuerberater. Immer häufiger werden sie mit internationalen Steuerfragen konfrontiert. Ebenso wie im nationalen Steuerrecht gibt es auch im internationalen Steuerrecht viele Schwachstellen.

Dazu gehört auch die unzureichende Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH. Dessen Entscheidungen werden nur sehr restriktiv angewendet und durch die Finanzverwaltung zu eingeschränkt ausgelegt.

Die Bundessteuerberaterkammer hat sich zum Ziel gesetzt, besonders wichtige Probleme des internationalen Steuerrechts aufzuzeigen und Lösungsansätze zu entwickeln.

Eine generelle Empfehlung ist, das Außensteuergesetz grundlegend zu überarbeiten und es mittelstandsgerecht an die globalisierte Wirtschaft anzupassen. Gesetzesnormen, die auf den ersten Blick nur das deutsche Steuerrecht betreffen, stellen sich häufig als nicht mit dem europäischen Steuerrecht vereinbar heraus.

Die Bundessteuerberaterkammer empfiehlt daher, dass europarechtlichen Bedenken, die bereits im Vorfeld einer Gesetzesänderung vorgetragen werden, größere Beachtung geschenkt wird und Steuerberater und Mandanten nicht darauf angewiesen sind, langwierige Gerichtsverfahren führen zu müssen.

Der Ausschuss „Internationales Steuerrecht“ hat die aktuellen Problemfelder zusammengestellt und analysiert. Herzlichen Dank dafür an die Ausschussmitglieder. Das Resultat sind die folgenden Empfehlungen zur Reform des Internationalen Steuerrechts.

A handwritten signature in black ink, reading "Horst Vinken". The signature is written in a cursive, slightly slanted style.

Dr. Horst Vinken  
Präsident

## 1. DBA-Politik

- Die Bundessteuerberaterkammer hält die Verankerung der Freistellungsmethode für Unternehmensgewinne und Arbeitnehmerbezüge in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen für unverzichtbar; die Anwendung der Anrechnungsmethode muss ein absoluter Ausnahmefall sein.
- „Missbrauchsklauseln“ sollten insbesondere gegenüber anderen Staaten der EU, wie z. B. Großbritannien, nicht in die Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden.
- Das „Gestrüpp“ an Abkommensklauseln und abkommensüberschreibenden, unilateralen Vorschriften muss gelichtet und auf das systematisch Notwendige zurückgeführt werden.
- OECD-Festlegungen, denen Deutschland zugestimmt hat, sollten bei den DBA-Verhandlungen berücksichtigt werden.

### a) Freistellungs- oder Anrechnungsmethode

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Festlegung im Koalitionsvertrag, wonach Deutschland in seinen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch künftig im Grundsatz die Freistellungsmethode vereinbaren wird. Die Freistellungsmethode trägt den Bedürfnissen der exportorientierten deutschen Wirtschaft und ihrer Arbeitnehmer besser Rechnung als die alternativ in Betracht kommende Anrechnungsmethode. Hier sollen lediglich drei wesentliche Vorzüge der Freistellungsmethode hervorgehoben werden.

Erstens ist die exakte Ermittlung und ggf. Umrechnung der freigestellten ausländischen Einkünfte in vielen Fällen entbehrlich, weil sie nicht in die Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer eingehen und allenfalls im Rahmen des Progressionsvorbehalts eine Rolle spielen.

Der Progressionsvorbehalt ist aber bei Kapitalgesellschaften nie und bei einkommensteuerpflichtigen Unternehmen in den wirtschaftlich bedeutenden Fällen von ausländischen Betriebsstätten und Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften innerhalb der Europäischen Union nicht anwendbar.

Zweitens verbessert die Freistellungsmethode die Situation der deutschen Wirtschaft im ausländischen Wettbewerb. Lokale Mitbewerber oder solche aus dritten Staaten unterliegen häufig einer niedrigeren Steuerbelastung. Auch würden die Kosten für den Einsatz von inländischen Mitarbeitern im Ausland steigen, wenn im Ausland erzielte Arbeitseinkünfte nicht mehr freigestellt wären. So müsste bei Nettovereinbarungen auch die auf Auslandszulagen entfallende Einkommensteuer übernommen werden.

Drittens würde im Falle eines allgemeinen Wechsels zur Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne aus ausländischen Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften ein Bruch zur Besteuerung von Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften entstehen, die der Beteiligungsertragsbefreiung oder dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Ein solcher Dualismus würde Unternehmen aus steuerlichen Gründen vielfach zwingen, ihr Auslandsengagement in Form von Tochterkapitalgesellschaften zu führen; hierin läge eine unerwünschte Einwirkung des Steuerrechts in die betriebliche Organisation. Die Abschaffung der Beteiligungsertragsbefreiung und die damit zwingend verbundene Wiedereinführung der indirekten Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ist keine ernsthaft in Betracht zu ziehende Option, denn sie ist angesichts des heutigen Grades der Globalisierung und der Komplexität von Unternehmensgruppen kaum mehr praktikabel durchführbar. Wichtige ausländische Staaten beschreiten oder prüfen aus diesem Grunde derzeit den entgegengesetzten Weg (z. B. Großbritannien, Kanada und USA).

Die partielle Einschränkung der Freistellungsmethode durch Aktivitätsklauseln kann ein geeignetes Mittel sein, um unangemessene Steuervorteile durch die Freistellung leicht verlagerbarer passiver Einkünfte zu verhindern.



Aktivitätsklauseln sollten allerdings nicht flächendeckend gegenüber vergleichbar besteuerten Industriestaaten vereinbart werden. Sie führen zwangsläufig zu systematischen Brüchen und praktischen Zweifelsfragen. Namentlich zur Vermeidung niedrig besteuert passiver Einkünfte ist auf die Regelungen des Außensteuergesetzes zu verweisen (Hinzurechnungsbesteuerung, §§ 7 bis 14, § 20 Abs. 2 AStG). In Abweichung von der bisherigen Abkommenspraxis sollten die Rechtsfolgen der Aktivitätsklauseln – entsprechend den Regelungen des Außensteuergesetzes – auf die passiven Einkünfte begrenzt werden und nicht die aktiven Einkünfte aus derselben ausländischen Quelle infizieren. Darüber hinaus sind die derzeit bestehenden unabgestimmten Auswirkungen der Aktivitätsklauseln auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Dividenden einerseits bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer und andererseits bei der Gewerbesteuer zu bereinigen.

Deutschland sollte an dem auch von der OECD anerkannten Grundsatz des Verbots der virtuellen Doppelbesteuerung festhalten. Ausländische steuerliche Förderungsmaßnahmen sollten den betroffenen Steuerpflichtigen zugutekommen, nicht dem deutschen Steueraufkommen. Die Vereinbarung von allgemein wirkenden Subject-to-tax-Klauseln (wie bspw. mit Großbritannien) ist daher abzulehnen. Sie stehen im Übrigen in einem Wertungswiderspruch zu den seit Jahrzehnten üblichen Switch-over-Klauseln, die den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode von im Einzelnen beschriebenen Voraussetzungen und der erfolglosen Durchführung eines Konsultationsverfahrens mit dem anderen Vertragsstaat abhängig machen.

### **b) Verbesserung der Anrechnungsmethode**

Die Bundessteuerberaterkammer sieht ein dringendes Bedürfnis, die zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im innerstaatlichen Steuerrecht ausschließlich und in den Doppelbesteuerungsabkommen für bestimmte Einkünfte vorgesehene Anrechnungsmethode in ihrer Wirkungsweise zu verbessern und den heutigen Gegebenheiten anzupassen.

Die Doppelbesteuerung wird durch die Anrechnungsmethode in ihrer derzeitigen Form nicht vermieden, wenn ausländische Einkünfte in einer Verlustsituation erzielt werden. Nach geltender Rechtslage scheitert die Anrechnung daran, dass im Zeitpunkt des Bezugs der ausländischen Einkünfte wegen der anderweitigen Verluste hierauf keine deutsche Steuer anfällt. Die ausländischen Einkünfte mindern jedoch den Verlustvortrag und führen somit – wirtschaftlich betrachtet – später zu einer deutschen Steuerbelastung. Zur Lösung dieser Problematik sollte – wie in vielen ausländischen Staaten – ein Anrechnungsvortrag vorgesehen werden. Dieser würde es erlauben, die ausländische Steuer auf die durch die ausländischen Einkünfte wirtschaftlich verursachte inländische Steuer eines späteren Veranlagungszeitraumes anzurechnen. Die im deutschen Steuerrecht vorgesehene Möglichkeit des Abzugs der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte ist kein geeigneter Ausgleich für den fehlenden Anrechnungsvortrag, weil sie die Doppelbesteuerung nur zu einem geringfügigen Teil vermeidet. Ein Anrechnungsvortrag für Anrechnungsüberhänge, die nur darauf beruhen, dass im Ausland ein höheres Steuerniveau als im Inland besteht, sollte nicht eingeführt werden.

### **c) Informativere Denkschriften zu den Doppelbesteuerungsabkommen**

Infolge der Internationalisierung aller Lebensbereiche betreffen die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen immer mehr Steuerpflichtige und deren Steuerberater. Da es zu den einzelnen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen im Regelfall keine allgemein erläuternden Verwaltungsanweisungen gibt, sollten die Denkschriften zu den Abkommen ausführlicher als bislang abgefasst werden und insbesondere die Bedeutung aller Abweichungen vom OECD-Musterabkommen erläutern. Für die regelmäßig in (nahezu) allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Besonderheiten würde der Praxis auch die Veröffentlichung eines deutschen Abkommensmusters mit fachlichen Erläuterungen helfen (vgl. das US-Musterabkommen nebst zugehörigen Technical Explanations).

## 2. Betriebsstättenproblematik

- Bei der Betriebsstättenbesteuerung muss die enge Auslegung des Betriebsstättenbegriffs und der deutsche Vorbehalt zum OECD-MA vor dem Hintergrund möglicher Doppelbesteuerungen überdacht werden (insbesondere bei der Lohnsteuer).
- Das Entstrickungskonzept von Gesetzgeber und Finanzverwaltung ist zu weitgehend; es ist zumindest unionsrechtskonform einzuschränken.
- Der OECD-Ansatz zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten muss konsistent umgesetzt werden; eine rein innerstaatliche Umsetzung (als „Treaty Override“) ist nicht ausreichend.

### a) Betriebsstättenbegriff

Der Betriebsstättenbegriff hat in den letzten Jahren auf internationaler Ebene eine deutliche Ausweitung erfahren. Besonders bedeutsam ist die in der internationalen Praxis inzwischen übliche weite Auslegung der notwendigen Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung, „durch die“ die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. So betont der OECD-Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA (Tz. 4.6), dass Dienstleistungstätigkeiten „an“ einer fremden Geschäftseinrichtung, z. B. in Räumen des Auftraggebers, Betriebsstätten begründend sein können, was faktisch zu einer Besteuerung von „unechten“ Dienstleistungsbetriebsstätten führt. Deutschland folgt hingegen weiterhin der traditionellen Auslegung des Betriebsstättenbegriffs, und hat dies durch einen Vorbehalt zum sog. Anstreicher-Beispiel des OECD-Musterkommentars (Tz. 45.7 und 45.8) zum Ausdruck gebracht.

Aufgrund der international unterschiedlichen Interpretation des Betriebsstättenbegriffs sind abweichende Sachverhaltsbeurteilungen im Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat in Bezug auf das Bestehen einer Betriebsstätte programmiert.

Die in Deutschland herrschende enge Auslegung des Betriebsstättenbegriffs kann für deutsche Unternehmen mit Auslandsaktivitäten zu Doppelbesteuerungen führen. Des Weiteren kann es auch in Bezug auf die Lohn- und Einkommensteuer von Arbeitnehmern zu Doppelbesteuerungen kommen, da die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht im Betriebsstättenstaat vom ersten Tag an gewähren, wenn die Vergütungen für die Tätigkeit von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden (entsprechend Art. 15 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Buchst. c OECD-MA). Deutschland sollte deshalb seine restriktive Auslegung des Betriebsstättenbegriffs überdenken, da mittlerweile die große Mehrheit der wichtigsten deutschen Handelspartner der Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs gefolgt ist.

Wird an dem engen Betriebsstättenbegriff festgehalten, sollten jedenfalls zur Vermeidung von definitiven lohn- bzw. einkommensteuerlichen Doppelbesteuerungen geeignete verfahrensrechtliche Mechanismen geschaffen werden. So ist im Doppelbesteuerungsfall, wenn keine Veranlagung des Arbeitnehmers erfolgt und die Lohnsteuerbescheinigung bereits ausgestellt ist, eine Korrektur einer in Deutschland erhobenen Lohnsteuer durch unilaterale Mechanismen nur im Rahmen des § 164 Abs. 2 AO möglich. Deshalb sollte geregelt werden, dass ein zwischenstaatliches Verständigungsverfahren auch durch den Arbeitgeber für den oder die betroffenen Arbeitnehmer geführt werden kann. Darüber hinaus sollte das Verständigungsergebnis hinsichtlich der Lohnsteuer für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers bindend sein. Dies sollte auch international abgestimmt und in Doppelbesteuerungsabkommen geregelt werden.

### **b) Entstrickungs- und Verstrickungsgrundsatz**

Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll der in § 4 Abs. 1 Satz 3 f. EStG bzw. § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG geregelte Entstrickungsgrundsatz bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte – und augenscheinlich auch bei einer Erbringung von Nutzungsüberlassungen – zur Gewinnrealisation führen.

Der Entstrickungsgrundsatz sollte überdacht werden, da er der im Steuerrecht überwiegend befürworteten Markteinkommenstheorie widerspricht, wonach Einkommen der tatsächlich erwirtschaftete, am Markt realisierte Erfolg ist. Die im Entstrickungsgrundsatz geregelte Sofortbesteuerung von unrealisierten Gewinnen bzw. stillen Reserven anlässlich der Überführung eines Wirtschaftsguts in einen ausländischen Unternehmensteil oder der Erbringung von Leistungen an diesen dürfte – trotz der Vorschrift des § 4g EStG – überdies europarechtlich fragwürdig sein, da in vielen Konstellationen eine zeitlich frühere oder absolut höhere Besteuerung als im reinen Inlandsfall eintritt. Deshalb sollte zumindest wahlrechtsweise eine aufgeschobene Gewinnverwirklichung bei unternehmensinternen Vorgängen gestattet werden. Des Weiteren muss überdacht werden, ob in den Fällen, in denen das Gesamtunternehmen tatsächlich keinen Gewinn erzielt, aus verfassungs- und europarechtlichen Gründen ein Gewinn für die unternehmensinterne Leistung überhaupt angesetzt werden kann.

Sofern grundsätzlich am Entstrickungsgrundsatz festgehalten wird, muss mindestens eine Entschärfung der Entstrickungsbesteuerung erreicht werden, indem etwa der Anwendungsbereich von § 4g EStG auch auf beschränkt Steuerpflichtige, auf Umlaufvermögen und auf Vermögens- und Leistungstransfers in Nicht-EU-Staaten ausgedehnt wird. Der Entstrickungsgrundsatz muss überdies mindestens konkretisiert und eingegrenzt werden. Die in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG enthaltenen Entstrickungsregelungen erscheinen wegen ihres zu weit geratenen, allgemeinen Wortlauts im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und unter dem Aspekt einer wünschenswerten Rechts- und Planungssicherheit bedenklich. So könnte z. B. auch der erstmalige Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Freistellungsmethode mit dem Betriebsstättenstaat eine Entstrickung aller stillen Reserven im gesamten Betriebsstättenvermögen nach sich ziehen. Fraglich könnte auch sein, ob nicht bereits eine Steuererhöhung im Betriebsstättenstaat den Entstrickungstatbestand erfüllt, wenn sich dadurch die Steueranrechnung erhöht.

Des Weiteren ist bislang der sog. Verstrickungsgrundsatz in § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 2 EStG nicht in spiegelbildlicher, sondern in asymmetrischer Weise zum Entstrickungsgrundsatz geregelt. Dies führt teilweise zu fragwürdigen Besteuerungsergebnissen. So ist eine Verstrickung von Dienstleistungen mangels Einlagefähigkeit nicht möglich, während eine Entstrickung von Nutzungsüberlassungen geregelt ist. Allerdings sollte im Hinblick auf die Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte auch ein Abzug von Aufwendungen gestattet sein, die für Nutzungsüberlassungen und andere Leistungen eines ausländischen Unternehmensteils (Stammhaus oder Betriebsstätte) an einen inländischen Unternehmensteil entstehen. Überdies ist der Verstrickungsgrundsatz auf Fälle beschränkt, in denen auf die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte die Freistellungsmethode anzuwenden ist. Im Anrechnungsfall kann es aber zu Anrechnungsüberhängen kommen, wenn für Zwecke des Anrechnungshöchstbetrags kein Gewinn für die ausländische Betriebsstätte angesetzt wird.

### **c) Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses**

Die deutsche Abkommenspraxis folgt bei der Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses den Vorgaben von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, wonach die Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnabgrenzung als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen fingiert wird. Bislang wird diese Selbstständigkeitsfiktion in einer eingeschränkten Weise interpretiert, während nach der neuen OECD-Auffassung (2010 „Authorised OECD Approach“, 2010 AOA) die Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte umfassend begriffen wird. Insbesondere sollen nach dem AOA 2010, der Betriebsstätte für ihre Tätigkeiten auch Gewinne zugerechnet werden können, wenn das Gesamtunternehmen einen Verlust erzielt und umgekehrt. Dieser Grundsatz sollte nur auf neue Doppelbesteuerungsabkommen angewendet werden, die dem Art. 7 Abs. 2 OECD-MA i. d. F. 2010 folgen, was bislang nicht der Fall ist. Sofern der Gesetzgeber eine Übernahme des AOA gegenüber Ländern beabsichtigen sollte, mit denen bereits Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurden, sollte eine Neuverhandlung der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen erwogen werden.

Einer einseitigen Übernahme des AOA (z. B. im Wege eines Doppelbesteuerungsabkommens-Anwendungsgesetzes) oder einer Übernahme des AOA im Wege der dynamischen Abkommensauslegung stehen demgegenüber verfassungsrechtliche Bedenken wegen eines möglichen Treaty Overriding entgegen.

Soweit die Selbstständigkeitsfiktion sinnvoll auf das Einheitsunternehmen übertragen werden kann, sollte der Gesetzgeber eine konsequente Umsetzung dieses Abgrenzungsmaßstabs sicherstellen. Die aktuelle Rechtspraxis der Betriebsstättenzurechnung ist demgegenüber in manchen Bereichen zu überdenken. So ist z. B. die Regelung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze fragwürdig, wonach einer Betriebsstätte nur Gewinne zugerechnet werden könnten, wenn es sich um eine Haupttätigkeit der Betriebsstätte handelt (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24. Dezember 1999, Tz. 3.1.2.). Einer Betriebsstätte sollte ein funktionsgerechter Gewinn vielmehr auch dann zugeordnet werden können, wenn es sich nicht um eine Haupttätigkeit handelt. Des Weiteren widerspricht es der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte, wenn im Sinne der sog. Zentralfunktion des Stammhauses diesem regelmäßig die dem Gesamtunternehmen dienenden Finanzmittel sowie Beteiligungen zuzurechnen sein sollen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24. Dezember 1999, Tz. 2.4 Abs. 4). Der Selbstständigkeitsfiktion entspricht es vielmehr, die Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen bei der Zurechnung von Funktionen und Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte zu respektieren. Da auch ein selbstständiges Unternehmen eine Holding- oder Finanzierungsfunktion übernehmen kann, sollte dies auch einer Betriebsstätte zugebilligt werden, indem eine entsprechend großzügige Anerkennung einer „tatsächlichen Zugehörigkeit“ der betreffenden Wirtschaftsgüter angewandt wird.

Einer Konkretisierung bedarf schließlich auch die Selbstständigkeitsfiktion im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen ist.

Bislang werden hier die innerstaatlichen Vorschriften (z. B. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG; § 9 Nr. 3 GewStG) unter sinngemäßer Anwendung der abkommensrechtlichen Selbstständigkeitsfiktion interpretiert. Da eine Regelung des Abgrenzungsmaßstabs fehlt, sollte der Gesetzgeber zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten eine klare gesetzliche Regelung schaffen, die die Reichweite der Selbstständigkeitsfiktion verdeutlicht. Diese Regelung sollte so weit wie möglich mit den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen im Einklang stehen.



### 3. Hinzurechnungsbesteuerung

- Die Bundessteuerberaterkammer hält eine Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG) für dringend erforderlich. Dies gilt vor allem für den nicht mehr zeitgemäßen Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG, der neue Geschäftsmodelle des modernen Wirtschaftslebens nicht berücksichtigt.

Für mittelständische Unternehmen sind dabei insbesondere die Tatbestände des § 8 Abs. 1 Abs. 4 und 5 des AStG im Hinblick auf die sog. „schädliche Mitwirkung“ dringend zu entschärfen. Letztere ist – schon aufgrund der zunehmend arbeitsteiligen und integrierten Leistungserstellungsprozesse und der in Familienunternehmen meist knappen Personalressourcen – regelmäßig nicht vermeidbar, so dass die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung unverhältnismäßig ist. Die Mitwirkung des inländischen Steuerpflichtigen bei den Leistungen einer ausländischen Tochtergesellschaft (bzw. nach § 20 Abs. 2 AStG auch bei einer ausländischen Betriebsstätte) wird durch die Einkunftsabgrenzung ausreichend berücksichtigt.

Die Grenze für eine ausländische niedrige Besteuerung von derzeit 25 % (§ 8 Abs. 3 AStG) ist auf den Körperschaftsteuersatz von 15 % abzusenken. Die implizite Berücksichtigung der Gewerbesteuer ist im Hinblick auf die Nichtsteuerbarkeit von ausländischen Betriebsstättengewinnen verfehlt.

## 4. Besteuerung von Funktionsverlagerungen

- Die Bundessteuerberaterkammer regt eine Überprüfung der bestehenden Regelungen an, da der mutmaßliche Wille des Gesetzgebers in einer ganzen Reihe von zentralen Punkten nicht klar zum Ausdruck kommt. Diese Revision sollte die gegenwärtige Entwicklung auf der internationalen Ebene berücksichtigen und auch für weitere Erkenntnisse, die sich vor allem im Zusammenhang mit dem Projekt der OECD zu Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern ergeben, offenbleiben.

### a) Übersicht

Mit ihren Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen hat die Finanzverwaltung zu den neuen Regelungen der Besteuerung betrieblicher Reorganisationen (Funktionsverlagerungen) umfassend Stellung genommen. Gleichwohl erscheinen die Positionen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung noch immer sehr „modern“, so dass die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen für die betroffenen Unternehmen mit erheblichen Belastungen und Doppelbesteuerungsrisiken verbunden ist. Daneben erscheinen die Vorgaben der Rechtsverordnung (Funktionsverlagerungsverordnung) nicht durchgängig mit den Regelungen des EStG im Einklang zu stehen. Diese Punkte können hier nicht in allen Verästelungen diskutiert werden. Sie sollten es aber notwendig machen, dass die Regelungen des Gesetzes und der Rechtsverordnung noch einmal auf den Prüfstand gestellt werden. Abstimmungs- und Überarbeitungsbedarf bestehen nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sowohl in Bezug auf den Gegenstand der Besteuerung (den Begriff des Transferpakets), als auch die Vorgaben zur Bestimmung der Mindest- und Höchstpreise (Grenzpreise) sowie das Konzept der Preisanpassungen. Hierbei gilt es, die Regelungen der Rechtsverordnung auf den Rahmen zu begrenzen, der durch die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage vorgegeben ist.

Sorge bereitet aber auch die Tatsache, dass sich der hypothetische Fremdvergleich in der bestehenden Form (bisher) nicht mit den Richtlinien der OECD deckt. Schließlich muss man sehen, dass die Rechtsverordnung ein sehr spezifisches Bewertungsverfahren vorschreibt, das den vielfältigen Fallkonstellationen, die sich in der betrieblichen Praxis ergeben können, nicht immer gerecht wird.

#### **b) Gegenstand der Besteuerung**

Im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs werden der Mindestpreis des Leistenden und der Höchstpreis des Leistungsempfängers von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. Bei Funktionsverlagerungen sind diese Gewinnerwartungen auf der Grundlage des „Transferpakets“ zu ermitteln. Daher sind in diesem Zusammenhang die finanziellen Überschüsse aus dem Transferpaket wertrelevant. Für die Finanzverwaltung setzt dies voraus, dass die bewertungsrelevanten Zahlungsströme nach den Grundsätzen des IDW für die Durchführung von Unternehmensbewertungen aus aufeinander abgestimmten Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Finanzplanungen abgeleitet werden. Vergleicht man diesen Bezug auf Unternehmensbewertungen mit den Bestimmungen im Gesetz und vor allem auch mit der Begründung, die für die Fraktionen CDU/CSU und SPD für die Einführung des Gesetzes maßgebend waren, kann man den Eindruck gewinnen, dass die ursprüngliche Zielrichtung des Gesetzes und die Vorgaben der Exekutive auseinander gehen. Die Gesetzesbegründung stellt mehr als eindeutig auf „immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile“ ab, die „in Deutschland geschaffen“ und „mit Hilfe deutscher Infrastruktur erstellt“ wurden, sowie auf die voraussichtlichen Erträge aus diesen Wirtschaftsgütern (BT-Drs. 16/4841, S. 84). Die Fokussierung auf Wirtschaftsgüter und Vorteile wird auch durch die Tatsache verstärkt, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Neufassung des Gesetzestextes im Jahr 2010 die alternativ mögliche Einzelverrechnung aufwertete. Sie wird auch im Rahmen der Definition des Funktionsverlagerungstatbestands noch zutreffend adressiert (§ 1 Abs. 2 FVerlV). In eine andere Richtung gehen aber die weiteren Vorgaben der Rechtsverordnung.

So soll zum „Transferpaket“ insbesondere auch die „Funktion“ selbst gehören (§ 1 Abs. 3 FVerIV). Im Unterschied zu immateriellen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen, deren Ertragspotenziale zeitlich in aller Regel begrenzt sind, wird mit der „Funktion“ der voraussichtliche Ertrag aus der im Zweifel dauerhaft ausgeübten Geschäftstätigkeit erfasst. Wendet man hier die Grundsätze des IDW für die Durchführung von Unternehmensbewertungen an, wird deutlich, dass dabei auch die künftigen Erträge zu erfassen sind, die aus der Re-Investition der ursprünglichen Rückflüsse im Ausland resultieren. Mit in Deutschland geschaffenen Werten hat das nichts mehr zu tun. Vielmehr erscheint es so, als bedeute das „Transferpaket“ nichts anderes als die Besteuerung der „unternehmerischen Geschäftschance“ im neuen Kleid. Wenn der Gesetzgeber das Transferpaket in diesem Sinne verstanden wissen will, sollte er das im Gesetz auch unmissverständlich zum Ausdruck bringen. Ohne klare Regelung bleibt der Eindruck, dass sich die Finanzverwaltung im Rahmen ihrer Rechtsverordnung außerhalb der Grenzen bewegt, die durch die Ermächtigungsgrundlage im Gesetz gezogen sind.

### **c) Ermittlung der Grenzpreise**

Ein zweiter Bereich, in dem der Wille des Gesetzgebers für viele Anwender nicht ausreichend klar zum Ausdruck kommt, betrifft die Ermittlung der Grenzpreise. Nach den Regelungen des AStG hat der Steuerpflichtige zur Durchführung des „hypothetischen Fremdvergleichs ... aufgrund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt“ (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG). Gewinnpotenziale sind nach der FVerIV „die aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Barwert), auf die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ... aus der Sicht des verlagernden Unternehmens nicht unentgeltlich verzichten würde und für die ein solcher Geschäftsleiter aus der Sicht des übernehmenden Unternehmens bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen“ (§ 1 Abs. 4 FVerIV).

Welche Steuern bei der Ableitung der Reingewinne wie zu berücksichtigen sind, wird durch das Schreiben der Finanzverwaltung präzisiert. Kontrovers diskutiert wird aber in der Unternehmenspraxis vor allem die Frage, ob auch die auf einen Übertragungsgewinn entfallenden Steuern zu berücksichtigen sind. Diese Frage wird zwar durch das Schreiben der Finanzverwaltung bejaht diese Antwort lässt sich aber aus dem Gesetz oder der Rechtsverordnung nicht klar und eindeutig herauslesen (wenn auch der Grundsatz des Fremdvergleichs und wirtschaftliche Überlegungen die Sichtweise der Finanzverwaltung stützen), so dass man Zweifel haben kann, ob das Gesetz ausreichend bestimmt ist. Das gilt umso mehr, als der Einbezug von Steuern auf einen Übertragungsgewinn materiell nicht ganz unbedeutend ist. Dieses Problem verschärft sich noch, wenn berücksichtigt wird, dass es auf Ebene der OECD zum hypothetischen Fremdvergleich keine vergleichbare Leitlinie gibt. Im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht ist auf Ebene der OECD die Bestimmung von Mindestpreisen, Höchstpreisen und Einigungsbereichen nicht bekannt.

Im Ausland dürfte man aber auch Schwierigkeiten haben, die Regelungen zur Bestimmung der Grenzpreise bei Verlusten zu verstehen. Erwartet das Unternehmen dauerhafte Verluste, wird nach der FVerlV der Mindestpreis des die Funktion abgebenden Unternehmens durch die zu erwartenden Verluste oder die ggf. anfallenden Schließungskosten begrenzt; maßgebend ist der „niedrigere absolute Betrag“ (§ 7 Abs. 3 FVerlV). Diese Regelung ist auch dann nicht auf Anhieb nachvollziehbar, wenn davon ausgegangen wird, dass „durch die Funktionsverlagerung Schließungskosten für das verlagernde Unternehmen vermieden werden“.

#### **d) Konzept der Preisanpassung**

Interpretationsbedürftig sind schließlich die Regelungen zur Preisanpassung. Nach den Bestimmungen des AStG ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten, wenn wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung sind, die Verrechnungspreisbestimmung auf der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs beruht und die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung abweicht, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag (§ 1 Abs. 3 Satz 11 AStG).

Nach der Funktionsverlagerungsverordnung ist eine „erhebliche Abweichung“ gegeben, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs liegt. Offen bleibt, was unter „tatsächliche Gewinnentwicklung“ zu verstehen ist. „Tatsächlich“ kann sich ja im Grunde nur auf zum Zeitpunkt der Prüfung abgelaufene Perioden beziehen. Nur schwer verständlich ist aber, dass der neue Einigungsbereich durch den ursprünglichen Mindestpreis begrenzt werden soll. Der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis wird ja bei genauer Betrachtung nur dann zutreffend ermittelt, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung sowohl bei der Bestimmung des Höchstpreises als auch bei der Bestimmung des Mindestpreises zugrunde gelegt wird: Verbessern sich die Aussichten für die Zukunft, klettert auch der Preis, den das abgebende Unternehmen mindestens fordern würde.

Über die technischen Unzulänglichkeiten der gesetzlichen Vorschrift hinaus stellt sich im Zusammenhang mit der Preisanpassung auch die Frage, welche Rückwirkungen sich aus der gesetzlichen oder einer vertraglichen Anpassungsregelung auf die Ermittlung der Grenzpreise aus Sicht der beteiligten Vertragsparteien ergeben. In jedem Fall ist zu vermuten, dass die Ausübung der Preisanpassungsoption durch den Fiskus mit der Gefahr von Doppelbesteuerungen verbunden ist, die nur schwer zu beheben sein dürfte.

Das gilt vor allem dann, wenn eine positive Gewinnentwicklung auf Faktoren (Investitionen, andere Maßnahmen oder die Entwicklung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen) beruht, die aus Sicht eines Auslands ihren Ursprung im Ausland haben. Von daher sollte im Rahmen einer Überarbeitung der gesetzlichen Regelung dringend darauf geachtet werden, dass die tatsächlich eingetretene Gewinnentwicklung eine Korrektur der Verrechnungspreise nur insoweit rechtfertigt, als sie auf Maßnahmen zurückgeführt werden kann, die bis zum Verlagerungszeitpunkt bereits angelegt waren.

## 5. Verlustverrechnung innerhalb der EU

- Die Bundessteuerberaterkammer hält es für erforderlich, den Begriff und die Kriterien für die steuerliche Berücksichtigung sog. finaler Verluste zu definieren.

Der EuGH hat in seiner Grundsatzentscheidung Marks & Spencer (Rs. C-446/03, Urteil vom 13. Dezember 2005) zur Frage der Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften geurteilt, dass diese unter sehr engen Voraussetzungen nur dann abzugsfähig seien, wenn diese im Sitzstaat unter keinen denkbaren Umständen mehr abziehbar sind, etwa weil die Tochtergesellschaft liquidiert worden ist. Entscheidend ist also auf die Finalität der ausländischen Verluste abzustellen.

Diese Rechtsprechung hat der EuGH auch auf ausländische Betriebsstättenverluste ausgedehnt (grundlegend: EuGH-Urteil in der Rs. C-414/06, Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium).

Mit BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009 hat die Finanzverwaltung die Urteilsgrundsätze des BFH zur Folgeentscheidung im „Lidl“-Verfahren vom 17. Juli 2008, Az. I R 84/04 zur Behandlung ausländischer Betriebsstättenverluste mit einem Nichtanwendungserlass belegt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ergibt sich im Ergebnis kein Anwendungsbereich für die ausnahmsweise Geltendmachung ausländischer Betriebsstättenverluste beim deutschen Stammhaus in DBA-Freistellungsfällen. Selbst die Aufgabe der ausländischen Betriebsstätte oder die Veräußerung des Betriebsstättenvermögens führe zu keinem finalen Verlust, denn der Steuerpflichtige könne jederzeit eine neue Betriebsstätte eröffnen, von deren Gewinn ein Verlust abgezogen werden könnte. Faktisch sieht die Finanzverwaltung keinen Anwendungsbereich für einen grenzüberschreitend zu berücksichtigenden finalen Verlust.

Die beiden BFH-Urteile vom 9. Juni 2010 (Az. I R 100/09 und I R 107/09) haben zur Frage der Finalität EU-ausländischer Betriebsstättenverluste einige Klarstellungen gebracht.



So sind vom BFH explizit die Fälle der Umwandlung, des Verkaufs, der Übertragung oder der Aufgabe der Betriebsstätte genannt. Der Bundesfinanzhof hat damit der Abwehrhaltung der Finanzverwaltung klare Grenzen aufgezeigt.

Die Bundessteuerberaterkammer regt eine gesetzliche Definition der Finalität zu berücksichtigender ausländischer Verluste bei ausländischen Tochtergesellschaften und ausländischen Betriebsstätten an.

## 6. Korrespondenzprinzip

- Die Bundessteuerberaterkammer empfiehlt, das in § 8b KStG geregelte materielle Korrespondenzprinzip insbesondere in Auslandssachverhalten zugunsten einer steuerlich systemgerechten Lösung aufzugeben. Auch das formelle Korrespondenzprinzip sollte bei ausländischen Gesellschaftern gestrichen werden.

Mit dem Jahressteuergesetz 2007 hat der Gesetzgeber im deutschen Ertragsteuer- und Verfahrensrecht das sog. Korrespondenzprinzip verankert. Zur Verhinderung von eventuellen Besteuerungslücken hängt nun die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter und der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft von ihrer steuerlichen Vorbelastung beim Leistenden ab (*materielle Korrespondenz*). Durch § 32a KStG sind zudem verfahrensrechtliche Hindernisse zur Herstellung der *formellen Korrespondenz* weitgehend beseitigt worden.

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen führt die Anwendung des materiellen und formellen Korrespondenzprinzips in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt in der Regel zu einem – unter rechtspolitischen Gesichtspunkten – sachgerechten und steuersystematisch zumindest vertretbaren Ergebnis und ist daher grundsätzlich zu begrüßen. Es ist jedoch nicht vollumfänglich gelungen, die Besonderheiten grenzüberschreitender Sachverhalte im Kontext der materiellen und formellen Korrespondenz hinreichend zu berücksichtigen und umzusetzen. Vor allem in Bezug auf Geschäftsvorfälle zwischen ausländischen Tochtergesellschaften (Dreieckskonstellation), die lediglich nach deutscher, aber nicht nach ausländischer Rechtswertung als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind, besteht weiterhin ein dringender Klärungs- bzw. Klarstellungsbedarf, um nicht beabsichtigte internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Während bei verdeckten Einlagen das formelle Korrespondenzprinzip in Inlandsfällen ebenfalls zu sachgerechten Ergebnissen führt, bestehen erhebliche Zweifel, ob die Anwendung des materiellen Korrespondenzprinzips dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerecht wird. Weshalb die fehlerhafte, aber verfahrensrechtlich nicht mehr änderbare steuerliche Behandlung einer verdeckten Einlage beim Gesellschafter in Inlandsfällen die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft erhöhen soll, kann kaum rechtlich überzeugend begründet werden. Erst recht darf die Besteuerung einer Gesellschaft im Inland in grenzüberschreitenden Fällen nicht davon abhängen, wie der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die – aus deutscher Sicht – verdeckte Einlage würdigt. Internationale Doppelbesteuerung ist nahezu unausweichlich die Folge. Der Gesetzgeber wäre daher gut beraten, die materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen insgesamt, zumindest jedoch in Fällen mit Auslandsbezug zugunsten einer steuerlich systemgerechten Lösung aufzugeben. Auch die formelle Korrespondenz sollte bei ausländischen Gesellschaftern gestrichen werden.

## **7. Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften**

- Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg in § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG muss auf Gewinnausschüttungen von doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften erweitert werden.

Durch entsprechende Änderungen in § 4a Abs. 2 GmbHG und § 5 Abs. 2 AktG im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I 2008, S. 2026) können in Deutschland gegründete und in das deutsche Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaften von vornherein ihre Geschäftsleitung im Ausland haben oder später dorthin verlegen, ohne dadurch ihre Rechtsfähigkeit als juristische Person zu verlieren, wie dies noch unter der im deutschen Gesellschaftsrecht vorherrschenden „Sitztheorie“ der Fall gewesen wäre. Im Ausland gegründete und dort registrierte Kapitalgesellschaften, deren Geschäftsleitung sich (faktisch) in Deutschland befindet, sind ungeachtet des Auseinanderfallens von Sitzungssitz und Verwaltungssitz für die Anwendung der deutschen Rechtsvorschriften als juristische Personen zu behandeln, sofern das Recht des betreffenden Gründungsstaats dies zulässt. Seit der „Überseering-Entscheidung“ des EuGH vom 5. November 2002, Rs. C-208/00, führt daran jedenfalls bei Kapitalgesellschaften aus einem anderen EU-Mitgliedsstaat kein Weg mehr vorbei.

Solche doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften mit dem Sitzungssitz im einen und dem Verwaltungssitz (Geschäftsleitung) in einem anderen Staat sind inzwischen vor allem in mittelständischen Unternehmensgruppen eine häufig anzutreffende Erscheinung. Nicht selten werden ausländische Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen unbeabsichtigt und unfreiwillig zu doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften, wenn Geschäftsführer der deutschen Muttergesellschaften eine solche Leitungsfunktion auch bei den ausländischen Tochtergesellschaften innehaben und Entscheidungen faktisch von Deutschland aus treffen.

Da doppelt ansässige Kapitalgesellschaften längst Realität sind, besteht ein dringender Bedarf für eine Anpassung der gewerbesteuerlichen Kürzungsvorschriften für Schachteldividenden in § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG. Nach § 9 Nr. 2a GewStG sind von einer inländischen Kapitalgesellschaft bezogene Schachteldividenden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mutterunternehmens zu kürzen; § 9 Nr. 7 GewStG sieht für Schachteldividenden von einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine entsprechende – von bestimmten Aktivitätsanforderungen abhängige – Kürzung vor. Ohne eine Änderung dieser Kürzungsvorschriften können Schachteldividenden, die von einer doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft bezogen werden, möglicherweise weder nach § 9 Nr. 2a GewStG noch nach § 9 Nr. 7 GewStG gekürzt werden. Eine sachliche Rechtfertigung gibt es für einen völligen Ausschluss von jeglicher Kürzung nicht.

Eine **ausländische Kapitalgesellschaft** muss nach der in § 9 Nr. 7 GewStG enthaltenen Legaldefinition Sitz **und** Geschäftsleitung im Ausland haben. Aufgrund dieser doppelten Bezugnahme auf Sitz **und** Geschäftsleitung kann eine doppelt ansässige Kapitalgesellschaft, die entweder nur ihren Sitz oder nur ihre Geschäftsleitung im Ausland hat, von vornherein nicht unter diese Vorschrift subsumiert werden. § 9 Nr. 2a GewStG definiert nicht, was unter einer **inländischen Kapitalgesellschaft** im Sinne der Vorschrift zu verstehen ist. Nach einer zwischen dem Bund und den Ländern abgestimmten, aber bislang nirgends veröffentlichten Auffassung der Finanzverwaltung soll eine inländische Kapitalgesellschaft i. S. v. § 9 Nr. 2a GewStG neben einem Satzungssitz mindestens noch eine Betriebsstätte im Inland erfordern. Eine solche Anknüpfung an eine inländische Betriebsstätte würde doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, die im Inland lediglich einen Satzungssitz haben, von jeglicher Kürzung ausschließen.

Eine sachgerechte Lösung könnte darin bestehen, den doppelten Bezug auf Sitz **und** Geschäftsleitung in § 9 Nr. 7 GewStG durch eine ausschließliche Bezugnahme auf eine Geschäftsleitung im Ausland zu ersetzen.

In § 9 Nr. 2a GewStG wäre durch eine entsprechende Ergänzung des Gesetzeswortlauts klarzustellen, dass eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland als inländische Kapitalgesellschaft im Sinne der Vorschrift zu gelten hätte. Eine solche Lösung ließe sich nahtlos in das bisherige System einfügen und würde zu keinen weiteren Verwerfungen führen.

Eine doppelte Bezugnahme auf Sitz und Geschäftsleitung in deutschen Steuerrechtsvorschriften entspricht nicht mehr den stärker international ausgerichteten Gesellschaftsrechtsordnungen und ist auch im Hinblick auf europarechtliche Anforderungen neu zu überdenken. Den nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 17 KStG für eine Organgesellschaft erforderlichen doppelten Inlandsbezug („... mit Geschäftsleitung **und** Sitz im Inland ...“) wendet die Finanzverwaltung – veranlasst durch ein darauf gerichtetes Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission – über den Gesetzeswortlaut hinaus bereits nicht mehr an.

## 8. Der Schutz des Steuerbürgers vor Doppelbesteuerung

- Die Bundessteuerberaterkammer hält es für unverzichtbar, auch Privatpersonen an den Vorzügen des europäischen Binnenmarktes teilhaben zu lassen, etwa durch Vereinfachungen in den formellen Verfahrensabläufen.

Die Steuerberater haben sich zum Ziel gesetzt, alle Steuerbürger dabei zu unterstützen, dass ausländische und inländische Steuern nicht doppelt erhoben werden. Dabei denkt man in erster Linie an Unternehmer, aber der Kreis der einschlägigen Mandanten ist viel weiter. Die angeführten Fälle sind nur Beispiele, für die allesamt die obigen Forderungen zu stellen sind.

### a) Ausländische Dividenden

Besonders weit verbreitet sind die Bezieher ausländischer Dividenden. Man darf dabei mit gut einer Million Steuerzahler rechnen, die aufgrund der Komplexität der steuerlichen Regelungen auf professionelle Beratung angewiesen sind.

Schüttet eine ausländische Börsengesellschaft Dividenden an ihren inländischen Aktionär aus, so fällt in aller Regel im Ausland eine Quellensteuer von ca. 15 % bis 35 % an; einige wichtige Länder erheben keine solche Steuer. Bei natürlichen Personen verbleibt nach den Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel eine Quellensteuer von 15 % im Ausland. Den überschüssigen Betrag erhält der Investor, aber in der Regel erst nach umfangreichen Nachweisen. Der Investor muss die Bankbescheinigung vom zuständigen Finanzamt bestätigen lassen und diese Bestätigung dann an den ausländischen Fiskus senden. Die Überweisung dauert dann unterschiedlich lange. Die Auszahlung wird dann noch durch Bankspesen belastet, die sehr oft rund die Hälfte des Ausschüttungsbetrages ausmachen können. Dazu kommt auch noch das Honorar des Steuerberaters. Früher war die Situation noch komplizierter; die zum körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren ergangene Vorlage Meilicke liegt erneut beim EuGH.

Die Folge ist auch heute noch, dass viele Steuerpflichtige vor allem diejenigen mit geringen Einkünften, auf die Erstattung verzichten.

Die Lösung ist durchaus bekannt: Mit den USA besteht seit der Nachkriegszeit eine Vereinbarung, wonach die Ermäßigung bereits bei der Auszahlung der Dividenden berücksichtigt wird. Es ist nicht verständlich, warum nicht auch in Europa dieses System der Erstattung der Quellensteuer bereits bei der Zahlung der Dividenden möglich sein soll. Selbstverständlich müsste der Investor seinem Finanzamt gegenüber die erforderliche Erklärung einmal abgeben. Diese Regelung wäre ein wichtiger Schritt hin zur Erreichung des europäischen Kapitalmarkts.

#### **b) Arbeit über die Grenzen**

Hunderttausende von Arbeitnehmern arbeiten in Europa in einem anderen Staat als ihrem Heimatstaat und werden dabei von ihrem Steuerberater beraten.

Die Formen der Arbeit im Ausland sind sehr unterschiedlich. Zahlreich sind die Grenzgänger, die in beiden Richtungen jeden Arbeitstag über die Grenze gehen und abends wieder nach Hause zurückkehren; in Ausnahmefällen geschieht dies auch im Flugzeug. Daneben stehen die Arbeitnehmer, die regelmäßig nur am Wochenende zu ihren Familien heimkommen.

Andere arbeiten jeweils wenige Wochen für ihre Arbeitgeber, aber in verschiedenen Ländern. Einige bleiben für eine Saison, andere entscheiden sich für eine endgültige oder vorübergehende Auswanderung oder reziprok Einwanderung. Im Laufe der Zeit ergeben sich aus der Tätigkeit im Ausland auch Steuerfragen der staatlichen und privaten Altersversorgung.

Die Steuerregelungen sind für jede Gestaltung anders, teilweise hängen sie von speziellen Gestaltungen ab. Ein wichtiger Aspekt ist dabei der Übergang von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt. Vielfach wären einfachere Regelungen wünschenswert, auch wenn sie eigentlich gegen den Grundsatz der Einzelfallgerechtigkeit verstoßen.



### **c) Grundvermögen im Ausland**

Zahlreiche Steuerpflichtige besitzen Grundvermögen im Ausland, z. B. selbst- oder auch fremdgenutzte Ferienhäuser oder Mietshäuser. Da das Freistellungsverfahren in der Regel zur Anwendung kommt, gibt es relativ wenige Konflikte im Grundsatz, aber kritische Bereiche können Formen der Finanzierung und gewisse Vergütungsberechtigungen sein.

Die noch bestehenden Hemmnisse bei Erwerb bzw. Besitz von ausländischem Grundvermögen sollten beseitigt werden.

### **d) Kinder im Ausland**

Tausende von deutschen Kindern lernen in ausländischen Internatsschulen, noch mehr studieren an ausländischen Universitäten oder machen im Ausland ein Praktikum.

Für den Steuerbürger stellt sich die Frage, welche Kosten er dafür steuerlich in Abzug bringen kann und ob er weiterhin Kindergeld bekommt. Noch komplizierter wird die Lage, wenn die Kinder über eigenes Einkommen verfügen. Sind sie weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig oder bereits beschränkt steuerpflichtig, vielleicht verbunden mit Fragen der Wegzugsbesteuerung oder der erweiterten beschränkten Steuerpflicht? Für Eltern im Ausland stellen sich ähnliche Probleme spiegelbildlich.

Verfahrensrechtliche Vereinfachungen sowie rechtliche Klarstellungen bei Kindern im Ausland sind anzustreben.

## **9. Mitglieder des Ausschusses „Internationales Steuerrecht“**

StB Dipl.-Ing. oec. Dr. Herbert Becherer (Vorsitz)

StB/RA Dr. Helmut Hauswirth

StB/RA Dr. iur. Ingo Kleutgens

StB Dipl.-Kfm. Priv. Doz. Dr. rer. pol. Christoph Löffler LL.M.

StB/WP/Exp. Compt. Dipl.-Betriebsw. (FH) Josef Ludwig

StB/RA Prof. Dr. Jürgen Lüdicke

StB/WP Dipl.-Kfm. Raimund Mader

StB Dipl.-Kfm. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. Andreas Oestreicher

StB/WP Dipl.-Kfm. Jörg Penner

StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt

StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Albert J. Rädler (als ständiger Gast)

### **Ansprechpartnerin in der BStBK:**

StBin/RAin/vBPin Cornelia Metzinger



Bundessteuerberaterkammer  
Körperschaft des öffentlichen Rechts  
Behrenstraße 42  
10117 Berlin  
Telefon: 030 24 00 87-0  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [zentrale@bstbk.de](mailto:zentrale@bstbk.de)  
Internet: [www.bstbk.de](http://www.bstbk.de)