



STEUER
RECHTS
INSTITUT
KNOLL

Fachberater Internationales Steuerrecht 2018/2019
Fernlehrgang



Lehrbrief

Besteuerung von Steuerinländern mit Auslandsaktivitäten

Erscheinungsdatum: 22.10.2018



© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieser Lehrbrief ist urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut Knoll GmbH unzulässig.

INHALTSVERZEICHNIS

1	RECHTLICHE UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE	3
1.1	Allgemeines	3
1.2	Mögliche Rechtsformen	3
1.2.1	Grundsatz	3
1.2.2	Zweigniederlassung/Betriebsstätte	4
1.2.3	Personengesellschaft	4
1.2.4	Kapitalgesellschaft	5
2	STEUERLICHE BEHANDLUNG VON AUSLANDSAKTIVITÄTEN INLÄNDISCHER STEUERPFLICHTIGER	6
2.1	Unternehmertätigkeit im Ausland	6
2.1.1	Formen der Unternehmertätigkeit im Ausland	6
2.1.2	Einkommensteuerliche Betrachtung grenzüberschreitender Direktgeschäfte	6
2.1.3	Ausländische Betriebsstätte	9
2.1.3.1	Begriff der Betriebsstätte nach nationalem Recht und DBA	9
2.1.3.2	Einkommenszurechnung	9
2.1.3.3	Besteuerung laufender Verluste	10
2.1.3.3.1	Voraussetzungen für das Verlustausgleichsverbot	10
2.1.3.3.2	Folgen	12
2.1.3.3.3	Sog. Aktivitätsklausel für ausländische gewerbliche Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs. 2 EStG	14
2.1.3.3.4	Saldierungsverbot	15
2.1.3.4	Besteuerung finaler Verluste	16
2.1.3.5	Zusammenfassung der Besteuerung bei Verlusten	17
2.2	Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft	17
2.2.1	Ausgangsüberlegung	17
2.2.2	Einkommensteuer	17
2.2.2.1	Nicht-DBA-Staaten	17
2.2.2.2	DBA-Staaten	19
2.2.2.2.1	Einheitliche Subjektqualifikation	19
2.2.2.2.2	Abweichende Subjektqualifikation	20
2.2.2.3	Drittstaateneinkünfte	22
2.2.2.4	Erwerb bzw. Gründung der Beteiligung	22

2.2.2.5	Beteiligungsveräußerung / Beendigung der Gesellschaft	23
2.2.3	Gewerbsteuerliche Besonderheiten	23
2.2.4	Zusammenfassung	23
2.3	Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft	27
2.3.1	Qualifikation	27
2.3.2	Qualifikationskonflikt	28
2.3.3	Gewinnbesteuerung	29
2.3.3.1	Besteuerung der Gesellschaft im Ausland	29
2.3.4	Dividendenbesteuerung	29
2.3.4.1	Nicht-DBA-Staaten	29
2.3.4.2	DBA-Staaten	30
2.3.5	Anzeigepflichten	30
3	LITERATUR	32
4	ÜBUNGSFÄLLE	33

1 RECHTLICHE UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE

1.1 Allgemeines

Es gibt zahlreiche Gründe, warum ein inländisches Unternehmen oder eine inländische natürliche Person eine Auslandsinvestition anstrebt. In der Literatur werden überwiegend drei Fallgruppen für Auslandsinvestitionen unterschieden:

1. Das Unternehmen sucht neue Märkte im Ausland,
2. das Unternehmen verlagert seine Aktivitäten aus Kostengründen in das Ausland („Landesflucht“),
3. das Unternehmen verlagert seine Aktivitäten aus steuerlichen Gründen in das Ausland („Steuerflucht“).

Außer in der Fallgruppe drei stehen nicht die steuerlichen Aspekte im Vordergrund.

Allerdings spielen hinsichtlich der Art bzw. der Rechtsform der Auslandsinvestition die steuerlichen Fragen stets eine wesentliche Rolle. Neben ihnen sind aber auch rein betriebswirtschaftliche oder rechtliche Fragen zu klären. Hierzu zählen allgemeine Fragen wie die nach der Anzahl der Gesellschafter, Zulässigkeit einer Rechtsform, Vermögenszuordnung, Rechtspersönlichkeit, Dispositionsfreiheit sowie Fragen nach den Rechten und Pflichten der Gesellschafter, nach Art und Höhe der Kapitalausstattung, der persönlichen Haftung, der Informations- und Kontrollrechte, der Treuepflicht und der Wettbewerbssituation der Gesellschafter.

Im Hinblick auf die Organe der Gesellschaft sind die Geschäftsführungsbefugnis, die Rechte und Pflichten von Organen (wie z. B. dem Aufsichtsrat bzw. Verwaltungsrat) oder die Verteilung der Stimmrechte sowie Mehrheitsregeln und Sperrminoritäten zu beachten. Mögliche spätere Änderungen des Gesellschafterbestandes sind zu antizipieren und auch auf ihre Praktikabilität zu prüfen. Fragen nach den Modi bei Tod, Austritt, Kündigung, Verkauf, Abfindung etc. sind ebenfalls zu klären.

Hinzu kommen auch rein betriebswirtschaftliche Aspekte (wie Ausbildungsstandards, Infrastruktur, Buchführungs- und Bilanzierungspflichten, Publizität sowie Gewinnverteilung) oder rechtliche Aspekte (wie Arbeitnehmerrechte, Kündigungsschutz, Mitbestimmung etc.).

Die Fragen, vor denen ein potenzieller Investor steht, sind also vielfältig und keineswegs nur auf das Steuerrecht bezogen. Im Rahmen dieses Lehrbriefes sollen Teile der steuerlichen Aspekte grundlegender Investitionsmöglichkeiten im Ausland gezeigt werden.

1.2 Mögliche Rechtsformen

1.2.1 Grundsatz

Ein inländischer Unternehmer kann seine Aktivitäten auf unterschiedliche Weise auf das Ausland ausdehnen oder verlagern. Diese Aktivitäten reichen von der einfachen Lieferung in das Ausland oder dem Erbringen sonstiger Leistungen im Ausland (grenzüberschreitende Direktgeschäfte) über die Errichtung einer Repräsentanz oder Ernennung eines ständigen Vertreters bis hin zur Gründung einer festen Einrichtung, einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft. Bei einer Auslandsinvestition steht die Wahl der Rechtsform im Mittelpunkt. Hier sind folgende Möglichkeiten zu unterscheiden:

1. Direktgeschäft,
2. Zweigniederlassung oder Betriebsstätte,
3. Beteiligung an/Gründung einer Personengesellschaft,
4. Beteiligung an/Gründung einer Kapitalgesellschaft.

1.2.2 Zweigniederlassung/Betriebsstätte

Eine Zweigniederlassung oder Betriebsstätte ist ein rechtlich unselbständiger Teil des Unternehmens.

Sie hat die Struktur des Unternehmens und ihr Vermögen gehört unmittelbar zum Vermögen des Unternehmens. Sie ist rechtlich unselbstständig, sodass Beteiligungen an ihr durch Dritte nicht möglich sind. Das Unternehmen haftet vollumfänglich für die Betriebsstätte. Ob der Begriff der Betriebsstätte durch § 12 AO oder durch die entsprechende Regelung im DBA (z. B. Art. 5 OECD-MA) vorzunehmen ist, hängt zunächst davon ab, ob zwischen dem Staat, in dem der Steuerinländer eine Tätigkeit verlagern möchte und Deutschland ein anwendbares DBA besteht oder nicht. Eine Betriebsstätte birgt beispielhaft folgende Vor- und Nachteile:

Vorteile der Betriebsstätte/ Zweigniederlassung	Nachteile der Betriebsstätte/ Zweigniederlassung
	keine Beteiligung eines (ausländischen) Partners möglich
	keine Haftungsbeschränkung
	gilt am ausländischen Markt nicht als einheimisches Unternehmen
	Unsicherheit in Hinblick auf rechtliche Aspekte wegen der rechtlichen Unselbstständigkeit
einfache und billige Gründung	
keine Mindestkapitalausstattung	aber: Finanzierungsaufwand für Betriebsstätte ist oft höher als Mindestkapitalausstattung
kein Geschäftsführer benötigt	aber: oft ist im Ausland ein Niederlassungsleiter zwingend zu benennen

1.2.3 Personengesellschaft

Die Personengesellschaft ist zwar rechtsfähig jedoch keine juristische Person, sie hat eine personalisierte Struktur und besteht aus dem Gesamthandsvermögen der Gesellschafter und ggf. aus sog. Sonderbetriebsvermögen I und II.

Die Gesellschafter haften grundsätzlich persönlich, weshalb kein Grundsatz der Kapitalerhaltung nötig ist. Vorbehaltlich der Regelungen im Gesellschaftervertrag ist eine Übertragbarkeit des Gesellschaftsanteils gesetzlich nicht vorgesehen. Es ergeben sich insbesondere folgende Vor- und Nachteile:

Vorteile der Personengesellschaft	Nachteile der Personengesellschaft
Beteiligung eines (ausländischen) Partners möglich	
	keine Haftungsbeschränkung
Personengesellschaft gilt am ausländischen Markt als einheimisches Unternehmen	aber: oft schlechtere/s Image/Akzeptanz einer Personengesellschaft im Ausland
keine Mindestkapitalausstattung	

1.2.4 Kapitalgesellschaft

Eine Kapitalgesellschaft ist rechtsfähig und hat als juristische Person eine kapitalisierte Struktur.

Sie hat ihr eigenes Vermögen, mit dem sie haftet. Die Gesellschafterzahl ist frei bestimmbar. Es gilt der Grundsatz der Kapitalerhaltung. Gesellschaftsanteile sind vorbehaltlich vertraglicher Regelungen grundsätzlich einfach zu übertragen. Es ergeben sich folgende Vor- und Nachteile:

Vorteile der Kapitalgesellschaft (GmbH)	Nachteile der Kapitalgesellschaft (GmbH)
Beteiligung eines (ausländischen) Partners ist möglich	Detaillierte Schutzvorschriften für Minderheitsgesellschafter und Gläubiger
Haftungsbeschränkung	Im Ausland oft auch Nachschussverpflichtung des Gesellschafters oder Durchgriffsmöglichkeit auf den Gesellschafter
Kapitalgesellschaft gilt am ausländischen Markt als einheimisches Unternehmen	
	Gründungsvorgang komplizierter und teurer als bei einer Betriebsstätte
	Mindestkapitalausstattung

2 STEUERLICHE BEHANDLUNG VON AUSLANDSAKTIVITÄTEN INLÄNDISCHER STEUERPFLICHTIGER

2.1 Unternehmertätigkeit im Ausland

2.1.1 Formen der Unternehmertätigkeit im Ausland

In diesem Abschnitt zu den Auslandsaktivitäten natürlicher Personen sollen nur die grenzüberschreitenden Direktgeschäfte dargestellt werden. Die Gründung einer Repräsentanz oder einer Betriebsstätte im Ausland wird i. d. R. von Gesellschaften durchgeführt; sie wird im nächsten Kapitel behandelt.

2.1.2 Einkommensteuerliche Betrachtung grenzüberschreitender Direktgeschäfte

Unter grenzüberschreitenden Direktgeschäften versteht man gemeinhin jede Form des gewerblichen Leistungsaustauschs, insbesondere in Form von Lieferungen und sonstigen Leistungen. Aber auch grenzüberschreitende Nutzungsüberlassung beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter, die Kapitalüberlassung sowie das Halten ausländischer Beteiligungen ohne eigene unternehmerische Aktivität (Beteiligung meist kleiner als 10 %) wird hierunter verstanden. So führen auch Nicht-Unternehmer grenzüberschreitende Direktgeschäfte aus, wenn sie bspw. Geld bei einem ausländischen Kreditinstitut anlegen oder Einkünfte aus einer im Ausland belegenen Eigentumswohnung haben. Auch Angehörige der Freien Berufe üben Direktgeschäfte aus, wenn sie im Ausland tätig werden. Einzelunternehmer werden u. a. in dieser Form tätig, wenn sie Waren in das Ausland liefern.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen alle grenzüberschreitenden Direktgeschäfte aufgrund der Ansässigkeit und des im EStG verankerten Welteinkommensprinzips der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Damit stellt sich in Hinblick auf eine mögliche Doppelbesteuerung die Frage, wie solche Vorgänge im Ausland behandelt werden und wie eine eventuelle Doppelbesteuerung vermieden oder zumindest abgemildert werden kann.

Letztlich ist die Möglichkeit der Doppelbesteuerung in der beschränkten Steuerpflicht im ausländischen Staat begründet. Pauschal kann zwischen den Industriestaaten einerseits und den Entwicklungsländern andererseits unterschieden werden. Die Industriestaaten haben regelmäßig eine der deutschen beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 EStG bzw. für Körperschaften § 2 KStG i. V. m. § 49 EStG) vergleichbare Regelung. Dies bedeutet, dass es bei der Belegenheit der Quelle im ausländischen Staat zu einer Steuerpflicht kommen kann. Dies betrifft insbesondere die Vermietung und Verpachtung von im Ausland belegenen Vermögenswerten, Zinseinkünfte von ausländischen Kapitalanlagen, Dividenden von ausländischen Beteiligungen, Veräußerung von unbeweglichem Vermögen und die Erbringung von Dienstleistungen im Ausland. Regelmäßig nicht der ausländischen Besteuerung unterworfen sind die Einkünfte aus Lieferungen in das Ausland, wenn dadurch keine ausländische Betriebsstätte gegründet wird.

Stets ist hier der Blick auf den konkreten Einzelfall notwendig. So kennen bspw. die USA bei Einkünften aus Geschäften in den USA die Steuerpflicht auch ohne Vorliegen einer Betriebsstätte („*income effectively connected with a trade or business in the U. S. – effectively connected income (ECI)*“) und weichen damit von den Regelungen in den meisten anderen Industriestaaten ab.

In den Entwicklungsländern ist die Quellenbesteuerung meist umfassender als in den Industriestaaten ausgestaltet. Insbesondere kommt es häufig zu einer Bruttosteuerung bei Zinsen, Dividenden und Lizenzen sowie zu einer Besteuerung von Gewinnen aus der Lieferung in diese Länder (Liefergewinnbesteuerung).

Die Klärung der Frage, ob und wie in einem bestimmten Quellenstaat die Besteuerung erfolgt, muss im Einzelfall vorgenommen werden. Aus Sicht des deutschen Steuerpflichtigen ist vor allen Dingen die Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung von Interesse. Hier muss zwischen dem DBA-Fall und dem Nicht-DBA-Fall unterschieden werden. Zudem ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen im Gewinn- oder Verlustfall.

a. **Nicht-DBA-Fall – Gewinnfall**

Im Nicht-DBA-Fall kommen die nationalen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gem. § 34c EStG bzw. für unter § 32d Abs. 1 EStG fallende Einkünfte aus Kapitalvermögen die Regelung des § 32d Abs. 5 EStG zur Anwendung. Im Rahmen von inländischen Körperschaften ist § 26 KStG zu beachten. Dies sind im Regelfall die **Anrechnungs-** bzw. die **Abzugsmethode**.

b. **Nicht-DBA-Fall – Verlustfall**

Im Verlustfall gilt die eingeschränkte Verlustabzugsmöglichkeit des § 2a EStG. Da ein Nicht-DBA-Fall nur bei Drittstaaten vorkommen kann, ist § 2a EStG in diesen Verlustfällen stets zu beachten.

c. **DBA-Fall – Gewinnfall**

Im DBA-Fall wird das Besteuerungsrecht aus grenzübergreifenden Direktgeschäften einem der beiden Staaten zugewiesen. Dabei kommt es darauf an, wie die Geschäfte nach den Einkommensarten des DBA zu klassifizieren sind und ob eine Betriebsstätte im Ausland vorliegt.

Bei Einkünften aus grenzüberschreitenden Lieferungen handelt es sich i. d. R. um Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA werden die Gewinne im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert. Nur wenn der Unternehmer seine Gewinne in bzw. durch den Einsatz einer ausländischen Betriebsstätte erzielt, wird der Gewinn, der auf diese Betriebsstätte entfällt, im Ausland besteuert. Dies ist bei einfachen Lieferungen in das Ausland regelmäßig nicht der Fall.

Seit dem Beschluss der OECD vom 29.04.2000 wurde Art. 14 OECD-MA zu selbstständiger Arbeit abgeschafft und Dienstleistungen im Ausland fallen grundsätzlich unter Art. 7 MA. Hier ist zu beachten, dass ein ggf. vereinbarter Artikel zur selbstständigen Arbeit anzuwenden ist, soweit das DBA noch nicht geändert wurde (wie z. B. das DBA-CH). Auch hier gilt, dass bei Nichtexistenz einer Betriebsstätte das Besteuerungsrecht ausschließlich beim Ansässigkeitsstaat liegt. In einigen DBA (z. B. Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA Türkei) wurde aber in Anlehnung an das UN-Musterabkommen eine Klausel für die Dienstleistungsbetriebsstätte verankert. Allerdings können zu grenzüberschreitenden Direktgeschäften auch Sonderfälle gehören, die im OECD-MA gesondert erfasst werden. So ist z. B. die Tätigkeit von Künstlern und Sportlern in Art. 17 OECD-MA dahingehend geregelt, dass das Besteuerungsrecht auf den Tätigkeitsstaat übergeht. Selbiges gilt gem. Art. 16 OECD-MA für Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats Tätigkeiten.

Wie bereits erwähnt, subsumiert man unter die Direktgeschäfte auch die Nutzungsüberlassung, Kapitalüberlassung und Beteiligungen kleiner 10 %. Hier sind folgende Artikel des OECD-MA einschlägig:

Art. 6 OECD-MA: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Das Besteuerungsrecht liegt beim Belegenheitsstaat des Vermögenswerts – sog. Belegenheitsprinzip. Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an

unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

Art. 10 OECD-MA: Dividenden

Grundsätzlich liegt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Empfängers. Bis zu 15 % der Dividende können meist jedoch auch im Belegenheitsstaat der Gesellschaft besteuert werden.

Art. 11 OECD-MA: Zinsen

Grundsätzlich liegt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Empfängers. Nach Art. 11 Abs. 1 DBA-Schweiz oder auch Art. 11 Abs. 1 DBA-Österreich beispielsweise liegt sogar das alleinige Besteuerungsrecht für Zinsen, die eine inländische natürliche Person aus Kapitalanlagen in der Schweiz bzw. Österreich erzielt, in Deutschland. Bis zu 10 % der Zinsen können nach der Grundsatzidee des OECD-MA aber auch im ausländischen „Kapitalanlagestaat“ besteuert werden.

Art. 12 OECD-MA: Lizenzgebühren

Lizenzgebühren werden im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert. Die jeweilige Steuerbefreiung erfolgt unter Anwendung entweder der Freistellungsmethode oder der Anrechnungsmethode. Zudem besteht in Deutschland ein Wahlrecht zur Abzugsmethode.

d. DBA-Fall – Verlustfall

Im Verlustfall ist zunächst § 2a EStG zu beachten. Die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkung des § 2a EStG ist auf Tatbestände beschränkt, die außerhalb der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union bzw. der EWR-Staaten verwirklicht werden. Daneben wird der positive und negative Progressionsvorbehalt bei bestimmten Tatbeständen, die innerhalb der EU verwirklicht werden, nicht durch § 2a EStG direkt ausgeschlossen, sondern es ist für solche Fälle § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG zu beachten.

In den Fällen, in denen ein DBA das Besteuerungsrecht Deutschland zuweist und aus der Einkunftsart ein Verlust resultiert, greift im Drittstaatsfall § 2a EStG. Weist das DBA das Besteuerungsrecht dem anderen DBA-Staat zu, so sind auch negative Einkünfte aus dieser Einkunftsart nur in jenem Staat geltend zu machen. Allerdings wirkt sich auch hier § 2a EStG indirekt aus. Einkünfte, die in Deutschland aufgrund eines DBA steuerfrei sind, unterliegen grds. dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Sog. nicht-produktive negative Einkünfte mit Auslandsbezug i. S. d. § 2a EStG wurden bisher auch beim negativen Progressionsvorbehalt außer Ansatz gelassen (H 32b EStH „Ausländische Verluste“ Nr. 2). Der BFH hatte die Frage, ob § 2a EStG mit EU-Recht in Einklang steht, und damit auch die Frage der Anwendbarkeit auf den negativen Progressionsvorbehalt dem EuGH vorgelegt (*Ritter-Coulais*, Rs. C-152/03). Mit Urteil vom 21. 2. 2006 hat der EuGH entschieden, dass die Regelung, wonach der negative Progressionsvorbehalt unter dem Vorbehalt des § 2a EStG steht, nicht mit der Niederlassungsfreiheit in der EU im Einklang steht. Die Frage, ob § 2a EStG selbst EU-rechtswidrig ist, wurde vom EuGH aus Verfahrensgründen nicht beantwortet. Nach Ansicht der Finanzverwaltung bestehen aber an der Europarechtskonformität der gültigen Regelung keine Bedenken mehr.

2.1.3 Ausländische Betriebsstätte

2.1.3.1 Begriff der Betriebsstätte nach nationalem Recht und DBA

Entsprechend dem **Quellenprinzip** kommt der Abgrenzung einer **Betriebsstätte** im internationalen Steuerrecht große Bedeutung zu. In der Praxis spielt nicht nur die Frage, ob eine Betriebsstätte besteht, sondern auch die Abgrenzung der auf diese Betriebsstätte entfallenden Gewinne/Einkünfte eine große Rolle. Die Verwaltung hat in den Grundsätzen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung sog. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa vom 22. 12. 2016, BStBl. I 2017, S. 182 Stellung genommen. Auch im BMF-Schreiben zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften vom 26. 9. 2014 (BStBl. I S. 1258) finden sich Regelungen zu dieser Thematik.

2.1.3.2 Einkommenszurechnung

Aus deutscher Sicht gilt grundsätzlich, dass Stammhaus und Betriebsstätte eine Einheit bilden. Die steuerlichen Vorschriften für das Stammhaus gelten auch für die Betriebsstätte – unabhängig davon, ob sich die Betriebsstätte in einem DBA-Staat befindet oder nicht.

Der Betriebsstättenvorbehalt im OECD-MA dient dazu, dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht einzuräumen, auch wenn die zugrundeliegenden Einkünfte nach weiteren Vorschriften des OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet sind (vgl. BMF v. 26. 9. 2014, Tz. 2.2.4.1). Die Bestimmung des anteiligen Gewinns ist damit unerlässlich.

Von besonderer Bedeutung bei der Gewinnaufteilung sind die Abgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus sowie die Verrechnungspreise (vgl. BMF-Schreiben v. 26. 9. 2014, Tz. 2.2.3). National wurde der AOA durch die Änderungen des § 1 AStG im AmtshilfeRLUMsG zum 1.1.2013 wirksam umgesetzt. In einem zweiten Schritt wurde die Betriebsstättengewinnaufteilungs VO-BsGaV am 18.10.2014 veröffentlicht. Im dritten Schritt erläutert die FinVerw. die Anwendungsgrundsätze im BMF-Schreiben vom 22.12.2016, BStBl I 2017, S. 182. Sie werden ausführlich in nachfolgenden Lerneinheiten behandelt.

Die korrekte Zurechnung der Einkünfte zur ausländischen Betriebsstätte ist auch im Nicht-DBA-Fall bedeutsam. Hier ist der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Gewinn zwar im Inland ohnehin einkommensteuerpflichtig, allerdings ist er bei der Gewerbesteuer aufgrund des Objektsteuercharakters zu kürzen (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG), (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 20.07.2016, I R 50/15, BStBl II 2017 S. 230 und das BMF-Schreiben vom 07.08.2017.) Rz. 4 des AEAO zu § 12 AO wurde angepasst und die Auslegung des Begriffs „Betriebsstätte“ mit Vorrang des innerstaatlichen Rechts vor DBA-Regelungen gestellt.

Weiterhin benötigt man den Betrag beispielsweise auch, wenn die Doppelbesteuerung statt der Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG durch den Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG abgemildert werden soll. Im Rahmen der Gewerbesteuer ist dann aber § 8 Nr. 12 GewStG zu beachten.

In diesem Zusammenhang ist auch der sog. *Authorized OECD Approach* (AOA) anzusprechen. Danach werden Betriebsstätten aus steuerlicher Sicht mit rechtlich selbstständigen Unternehmen gleichgestellt.

Mit dem AmtshilfeRLUMsG vom 26. Juni 2013 wurde der AOA durch eine Modifikation in § 1 Abs. 4 bis 6 AStG ins deutsche Steuerrecht eingeführt. § 1 Abs. 6 AStG enthält eine Ermächtigung für das BMF, eine weiterführende Rechtsverordnung zum AOA zu erlassen. Die Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) ist am 18. Oktober 2014 in Kraft getreten.

Die BsGaV ist für die Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen (§ 40 BsGaV).

Der AOA betrifft grundsätzlich alle deutschen Unternehmen, die im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten.

Ist die Betriebsstätte in einem Staat belegen, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, und ist der AOA im DBA umgesetzt, dann ist der AOA anwendbar. Ist die Betriebsstätte in einem Staat belegen, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, und ist der AOA nicht im DBA umgesetzt – und das ist derzeit noch der ganz überwiegende Teil der DBAs, die Deutschland abgeschlossen hat – ist zu unterscheiden:

Soweit der andere Staat bereits selbst den AOA anwendet, gilt dieser auch in Deutschland als verbindlich.

Kann dagegen der Nachweis erbracht werden, dass der AOA in diesem Staat nicht in nationales Recht umgesetzt ist und auch nicht angewendet wird, kommt der AOA auch in Deutschland nicht zur Anwendung (Escape-Klausel, § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG). Voraussetzung ist, dass die Besteuerung im Tätigkeitsstaat den Regelungen des abweichenden DBA entspricht und es hierdurch zu einer Doppelbesteuerung bei Anwendung des AOA in Deutschland kommen würde. Der Steuerpflichtige muss einen Antrag auf Nichtanwendung des AOA stellen und sämtliche Voraussetzungen nachweisen.

2.1.3.3 Besteuerung laufender Verluste

§ 2a Abs. 1 und 2 EStG regelt ein eingeschränktes Verlustausgleichsverbot mit eigenem Verlustvortrag für bestimmte ausländische Verluste in der Art, dass bestimmte ausländische negative Einkünfte nur **mit Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden können** und – soweit ein Ausgleich in demselben Jahr nicht möglich ist – der nicht ausgeglichene „schädliche“ Verlust zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden kann.

Der EuGH hat in einigen Urteilen (vgl. z. B. *Ritter-Coulais* oder *REWE Zentralfinanz*) festgestellt, dass § 2a EStG gegen einzelne Grundfreiheiten des EG-Vertrages von Amsterdam (EG) verstößt. Dies führte zu grundsätzlichen Änderungen in § 2a Abs. 1 und 2 Buchst. a EStG sowie in § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG im Rahmen des JStG 2009. Danach gelten die Verlustausgleichsbeschränkungen für die in § 2a Abs. 1 und 2 EStG genannten negativen Einkünfte bzw. Tatbestände nur noch für **Drittstaaten**. Hierzu gehören alle Staaten, die nicht EU/EWR-Staaten sind. Mitgliedstaaten des EWR sind Island, Norwegen und Liechtenstein (§ 2a Abs. 2 Buchst. a EStG).

Zugleich werden durch die Regelung in § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG **sowohl der negative als auch der positive Progressionsvorbehalt** bei bestimmten innerhalb der EU/EWR-Staaten erzielten Einkünften, die nach einem DBA freigestellt sind, ausgeschlossen. In diesen Fällen werden in Bezug auf diese Staaten erzielte Gewinne bzw. Überschüsse **und** Verluste bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht berücksichtigt.

2.1.3.3.1 Voraussetzungen für das Verlustausgleichsverbot

Die schädlichen ausländischen Verluste sind in § 2a Abs. 1 und 2 EStG **abschließend** aufgezählt. Deshalb können z. B. Verluste aus selbstständiger ausländischer Tätigkeit, die in einem Nicht-DBA-Staat erzielt werden, nach dem Welteinkommensprinzip voll mit inländischen Einkünften ausgeglichen werden.

Die Gründe für die Entstehung der ausländischen Verluste sind unerheblich. Deshalb ist das eingeschränkte Verlustausgleichsverbot auch zu beachten, wenn der Verlust z. B. aufgrund höherer Gewalt (Hochwasser, Wirbelsturm, Brand) entstanden ist.

Da § 2a EStG eine nationale Vorschrift ist, sind für die Anwendung auch Begriffsbestimmungen

des deutschen Steuerrechts maßgebend. Deshalb ist z. B. der Begriff der Betriebsstätte i. S. des § 2a EStG nach § 12 AO und nicht nach Art. 5 OECD-MA auszulegen. Da durch diese Vorschrift ein Besteuerungsrecht, das durch das DBA gegeben ist, auf nationaler Ebene nicht angewandt wird (wenngleich auch nur im Falle von Verlusten), widersprechen sich die Vorschriften des EStG und des jeweils einschlägigen DBA nicht.

Die Verlustermittlung erfolgt nach den Bestimmungen des deutschen Steuerrechts. Deshalb kann sich z. B. nach ausländischer Gewinn- oder Einkünfteermittlung ein Gewinn oder Überschuss ergeben, während sich nach deutschen Vorschriften ein Verlust ergibt.

Für die Prüfung, ob ein schädlicher Verlust i. S. des § 2a Abs. 1 EStG vorliegt, ist der Auslandssachverhalt unabhängig von Besteuerungsmerkmalen im Inland zu beurteilen (sog. umgekehrte „isolierende Betrachtungsweise“). Deshalb ist z. B. ein Verlust aus der Vermietung eines ausländischen Grundstücks einer inländischen Kapitalgesellschaft schädlich nach § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a EStG.

§ 2a Abs. 1 und 2 EStG gilt für folgende Verluste oder Gewinnminderungen:

- aus einer im Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG),
- aus einer im Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte, die nicht aktiv tätig i. S. v. § 2a Abs. 2 EStG ist (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- aus Teilwertabschreibungen auf Anteile an Drittstaaten-Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG),
- aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an Drittstaaten-Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören, einschl. der Gewinnminderungen aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung der ausländischen Körperschaft (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG),
- aus der Veräußerung von Beteiligungen i. S. des § 17 EStG an Drittstaaten-Kapitalgesellschaften (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG),
- aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter an einem Handelsgewerbe oder aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Drittstaat hat (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG),
- aus der Vermietung und Verpachtung von im Drittstaat belegenen unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG),
- aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, dass diese ausschließlich oder fast ausschließlich in einem anderen Staat als einem Drittstaat eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die
 - von einem „Vercharterer“ ausgerüstet überlassen oder
 - an im Inland ansässige Ausrüster i. S. des § 510 Abs. 1 HGB überlassen oder
 - insgesamt nur vorübergehend an im Ausland ansässige Ausrüster i. S. des § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (§ 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 Buchst. b EStG),
- aus Teilwertabschreibungen oder aus der Übertragung (= Veräußerung oder Entnahme) eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts i. S. der § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a und Buchst. b EStG (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c EStG),
- aus Teilwertabschreibungen oder aus der Übertragung (= Veräußerung oder Entnahme) eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Körperschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem anderen Staat als einem Drittstaat, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nr. 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG),
- aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung einer Körperschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem anderen Staat als einem Drittstaat, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nr. 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG),

- aus der Veräußerung von Beteiligungen i. S. des § 17 EStG an einer Körperschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem anderen Staat als einem Drittstaat, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nr. 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG).



BEISPIEL

A ist an der Hotel-KG X in Berlin beteiligt. Die Hotel-KG X ist an der Hotelholding Ltd. Y in London/UK beteiligt, die Verluste erzielt. Die Hotelholding Ltd. Y in UK unterhält ein Hotel (= Betriebsstätte) in New Orleans, USA, das Verluste erzielt. Die Hotel-KG X nimmt eine TW-Abschreibung an der EU Hotelholding Ltd. Y in London wegen des Verlustes aus dem Betrieb des Hotels in den USA vor.

Lösung:

Die TW-Abschreibung an der EU Hotelholding Ltd. Y in der Hotel-KG X ist wegen § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG i. V. m. § 2a Abs. 1 und 2 EStG schädlich. Verluste hieraus können nur mit Gewinnen aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden (§ 2a Abs. 1 Satz 1 EStG).

2.1.3.3.2 Folgen

Das eingeschränkte Verlustausgleichsverbot bedeutet, dass die negativen Einkünfte **nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art** – mit Ausnahme von negativen Einkünften aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen i. S. des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b EStG – **aus demselben Staat ausgleichsfähig** sind. Sie dürfen nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Einkünfte der jeweils selben Art sind grundsätzlich alle unter einer Nummer aufgeführten Tatbestände, für die die Anwendung dieser Nummer nicht nach § 2a Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist. Dies gilt auch bei Nummern, die in Buchstaben aufgegliedert sind. Die Nrn. 3 und 4 und ggf. die Nr. 7 sind dabei zusammenzufassen.

Soweit ein Verlustausgleich nicht möglich ist, mindern die Verluste die positiven ausländischen Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt (**eingeschränkter Verlustvortrag**).

Der verbleibende schädliche Verlust ist gem. § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG jeweils zum 31.12. eines Jahres getrennt nach Staat und schädlicher Einkunftsart analog § 10d Abs. 4 EStG **gesondert festzustellen**.

Hiervon ausgenommen sind nach § 2a Abs. 2 EStG negative Einkünfte aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte im Ausland sowie bestimmte negative Einkünfte bzw. Gewinnminderungen aus Anteilen an einer aktiven gewerblichen ausländischen Körperschaft (**Aktivitätsklausel**).

Bei zusammenveranlagten Ehegatten können negative Einkünfte nach § 2a Abs. 1 EStG des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden.

Ist bereits nach anderen Vorschriften des EStG ein Verlustausgleich eingeschränkt (z. B. bei Verlusten aus gewerblicher Tierhaltung nach § 15 Abs. 4 EStG oder bei Verlusten aus der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG), ist jeweils die Vorschrift mit der weitergehenden Einschränkung anzuwenden.

Die Regelungen in § 2a Abs. 1 und 2 EStG wirken sich wie folgt aus:

- unmittelbar auf die **Besteuerungsgrundlage** (eingeschränktes Verlustausgleichsverbot), wenn die negativen Einkünfte aus Staaten stammen, mit denen kein DBA besteht oder ein DBA besteht und die Einkünfte aufgrund der Anrechnungsmethode nicht von der inländischen Besteuerung freigestellt sind,
- im **Rahmen des Progressionsvorbehalts auf den Steuersatz**, wenn im DBA-Fall die Einkünfte nach der Freistellungsmethode im Inland steuerfrei bleiben. Dies bedeutet, dass bei negativen Einkünften i. S. des § 2a Abs. 1 EStG der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen ist.



BEISPIEL

Beispiel 1:

A erzielt folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus Monaco (kein DBA, Drittstaat):

im VZ 01 ./ 50.000 EUR

im VZ 02 + 70.000 EUR

Lösung:

Der Verlust aus V+V ist ein schädlicher Verlust nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG. Im VZ 01 kommt es zu keinem Verlustausgleich mit inländischen Einkünften. Eine gesonderte Feststellung des schädlichen Verlustes mit ./ 50.000 EUR ist zum 31. 12. 01 vorzunehmen.

Im VZ 02 sind nach Saldierung nur 20.000 EUR steuerpflichtig.



BEISPIEL

Beispiel 2:

B erzielt folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Schweiz (Drittstaat, mit DBA und Anrechnungsmethode):

im VZ 01 ./ 50.000 EUR, gezahlte schweizerische Est 5.000 EUR im VZ 01

im VZ 02 + 70.000 EUR

Lösung:

Der Belegenheitsstaat Schweiz hat nach Art. 6 DBA CH das Besteuerungsrecht. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA CH ist in Deutschland für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode anzuwenden.

Da es sich um einen schädlichen Verlust nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG handelt, ist kein Verlustausgleich mit inländischen Einkünften vorzunehmen. Im VZ 01 kann die ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG wegen der Höchstbetragsregelung nicht angerechnet werden. Sie kann auf Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG als Werbungskosten abgezogen werden. Eine gesonderte Feststellung des schädlichen Verlustes

mit ./ 55.000 EUR ist zum 31. 12. 01 vorzunehmen.

Im VZ 02 sind nach Saldierung nur 15.000 EUR steuerpflichtig.



BEISPIEL

Beispiel 3:

B erzielt folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus Kanada (Drittstaat, mit DBA und Freistellungsmethode):

im VZ 01 ./ 50.000 EUR, gezahlte kanadische Est 5.000 EUR im VZ 01

im VZ 02 + 70.000 EUR

Lösung:

Der Belegenheitsstaat Kanada hat nach Art. 6 DBA CAN das Besteuerungsrecht. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA CAN ist in Deutschland für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzuwenden.

Da es sich um einen schädlichen Verlust nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG handelt, ist im VZ 01 kein negativer Progressionsvorbehalt anzuwenden. Für die Ermittlung der negativen Progressionseinkünfte kann im VZ 01 die ausländische Steuer **nicht** nach § 34c Abs. 2 EStG als Werbungskosten abgezogen werden. Eine gesonderte Feststellung des schädlichen Verlustes ist für Progressionszwecke mit ./ 50.000 EUR zum 31. 12. 01 vorzunehmen.

Im VZ 02 sind nach Saldierung nur 20.000 EUR dem positiven Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

2.1.3.3.3 Sog. Aktivitätsklausel für ausländische gewerbliche Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs. 2 EStG

Für Verluste aus einer ausländischen **gewerblichen Betriebsstätte** gilt das eingeschränkte Verlustausgleichsverbot nicht, wenn der Steuerpflichtige **nachweist**, dass es sich ausschließlich oder fast ausschließlich um eine aktiv tätige Betriebsstätte handelt.

Danach ist eine Betriebsstätte fast ausschließlich aktiv tätig, wenn mindestens 90 v. H. der Bruttoerträge der Betriebsstätte aus einer aktiven (= produktiven) Tätigkeit stammen. Sind bei Beginn oder nach Beendigung einer Tätigkeit in einem Jahr keine Bruttoerträge angefallen, so ist der funktionale Zusammenhang zu beachten. Ob eine gewerbliche Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich eine aktive Tätigkeit i. S. des § 2a Abs. 2 EStG zum Gegenstand hat, ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu prüfen. Zu den aktiven Einkünften nach § 2a Abs. 2 EStG gehört auch ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust.

Zu den aktiven Einkünften einer gewerblichen Betriebsstätte gehören:

- die Herstellung und Lieferung von Waren – außer Waffen,

- die Gewinnung von Bodenschätzen,
- die Bewirkung gewerblicher Leistungen (Dienstleistungen) mit Ausnahmen
- das Halten von Beteiligungen von mindestens 25 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die ihrerseits ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie eine damit zusammenhängende Finanzierung.

Ebenso sind Verluste bzw. Gewinnminderungen aus einer Beteiligung i. S. von § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG voll ausgleichs- bzw. abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die ausländische Körperschaft entweder seit der Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und im Veranlagungszeitraum aktiv tätig war – vgl. § 2a Abs. 2 Satz 2 EStG.

Zu den passiven Einkünften einer gewerblichen Betriebsstätte gehören:

- die Herstellung und Lieferung von Waffen,
- die Errichtung und der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen (z. B. Hotel),
- die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschl. der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen (z. B. auch die Filmherstellung mit anschließender Verwertung durch eine Koproduktion).

2.1.3.3.4 Saldierungsverbot

Negative Einkünfte aus einer nicht aktiven gewerblichen Betriebsstätte dürfen nicht mit positiven Einkünften aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte ausgeglichen werden. Eine Verlustverrechnung ist auch bei derselben Betriebsstätte nicht möglich, wenn sich innerhalb von zwei Veranlagungszeiträumen das Verhältnis von nicht aktiver zu aktiver Tätigkeit geändert hat.



BEISPIEL

A betreibt in Kanada einen Skilift und einen Holzhandel. Die Einkünfte hieraus betragen:

im VZ 01 Skilift ./ 20.000 EUR, Holzhandel + 30.000 EUR

im VZ 02 Skilift + 15.000 EUR, Holzhandel ./ 40.000 EUR

Lösung:

Nach Art. 7 DBA CAN hat der Betriebsstättenstaat Kanada das Besteuerungsrecht. Deutschland als Ansässigkeitsstaat stellt nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA CAN die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt frei. Kanada ist Drittstaat. Bei dem Skilift handelt es sich um eine Anlage, die dem Fremdenverkehr dient = passive Betriebsstätte, bei dem Holzhandel um eine aktive Betriebsstätte. Es ist **keine Saldierung** zwischen beiden Betriebsstätten für Progressionszwecke möglich.

VZ 01:

Skilift: Es handelt sich um einen schädlichen Verlust nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 EStG; deshalb kommt kein negativer Progressionsvorbehalt zur Anwendung. Der schädliche Verlust ist mit ./ 20.000 EUR für Progressionszwecke gesondert festzustellen.

Holzhandel: Da eine aktive Betriebsstätte vorliegt und eine Saldierung mit dem passiven Betriebsstättenverlust nicht vorzunehmen ist, ist der positive Progressionsvorbehalt mit + 30.000 EUR zu berücksichtigen.

VZ 02:

Skilift: Es ist eine Saldierung mit dem schädlichen Verlust des Vorjahres vorzunehmen. Dies führt zu keinem positiven Progressionsvorbehalt. Zum 31. 12. 02 ist noch eine gesonderte Feststellung für Progressionszwecke mit ./ 5.000 EUR durchzuführen.

Holzhandel: Der negative Progressionsvorbehalt ist mit ./ 40.000 EUR zu berücksichtigen.

Die Entscheidung über die Anwendung des § 2a EStG kann in Beteiligungsfällen im Rahmen von Personengesellschaften dem Grunde nach **nur vom Feststellungsfinanzamt** getroffen werden. Das heißt, die Angaben über Art und Höhe der Einkünfte nach § 2a EStG sind für die Wohnsitzfinanzämter bindend. Sind die ausländischen Einkünfte oder Einkunftsteile nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO ggf. in Verbindung mit § 180 Abs. 5 AO gesondert festzustellen, ist auf die Bestandskraft des Feststellungsbescheids abzustellen, durch den die Einkünfte bindend festgestellt werden (§ 182 AO); vgl. auch BFH vom 26. 3. 1996, BStBl II, S. 607.

2.1.3.4 Besteuerung finaler Verluste

Zu den sog. finalen Verlusten ist das Urteil des BFH vom 22. 02. 2017, I R 2/15 zu beachten. Im zu entscheidenden Fall ging es um die Frage ob der Veräußerer, der bei der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer ausländischen Personengesellschaft wegen der schlechten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft an den Erwerber eine Ausgleichszahlung leistet, insoweit einen inländischen Verlust geltend machen kann, als die Personengesellschaft über ausländische Betriebsstätten verfügt, die nach dem DBA nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Dies ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht möglich.

Zudem hat der BFH mit Urteil vom 22. 02. 2017 I R 2/15 entschieden, dass die Ausgleichszahlung aufgrund einer geänderten Rechtsprechung des EuGH auch nicht zu einem nach Unionsrecht abziehbaren sog. finalen Verlust führt.

Entscheidend ist dabei im Ausgangspunkt die sog. Symmetriethese, nach der die abkommensrechtliche Freistellung ausländischer Einkünfte sowohl positive als auch negative Einkünfte umfasst. Die Rechtsprechung von EuGH und BFH ging bislang davon aus, dass hiervon abweichend aus Gründen der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit bei der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ein Verlustabzug möglich ist, wenn und soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im ausländischen Betriebsstättenstaat (sog. Quellenstaat) steuerrechtlich unter keinen Umständen verwertbar und damit „final“ sind (sog. finale Verluste). Der BFH hatte dies angenommen, 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 gewährter Abzug im Ausland verfahrensrechtlich im Inland noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte.

Diese Rechtsprechung wird jedoch vom EuGH inzwischen nicht mehr aufrechterhalten. Im Urteil Timac Agro Deutschland vom 17. Dezember 2015 C-388/14 hat der EuGH entschieden, dass wegen fehlender tatbestandlicher Vergleichbarkeit mit einem Inlandsfall keine unionsrechtlichen Bedenken bestehen, wenn ein Mitgliedsstaat einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedsstaat belegenen Betriebsstätte die Möglichkeit verwehrt, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen, sofern aufgrund eines DBA die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der

Ergebnisse dieser Betriebsstätte dem Mitgliedsstaat zusteht, in dem sie belegen ist. An diese Rechtsprechungsänderung sah sich der BFH nun als gebunden an.

Zwar ist die Bedeutung der EuGH-Entscheidung nicht unumstritten. Dennoch belässt diese Entscheidung keinen Raum „für vernünftige Zweifel hinsichtlich der richtigen Auslegung der fraglichen Rechtsnorm“. Der BFH hat sich daher in seinem Urteil dem EuGH angeschlossen. Er hat davon abgesehen, die Rechtsfrage (nochmals) dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen.

2.1.3.5 Zusammenfassung der Besteuerung bei Verlusten

Zusammenfassend lässt sich somit insgesamt feststellen, dass im Verlustfall also zunächst zu prüfen ist, ob mit der Betriebsstätte sog. aktive Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erzielt werden. Wird diese Frage bejaht, so folgt daraus dieselbe Beurteilung wie im reinen Inlandsfall. Die Prüfung ist im Fall der direkten Anwendung des § 2a EStG also bei Betriebsstätten in Drittstaaten durchzuführen. Wegen des Verweises in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG jedoch auch für EU/EWR-Betriebsstätten, sofern es um die Frage der Berücksichtigung der Einkünfte (positive wie negative) in EU/EWR-(Betriebsstätten-)Fällen geht. Die negativen Einkünfte der im Drittstaat belegenen Betriebsstätte mindern in voller Höhe die Gesamteinkünfte des Einheitsunternehmens. § 10d EStG findet Anwendung.

Zu den wesentlichen aktiven Einkünften gehören die Herstellung oder Lieferung von Waren (außer Waffen), die Gewinnung von Bodenschätzen, das Bewirken gewerblicher Leistungen durch die Betriebsstätte. Nicht aktiv sind regelmäßig der Betrieb von Fremdenverkehrseinrichtungen und die Vermietung und Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter.

Handelt es sich um passive Einkünfte, so greifen im Drittstaatsfall die Abzugsbeschränkungen des § 2a Abs. 1 EStG. Die ausländischen Betriebsstättenverluste können dann nur noch mit Einkünften derselben Art aus demselben Staat verrechnet werden. Ein Verlustvor- oder -rücktrag bleibt aber möglich.

Bei Freistellung der Betriebsätteneinkünfte im DBA-Fall kann es im Verlustfall nur zu einer Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts kommen. Auch hier gelten die Einschränkungen des § 2a EStG.

2.2 Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft

2.2.1 Ausgangsüberlegung

Der Begriff Personengesellschaft wird international nicht einheitlich gebraucht. Hier soll darunter ein nach deutschem Recht nicht selbstständiges Steuersubjekt verstanden werden, an dem sich eine in Deutschland ansässige natürliche Person beteiligt. Je nachdem, ob die Personengesellschaft auch im Ausland als solche betrachtet und dementsprechend transparent besteuert wird, ergeben sich unterschiedliche Konsequenzen, die im Folgenden behandelt werden.

2.2.2 Einkommensteuer

2.2.2.1 Nicht-DBA-Staaten

Befindet sich die Personengesellschaft im Ausland und besteht kein DBA, so kommt aus deutscher Sicht das Transparenzprinzip zur Anwendung.

Danach ist nicht die Gesellschaft, sondern der inländische Investor Steuersubjekt. Es gelten bei der Einkommensermittlung grundsätzlich dieselben Regeln wie bei einer Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft. Insbesondere ist auf die Einkünfteermittlung deutsches Steuerrecht anzuwenden.

Zudem kommt es zu einer Umqualifikation von Sondervergütungen, z. B. für die Überlassung eines Grundstücks gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Problematisch ist die Einkommensermittlung nach deutschem Recht, da der Beteiligte oft keinen Zugriff auf die ausländischen Unterlagen zur Gewinnermittlung hat und selbst nach deutschem Recht auch nicht buchführungspflichtig ist. Eine allfällige Überleitungsrechnung kann so nicht gelingen. In der Praxis wird der vom Ausland zugrunde gelegte Gewinn akzeptiert, wenn die grundlegenden deutschen Regelungen, insbesondere zur Qualifikation der Einkünfte, beachtet werden.



BEISPIEL

Ein im Inland unbeschränkt Steuerpflichtiger beteiligt sich an einer Personengesellschaft im Ausland (kein DBA). Zugleich vermietet er ein im Ausland belegenes Grundstück an die Gesellschaft. Die Zinszahlung an den Gesellschafter wird im Ausland als Betriebsausgabe berücksichtigt. Sie schmälert den nach ausländischem Recht ermittelten Gewinn. Zugleich erzielt der Steuerpflichtige im Ausland Einkünfte aus der Vermietung, welche im Ausland steuerpflichtig sind. Es werden im Ausland Steuern auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung erhoben.

Lösung:

Für Zwecke der deutschen Besteuerung müssen die Einkünfte umqualifiziert werden. Der Steuerpflichtige erzielt ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Materielle Konsequenzen könnten sich nun aus der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ergeben.

Unseres Erachtens können aufgrund des Wortlauts des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG die für die Vermietung bezahlten Steuern auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angerechnet werden, da es sich insoweit um ausländische Steuern handelt, die auf diese Einkünfte entfallen – unabhängig von der Qualifikation. Dass es sich bei der erhobenen Steuer, unabhängig von der Erhebungsform (Quellensteuer der laufenden Besteuerung), um eine der deutschen Steuer entsprechende Steuer (§ 34c Abs. 1 Satz 1 EStG) handelt, ist nicht zu bestreiten.

Ein weiteres Problem ergibt sich bei unterschiedlicher Qualifikation der Personengesellschaft. Weist diese Merkmale auf, die sie nach deutschem Recht zu einer Personengesellschaft machen, und wird sie aber im Ausland intransparent besteuert, gilt also das Trennungsprinzip, so ergeben sich Qualifikationskonflikte.

In diesem Fall muss der Gewinn aus Gewerbebetrieb im Inland zunächst ohne Berücksichtigung von Ausschüttungen gem. den deutschen Vorschriften ermittelt werden. Dies kann insbesondere bedeuten, dass Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu erstellen sind, die es im Ausland wegen des Trennungsprinzips nicht gibt. Dann stellt sich die Frage, ob die im Ausland erhobene Körperschaftsteuer und die Steuer auf den ausgeschütteten Gewinn im Inland anzurechnen sind. Die ausländische Körperschaftsteuer wird nämlich nicht für den Gesellschafter, sondern für die Gesellschaft gezahlt. Damit ist zumindest aus ausländischer Sicht das Steuersubjekt nicht identisch. Eine Anrechnung wäre abzulehnen. Nach h. M. muss die Frage des Steuersubjekts aber allein nach deutschem Recht geklärt werden. Da es aus deutscher Sicht zu einer Umqualifizierung kommt, muss auch das ausländische Steuersubjekt umqualifiziert werden. Eine Anrechnung der (anteiligen) ausländischen Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Beteiligten wäre damit möglich.

2.2.2.2 DBA-Staaten

Die Frage der Qualifikation der ausländischen Personengesellschaft ist im DBA-Fall bedeutender als im Nicht-DBA-Fall.

Es stellt sich die Frage, ob die Gesellschaft selbst abkommensberechtigt ist. Dies hat Auswirkungen auf folgende Sachverhalte:

- Besteuerungskompetenz für Entnahmen bzw. Ausschüttungen,
- abkommensrechtliche Qualifikation von Sondervergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter,
- Anwendung des DBA auf Drittstaateneinkünfte,
- Besteuerungskompetenz für Veräußerungsgewinne.

Die DBA bieten i. d. R. keine geschlossenen Regeln für diesen Themenkomplex. Daher ist stets der Einzelfall zu überprüfen.

Das BMF vom 26. 9. 2014 (a. a. O.) gibt hierzu Anhaltspunkte.

2.2.2.2.1 Einheitliche Subjektqualifikation

Wird die Gesellschaft von beiden DBA-Staaten transparent behandelt, so ist sie nicht abkommensberechtigt. Abkommensberechtigt ist der einzelne Gesellschafter. Ihm werden die Gewinne des Unternehmens zugerechnet. Sie unterliegen grundsätzlich Art. 7 OECD-MA. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA ist ein Unternehmen eines Vertragsstaates ein Unternehmen, das von einer im Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Dies bedeutet, dass bei mehreren Gesellschaftern so viele Gesellschaften betrieben werden, wie Gesellschafter vorhanden sind (vgl. BMF v. 26. 9. 2014, Tz. 2.2.2).



BEISPIEL

An einer Personengesellschaft, die sich ausschließlich im DBA-Staat X betätigt (DBA gemäß OECD-MA, transparente Behandlung), sind zu je 50 % der im DBA-Staat X ansässige Y und der in Deutschland ansässige D beteiligt.

Lösung:

Für Abkommenszwecke liegen zwei Unternehmen vor: Anteilig besteht ein Unternehmen im Staat X und ein Unternehmen in D. Die Unternehmensgewinne unterliegen der Besteuerung im jeweiligen Vertragsstaat, also für den Anteil des Y im Staat X und für den Anteil des D in Deutschland. Dies gilt allerdings nur insoweit, als die Gewinne nicht in einer ausländischen Betriebsstätte erzielt werden. Da die Gesellschaft im Staat X tätig wird, ist anzunehmen, dass sie nur dort eine Betriebsstätte unterhält. Damit unterliegen die gesamten Gewinne der Besteuerung in X. In Deutschland sind sie nach dem einschlägigen Methodenartikel i. d. R. freizustellen.

Die Befreiung kann ausgeschlossen sein, wenn das jeweilige DBA eine Aktivitätsklausel enthält und diese durch die Gesellschaft nicht erfüllt wird. In diesen Fällen kommt es zu einer Anrechnung der ausländischen Steuer gem. § 34c Abs. 1 oder 2 EStG i. V. m. § 34c Abs. 6 EStG.



BEISPIEL

Die ABC KG mit Sitz im Inland erzielt Zinseinkünfte aus Kanada, ohne in Kanada eine Betriebsstätte zu unterhalten. Nach deutschem Recht handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 20 Abs. 8 EStG). Das Besteuerungsrecht würde damit in Deutschland liegen (Art. 7 Abs. 1 DBA Kanada). Gemäß Art. 7 Abs. 7 i. V. m. Art. 11 Abs. 2 DBA Kanada ist jedoch trotzdem eine Besteuerung der Zinsen im Quellenstaat Kanada möglich. Deutschland rechnet die kanadischen Steuern auf die Zinsen gem. Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA Kanada an.

Sondervergütungen sind auf DBA-Ebene immer als Teil des Unternehmensgewinns zu behandeln (vgl. § 50d Abs. 10 EStG, BMF v. 26. 9. 2014, Tz. 5). Bei unentgeltlicher Überlassung liegt keine Sondervergütung vor und § 50d Abs. 10 EStG ist nicht anwendbar. Jedoch wurde § 1 Abs. 1 AStG dahingehend geändert, dass eine unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts an eine ausländische Personengesellschaft nicht mehr möglich ist.

In den Doppelbesteuerungsabkommen ist der Begriff „Unternehmensgewinn“ regelmäßig nicht definiert.

Nach Ansicht des BFH gibt es allerdings keine gewerbliche Prägung auf DBA-Ebene vgl. Beschluss vom 19. 5. 2010 und Urteil vom 4. 5. 2011, II R 51/09; BFHE 233, 517

Der Gesetzgeber reagierte auf die Rechtsprechung des BFH mit der Einführung des § 50i EStG. Das BMF-Schreiben vom 26. 9. 2014, BStBl. 2014 I, S. 1258 (kurz: BMF PersG) geht ausführlich auf die Problematik ein. § 50i EStG enthält – wie beispielsweise auch § 50d Abs. 8 und § 50d Abs. 10 EStG – ein *Treaty override*. Nachdem das BVerfG in der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG keinen Verstoß gegen die Verfassung gesehen hat, wird das zu § 50d Abs. 10 EStG noch anhängige Verfahren (Az.: 2 BvL 15/14) wohl auch kein anderes Ergebnis zu Tage fördern.

Die Anwendung des § 50i EStG kann zu einer Doppelbesteuerung führen. Das BMF verweist in diesen Fällen lapidar auf das Verständigungsverfahren (vgl. BMF PersG, Tz. 2.3.3.6).

Für unbewegliches Vermögen (Art. 6 OECD-MA) gibt es keinen Betriebsstättenvorbehalt. Das bedeutet insbesondere für vermögensverwaltende Unternehmen, dass anstatt des Betriebsstättenprinzips das Belegenheitsprinzip zur Anwendung kommt (BMF PersG, Tz. 2.2.4.2).

2.2.2.2 Abweichende Subjektqualifikation

Qualifikationskonflikte entstehen auch, wenn der ausländische Staat die Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert. Die meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten hierfür keine explizite Vorschrift. Ausnahmen bilden Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien, Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA-Belgien oder Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA Japan.

a. Behandlung von Gewinnen

Laufende Gewinne einer Personengesellschaft sind im Jahr der Erzielung von der Besteuerung im Inland unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Es handelt sich um Betriebsstättengewinne. Ausgeschüttete Gewinne hingegen unterliegen im Quellenstaat der Dividendenbesteuerung gem. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Allerdings liegen aus deutscher Sicht bei der Ausschüttung nicht steuerbare Entnahmen vor. Damit läuft eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf Dividenden ins Leere (BMF PersG, Tz. 4.1.4.1).

b. Behandlung von Sondervergütungen

Für in Deutschland Ansässige sind Sondervergütungen und durch Sonderbetriebsvermögen verursachte Erträge und Aufwendungen grundsätzlich als Betriebsstättengewinne von der deutschen Besteuerung freizustellen. Wegen der Zuordnungskonflikte kann es zu einer Nichtbesteuerung bzw. zu einer Doppelbesteuerung kommen. Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, sieht § 50d Abs. 9 EStG in diesem Fall eine Rückfallklausel vor. Diese gilt explizit auch für Sondervergütungen (§ 50d Abs. 10 Satz 8 EStG). Zu Einzelfragen bzgl. § 50d Abs. 9 EStG vgl. auch die anhängigen Revisionsverfahren Az.: I R 30/17 und I R 52/16 und I R 86/13.)

Zudem ist zu unterscheiden, ob das jeweilige DBA eine sog. Switch-over-Klausel enthält.



BEISPIEL

Doppelbesteuerung: Der im Inland ansässige A ist an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft im Staat B beteiligt, die im Staat B als steuerlich transparent behandelt wird. Aus der Sicht des deutschen Steuerrechts ist die Gesellschaft als Körperschaft einzuordnen. A veräußert seinen Anteil und erzielt einen Veräußerungsgewinn. Staat B betrachtet die Veräußerung des Anteils als Veräußerung der zugrundeliegenden Vermögenswerte, für die ihm das Besteuerungsrecht gem. Art. 13 Abs. 1 oder 2 OECD-MA zusteht. Dagegen geht Deutschland von der Veräußerung eines Anteiles an einer Körperschaft aus, was die Besteuerung im Staat B ausschließt.

Lösung ohne Switch-over-Klausel:

Gem. der sog. Rechtsfolgenverkettung entspr. Nr. 32.3 und 32.4 zu Artikel 23 OECD-MK folgt Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Qualifikation des Quellenstaates. Hier kommt es damit regelmäßig zur Anwendung der Freistellungsmethode für die Veräußerung von unbeweglichem bzw. beweglichem Vermögen (BMF PersG, Tz. 4.1.3.3.1).

Lösung mit Switch-over-Klausel:

In diesem Fall wird die Doppelbesteuerung regelmäßig durch Anrechnung der ausländischen Steuer gem. § 34c Abs. 1 EStG vermieden (vgl. BMF PersG, Tz. 4.1.3.2).



BEISPIEL

Beispiel Nichtbesteuerung:

Die im Inland ansässigen A und B sind an einer Personengesellschaft im Staat C beteiligt. Die Personengesellschaft, die nach dem Recht des Staates C keine steuerpflichtige Person ist, betreibt einen Pkw-Handel. Auf Wunsch ihrer Kunden finanziert sie den Pkw-Kauf und erzielt hieraus Zinsen. Das DBA mit Staat C weist das Besteuerungsrecht für Zinsen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Es enthält einen Betriebsstättenvorbehalt gem. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA. Staat C qualifiziert die Zinsen nicht als gewerbliche Einkünfte, die er als Betriebsstättenstaat besteuern darf. Er wendet vielmehr den Zinsartikel an, der das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist. Nach dem DBA mit Staat C nimmt Deutschland die Einkünfte, die

einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zuzurechnen sind, von der Besteuerung aus. Zu den Unternehmensgewinnen gehören auch die Zinsen. Da Staat C die Zinsen nicht besteuert, würde die Freistellung zur Nichtbesteuerung führen.

**Lösung nach Ansicht der Verwaltung
(vgl. BMF PersG, Tz. 4.1.3.3.2):**

Die Freistellung in Deutschland unterbleibt gem. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG. Eine begrenzte ausländische Steuer wird gem. § 34c Abs. 1 EStG angerechnet. Nach Auffassung der Verwaltung entspricht die Regelung der Auslegung des OECD-MK, Abs. 32.1. bis 32.7 zu Artikel 23 (BMF v. 16. 4. 2010, BStBl. 2010 I, S. 354, Tz. 4.1.3.3.2).

2.2.2.3 Drittstaateneinkünfte

Bezieht eine ausländische Personengesellschaft, an der ein inländischer Steuerpflichtiger beteiligt ist, Einkünfte aus einem Drittstaat, gilt Folgendes:

- a. ohne DBA: Bezieht die Personengesellschaft quellensteuerpflichtige Einkünfte (z. B. Dividenden) aus dem Drittstaat und unterhält sie im Drittstaat keine Betriebsstätte, so kann die Quellensteuer aus dem Drittstaat im Inland nicht gem. § 34c Abs. 1 EStG angerechnet werden, da sie nicht aus demselben Staat stammt. Es kommt zum Abzug der Steuer gem. § 34c Abs. 3 EStG. Unterhält die Personengesellschaft eine Betriebsstätte im Drittstaat, so betreibt der Gesellschafter steuerlich die Betriebsstätte selbst und die Einkünfte gelten als von ihm direkt bezogen. Die Steuer ist gem. § 34c Abs. 1 EStG anrechenbar oder nach § 34c Abs. 2 EStG abziehbar.
- b. mit DBA: Auch hier ist das Betriebsstättenprinzip zu beachten. Für Dividenden, Lizenzen und Zinsen aus dem Drittstaat gilt der erweiterte Betriebsstättenvorbehalt des Art. 21 Abs. 2 OECD-MA. Sie werden der Betriebsstätte im Belegenheitsstaat der Personengesellschaft zugeordnet. Bei Unterbetriebsstätten und Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Drittstaat gilt im Verhältnis zum Belegenheitsstaat der Personengesellschaft Art. 21 Abs. 1 OECD-MA, der das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters zuordnet. Im Verhältnis von Wohnsitzstaat und Drittstaat ist ein eventuell bestehendes weiteres DBA zwischen jenen beiden Staaten zu beachten.

2.2.2.4 Erwerb bzw. Gründung der Beteiligung

Im Falle einer Bargründung entspricht der aufgewendete Betrag den Anschaffungskosten der Beteiligung.

Beim Erwerb von Anteilen an einer bereits bestehenden ausländischen Personengesellschaft ist ähnlich dem Erwerb im Inland vorzugehen. Entspricht der Kaufpreis dem Beteiligungsbuchwert, so führt der inländische Gesellschafter das Kapitalkonto des ausgeschiedenen ausländischen Gesellschafters fort. Ist der Kaufpreis höher als der Buchwert, so ist eine Ergänzungsbilanz zu erstellen und der Kaufpreis auf die Wirtschaftsgüter und evtl. auf einen Geschäfts- oder Firmenwert zu allozieren. Im DBA-Fall wirkt sich die Sonderbilanz nur im Ausland aus. Im Nicht-DBA-Fall wird die Sonderbilanz aufgrund des Welteinkommensprinzips nach den deutschen Maßgaben fortgeschrieben.

Bei einer Sachgründung schließlich muss unterschieden werden, ob das eingelegte Wirtschaftsgut

aus dem Privat- oder Betriebsvermögen stammt. Bei einer Einlage aus dem Privatvermögen ist der Teilwert des Wirtschaftsgutes als Wert der Einlage anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG). Bei Einlage eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen eines inländischen Betriebs ist der Fremdvergleichspreis anzusetzen. Für natürliche Personen und Personengesellschaften ist in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geregelt, dass es einer zum gemeinen Wert zu bewertenden Entnahme gleichsteht, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt wird. Eine entsprechende Regelung enthält § 12 Abs. 1 KStG für Kapitalgesellschaften, wobei hier keine Entnahme fingiert wird, sondern eine zum gemeinen Wert zu bewertende Veräußerung. Hierdurch kommt es grundsätzlich zu einer sofortigen steuerpflichtigen Gewinnrealisation durch Steuerentstrickung.

2.2.2.5 Beteiligungerveräußerung / Beendigung der Gesellschaft

Bei Veräußerung einer Beteiligung im Nicht-DBA-Fall gelten aufgrund des Welteinkommensprinzips die nationalen deutschen Regelungen. Auch Begünstigungen wie die Fünftel-Regelung kommen zur Anwendung. Eine mögliche Doppelbesteuerung wird grds. durch die Anrechnungsmethode (§ 34c Abs. 1 EStG) oder der Abzug nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG vermieden. Die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft gilt als Veräußerung der anteiligen einzelnen Wirtschaftsgüter.

Im DBA-Fall unterliegt der Veräußerungsvorgang regelmäßig Art. 13 Abs. 2 OECD-MA. Das Besteuerungsrecht liegt beim Sitzstaat der Personengesellschaft (i. d. R. Belegenheitsstaat der Betriebsstätte). Im Inland erfolgt die Freistellung ggf. unter Progressionsvorbehalt. Der Veräußerungsgewinn ist zu einem Fünftel in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG). Im Verlustfall ist der ggf. negative Progressionsvorbehalt anzuwenden, wenn kein Fall des § 2a EStG oder § 15a EStG vorliegt. Die Freistellung kann aufgrund eines Qualifikationskonfliktes ausgeschlossen sein (BMF PersG, Tz. 4.2).

2.2.3 Gewerbesteuerliche Besonderheiten

Die bei natürlichen und juristischen Personen gebräuchliche Unterteilung in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht ist bei der Gewerbesteuer als Realsteuer unbekannt. Die Steuerpflicht knüpft an das Vorliegen eines inländischen Gewerbebetriebs an (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG).

Aufgrund des Objektcharakters der Gewerbesteuer unterliegen nur inländische Gewerbebetriebe der GewSt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Der Anteil an einer ausländischen Personengesellschaft kann zwar zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebs gehören. Der hierauf entfallende Gewinn wird allerdings aufgrund von § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt. Verlustanteile werden nach § 8 Nr. 8 GewStG hinzugerechnet.

Im DBA-Fall ist das DBA auch auf die Gewerbesteuer anzuwenden. Da hier das Betriebsstättenprinzip gilt und es damit zur Freistellung der Einkünfte im Inland kommt, ist bereits aufgrund des DBA eine Gewerbesteuerfreiheit gegeben. Kommt es nicht zur Freistellung (z. B. Nichterfüllung der Aktivitätsklausel), kommt subsidiär wieder § 9 Nr. 2 GewStG oder § 9 Nr. 3 GewStG zur Anwendung. Gewinne einer ausländischen gewerblich tätigen Personengesellschaft können im Inland also nur dann der Gewerbesteuer unterworfen werden, wenn die Personengesellschaft im Inland über eine Betriebsstätte i. S. d. Artikels 5 OECD-MA verfügt, der die Gewinne zuzurechnen sind. (vgl. BMF PersG, Tz. 3.3).

2.2.4 Zusammenfassung

Eine Zusammenfassung der Ergebnisse und einige weiterführende Hinweise enthalten die folgenden Tabellen (Quelle: in Anlehnung an Jacobs, 2016, S. 537 – 540):

Die wichtigsten Determinanten der Steuerbelastung bei ausländischen Personengesellschaften

Besteuersystem des Auslandes		Sachziel der ausländischen Grundeinheit	Bestehen oder Nicht-Bestehen eines DBA	Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit	Erfolgs-situation von Grund- und Spitzeneinheit
Anerkennung der ausländischen Grundeinheit als eigenständiges Steuerrechtssubjekt	Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekte	Bei passiver Tätigkeit außerhalb EU/EWR Verlustausgleichbeschränkungen nach § 2a Abs. 1 EStG. Auch die Freistellung des Betriebsstätten-erfolgs im DBA-Fall wird zunehmend nur bei aktiven Tätigkeiten gewährt. Keine Anwendung des § 2a EStG im EU/EWR-Fall	Im DBA-Fall greifen die abkommensrechtlichen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. In einigen DBA sind darüber hinaus Regelungen zur Subjektqualifikation von Personengesellschaften (z. B. DBA Belgien, Spanien) oder zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten bei den Einkünften vereinbart (z. B. DBA Österreich, Schweden).	Die Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit beeinflusst Art und Umfang der ausländischen Besteuerung.	Die Erfolgs-situation bestimmt gleichzeitig die in- und ausländische Steuerbelastung. Im Verlustfall gelten Sonderregelungen: §§ 2a, 15a EStG.
Besteuerung im Ausland nach dem Kapitalgesellschaftskonzept. PersG unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht mit Welteinkommen/-vermögen. Bei Gewinnausschüttungen sowie bei Zahlung bestimmter Leistungsentgelte Quellensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Mitunternehmer	Besteuerung im Ausland nach dem Transparenzprinzip (Mitunternehmerkonzept). Mitunternehmer sind im Domizilstaat der Personengesellschaft mit dem anteiligen Betriebsstätten-erfolg/-vermögen beschränkt steuerpflichtig.				

Personensteuerbelastung bei identischer Steuersubjektqualifikation ausländischer Personengesellschaften¹			
Domizilstaat der Personengesellschaft		Wohnsitzstaat des Mitunternehmers	
nationales Recht	Abkommensrecht	nationales Recht	Abkommensrecht
		EST/KSt	EST/KSt
Steuersubjekt: Inländischer Mitunternehmer mit seinen Einkommens- und Vermögensteilen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	Steuersubjekt: Inländischer Mitunternehmer mit seinen Einkommens- und Vermögensteilen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (DBA-Betriebsstättenprinzip)	Steuersubjekt: Inländischer Mitunternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht	Steuersubjekt: inländischer Mitunternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht
Steuerobjekt: Anteil am Erfolg bzw. Vermögen der Personengesellschaft (Gesamthandsvermögen) zuzüglich „Sondervergütungen“ ² bzw. „Sonderbetriebsvermögen“ ³ . Begrenzter rechtsgeschäftlicher Leistungsaustausch möglich (insoweit Quellensteuer)	Steuerobjekt: Anteile am Erfolg (weltweit erzielte Einkünfte der Personengesellschaft Art. 7 Abs. 7 i. V. m. Art. 21 Abs. 2 OECD-Modell = verlängerter Betriebsstättenvorbehalt) bzw. Vermögen	Steuerobjekt: Welteinkommen (Feststellungsprinzip in Bezug auf anteiligen Personengesellschafterfolg i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), aber Anrechnung der Steuern auf ausländischen „Betriebserfolg“ (§ 34c Abs. 1 EStG, § 26 Abs. 1 KStG) bzw. Abzugsmethode (§ 34c Abs. 2 EStG), ggf. auch Pauschalierungsmethode (§ 34c Abs. 5 EStG) möglich.	Steuerobjekt: Welteinkommen, aber Freistellung des „Betriebsstättenenerfolgs“. Rechtsgrundlage: ⁴ . DBA-Betriebsstättenprinzip (z. B. Art. 7 OECD-Modell). Ggf. Progressionsvorbehalt bei ESt (§ 32b EStG). Sonderregelung für Verluste (§§ 2a, 15a EStG). Bei entsprechender abkommensrechtlicher Vereinbarung Besteuerung von Sondervergütungen, sofern ihnen im Ausland Betriebsausgabeneigenschaft zukommt. Abkommensautonome Auslegung (BFH) beachten.

Gewerbsteuerbelastung bei identischer Steuersubjektqualifikation ausländischer Personengesellschaften⁵			
Domizilstaat der Personengesellschaft		Wohnsitzstaat des Mitunternehmers	
nationales Recht	Abkommensrecht	nationales Recht	Abkommensrecht
Anknüpfungstatbestände der Gewerbesteuer	Es ist der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff zu beachten (Art. 5 OECD-Modell, Art. 5 UN-Modell).	Beteiligungserfolg (inkl. Sondervergütungen) bleibt nach § 9 Nr. 2 GewStG bzw. § 8 Nr. 8 GewStG (Verlust) ausgeklammert.	Beteiligungserfolg (inkl. Sondervergütungen) bleibt ausgeklammert. Rechtsgrundlage: DBA-Betriebsstättenprinzip bzw. unilaterales Recht
Jeder stehende Gewerbebetrieb, für den im Domizilstaat eine Betriebsstätte unterhalten wird, unterliegt der GewSt (analog § 2 Abs. 1 und Abs. 2 GewStG).			

Personensteuerbelastung bei abweichender Steuersubjektqualifikation ausländischer Personengesellschaften⁶			
Domizilstaat der Personengesellschaft		Wohnsitzstaat des Mitunternehmers	
nationales Recht	Abkommensrecht	nationales Recht	Abkommensrecht
		EST/KSt	EST/KSt
<p>Steuersubjekt: Ausländische Personengesellschaft als eigenständiges Steuerrechtssubjekt mit ihren Einkommens- und Vermögensteilen (analog § 8 KStG)</p> <p>Steuerobjekt: Welteinkommen und Weltvermögen der Personengesellschaft Bei Gewinnausschüttungen sowie bei Zahlung von bestimmten Leistungsentgelten Quellensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Mitunternehmer.</p>	Absenkung der Quellensteuern nach Maßgabe der abkommensrechtlichen Regeln	Analog der Besteuerung ausländischer Mitunternehmenschaften bei identischer Steuersubjektqualifikation	<p>Steuersubjekt: inländischer Mitunternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht</p> <p>Steuerobjekt: Freistellung der Gewinnausschüttungen und Gewinthesaurierungen sowie der Verluste (Dividendenprinzip) Einbezug der ausländischen Leistungsentgelte bei der Besteuerung der Mitunternehmer (Sondervergütungen). Anwendung der Anrechnungsmethode (§ 34c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG) oder der Abzugsmethode (§ 34c Abs. 2 EStG), Sonderregelungen für Verluste (§§ 2a, 15a EStG)</p>

Gewerbsteuerbelastung bei abweichender Steuersubjektqualifikation ausländischer Personengesellschaften⁵			
Domizilstaat der Personengesellschaft		Wohnsitzstaat des Mitunternehmers	
nationales Recht	Abkommensrecht	nationales Recht	Abkommensrecht
Anknüpfungstatbestände der Gewerbesteuer	In einigen DBA wurde vereinbart, dass die PersG als solche den Abkommenschutz beanspruchen kann (z. B. DBA Belgien, Art. 3 Abs. 1 Nr. 4, DBA Spanien, Art. 4 Abs. 4).	Analog zur Besteuerung ausländischer Mitunternehmerschaften bei identischer Steuersubjektqualifikation	Beteiligungserfolg (inkl. Sondervergütungen) ⁸ bleibt ausgeklammert. Rechtsgrundlage: DBA-Wohnsitzregel bzw. unilaterales Recht
Jeder stehende Gewerbebetrieb, für den im Domizilstaat eine Betriebsstätte unterhalten wird, unterliegt der GewSt (analog § 2 Abs. 1 und Abs. 2 GewStG).			

2.3 Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft

2.3.1 Qualifikation

Vor der Klärung der Frage, wie eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu besteuern ist, ist im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs zu klären, ob die ausländische Gesellschaft einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Hierbei ist – wie stets im Steuerrecht – auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen. Es wird ein zwei-stufiger Typenvergleich durchgeführt:

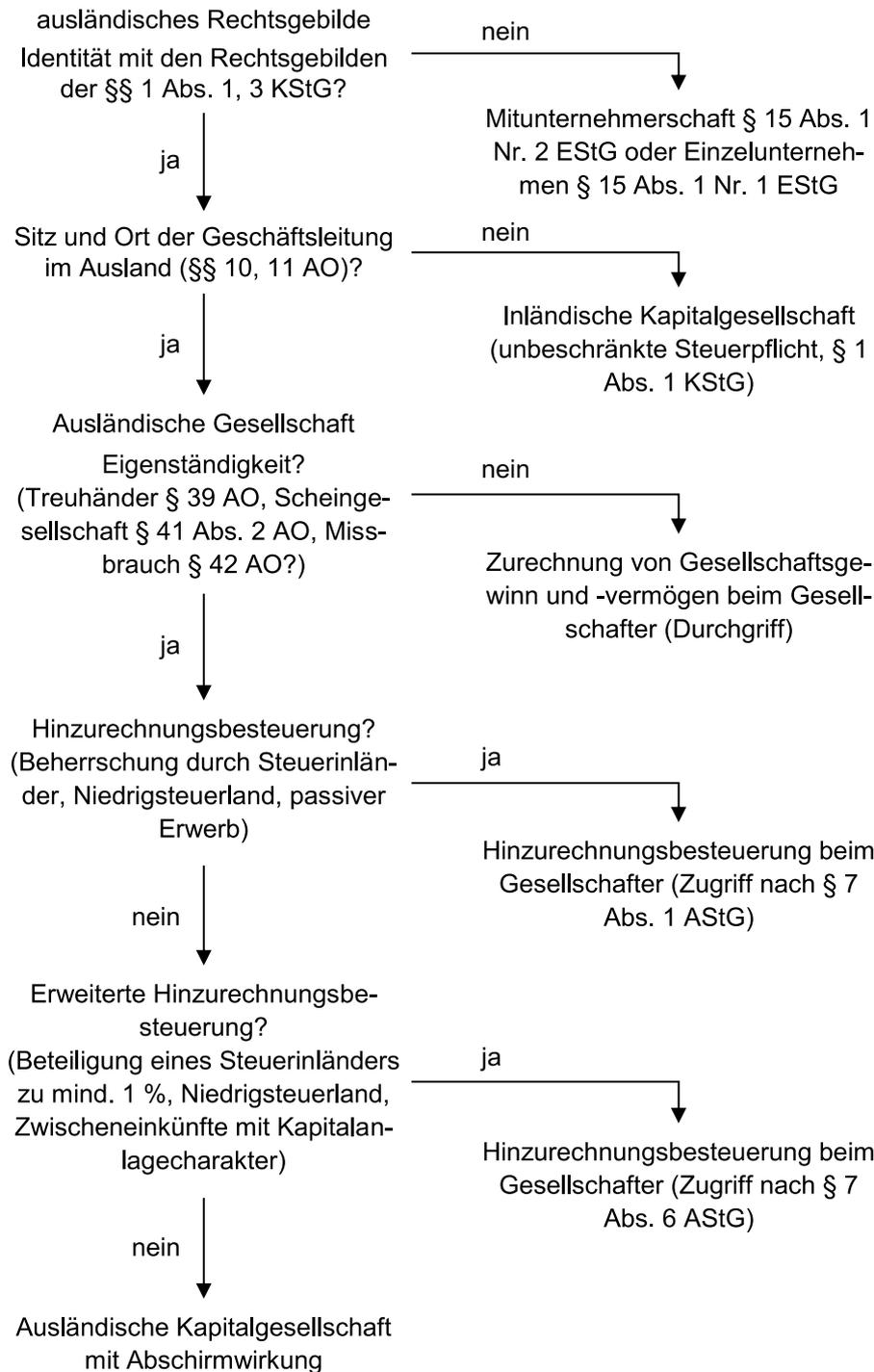
1. Stufe: Zunächst wird der Grad der Übereinstimmung zwischen ausländischer Rechtsform und dem deutschen Recht festgestellt.
2. Stufe: Die steuerrechtlichen Organisationsformen des Auslands werden den inländischen Formen der Körperschaft, der Personengesellschaft und den Einzelunternehmen zugeordnet. Dies erfolgt nach rechtlichem Aufbau und nach wirtschaftlicher Struktur.

Wenn es dem ausländischen Rechtsgebilde an einem Pendant im deutschen Recht fehlt, ist die Einordnung oft schwierig. Man orientiert sich dann an der fiktiven Einordnung des Realtypus nach deutschem Recht. Eine Liste ausländischer Gesellschaftstypen, die mit deutschen Kapitalgesellschaften vergleichbar sind, findet sich in Anlage 1 zum BMF-Schreiben v. 24. 12. 1999, BStBl. 1999 I, S. 1076. Die Liste ist zum Teil sehr stark veraltet. Hinsichtlich der steuerlichen Einordnung ausländischer Gesellschaften als Personen- bzw. Kapitalgesellschaften hat die Veröffentlichung des sog. LLC-Schreibens für eine gewisse Rechtssicherheit gesorgt (BMF 19. 3.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl. I 04, 411), doch es besteht noch eine Vielzahl offener Fragen.

In diesen Lerneinheiten werden die Grundfälle der Auslandsinvestitionen dargestellt. Sonderbehandlungen wie bspw. die der ausländischen Kapitalgesellschaften bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG werden in anderen Lerneinheiten behandelt.

An dieser Stelle sei aber nochmals darauf hingewiesen, dass nur eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eigenständig ist und nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt, die volle Abschirmwirkung entfaltet, wie sie den folgenden Ausführungen zugrunde gelegt wird.

Folgendes Prüfschema soll dies verdeutlichen (Quelle: Jacobs, 2016, S. 417):



2.3.2 Qualifikationskonflikt

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Körperschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als steuerlich transparent behandelt, führt dies dort zur Besteuerung der im Inland ansässigen Gesellschafter mit ihrem Anteil am Gewinn der Gesellschaft, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt. Nach deutschem Steuerrecht werden ebenfalls die Gesellschafter besteuert, jedoch nur, soweit sie Ausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beziehen. Die Ausschüttungen sind abkommensrechtlich Einkünfte i. S. d. Art. 21 Abs. 1 OECD-MA (Andere Einkünfte), da die Personengesellschaft keine im ausländischen Staat ansässige Gesellschaft ist (Art. 4 Abs. 1, 10 Abs. 1 OECD-MA; vgl. auch das zur US-LLC ergangene BFH-Urteil vom 20. 8. 2008, BStBl. 2009 II S. 263); sie können dementsprechend regelmäßig uneingeschränkt besteuert werden. Auf die im Gewinn enthaltenen Einkunftsteile sind ggf. § 3 Nr. 40 EStG, § 32d EStG oder § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden. Auf Ausschüttungen fällt

ausländische Quellensteuer regelmäßig nicht an, da nach der Wertung des ausländischen Rechts die Verteilung des Gewinns kein Besteuerungstatbestand ist (BMF PersG, Tz. 4.1.4.2).

2.3.3 Gewinnbesteuerung

2.3.3.1 Besteuerung der Gesellschaft im Ausland

Ob eine Kapitalgesellschaft in einem ausländischen Staat besteuert wird, richtet sich nach dem Anknüpfungspunkt für die Besteuerung. Nach der in Kontinentaleuropa verbreiteten Sitztheorie ist eine Kapitalgesellschaft dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz im Inland hat. Um Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, wird häufig noch an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung angeknüpft.

In den Staaten des angelsächsischen Rechtskreises ist anstatt der Sitztheorie die Gründungstheorie verbreitet. Danach knüpft die Steuerpflicht an die Errichtung einer Gesellschaft in einem Staat an, doch auch hier wird ergänzend auf die Ansässigkeit der Gesellschaft abgestellt.

Wird eine Gesellschaft als unbeschränkt steuerpflichtig in einem Staat klassifiziert, so kommt ausschließlich dessen Recht bei der Besteuerung der Gesellschaft zur Anwendung. Zu Konflikten kann es kommen, wenn bspw. durch Zusammentreffen von Sitz- und Gründungstheorie die unbeschränkte Steuerpflicht in zwei Staaten angenommen wird.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. z. B. das Urteil v. 9. 3. 1999 zu *Centros*) ist die Sitztheorie mit der aufgezeigten Folge nicht mit der in Art. 43 und 48 EGV garantierten Niederlassungsfreiheit vereinbar (vgl. neben der Entscheidung zu *Centros* auch die zu *Überseering* und *Inspire Art Ltd.*). Dennoch wird in Deutschland an der Sitztheorie weitgehend festgehalten. Dies jedenfalls insoweit, als nicht zur EU gehörende Staaten betroffen sind. Der BGH hat sich aber für diejenigen Auslandsgesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR oder in einem mit diesen aufgrund eines Staatsvertrages in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit gleichgestellten Staat gegründet worden sind, der sog. Gründungstheorie angeschlossen (vgl. etwa der Hinweis in *Trabrennbahn*, BGH NJW 2009, 289). Bestätigt wurde dies durch BGHZ 190, S. 242 – 251: „Wo sich der für die ausschließliche internationale Zuständigkeit nach Art. 22 Nr. 2 EuGVVO⁹ maßgebliche Sitz der Gesellschaft in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union befindet, bestimmt sich bei Klagen nach dieser Vorschrift nach der Gründungstheorie und damit grundsätzlich nach dem Satzungssitz im Herkunftsstaat.“ (LS, BGH u. a. mit Hinweis auf die *Cartesio*-Entscheidung der EuGH).

Steuerlich kann die Aufgabe der Sitztheorie für europäische Gesellschaften bedeuten, dass Briefkastengesellschaften in Staaten der EU und des EWR auch für steuerliche Zwecke anerkannt werden müssen und somit zur Einkommensteuerverlagerung herangezogen werden können, die es dann durch andere Vorschriften zu vermeiden gilt.

2.3.4 Dividendenbesteuerung

2.3.4.1 Nicht-DBA-Staaten

Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften unterliegen regelmäßig sowohl im Herkunftsstaat als auch im Inland (Welteinkommensprinzip) der Besteuerung. Eine Doppelbesteuerung wird im Inland nur durch die unilateralen Vermeidungsvorschriften zu Anrechnung und Abzug erreicht (z. B. § 26 KStG).

Erfolgt die Ausschüttung an eine natürliche Person, so unterliegt sie dem Abgeltungssteuertarif von 25 % (§ 32d EStG) oder dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Dies richtet sich danach ob die Anteile der Gesellschaft dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zugeordnet sind bzw. ob ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt werden kann und gestellt wurde.

Erzielt eine inländische Körperschaft Beteiligungserträge (Dividenden) von einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, so gibt es eine Konkurrenzsituation zwischen der Steuerfreistellung nach nationalem Recht des § 8b Abs. 1 KStG und der eventuell nach einem Doppelbesteuerungsabkommen vorzunehmenden Freistellung, sofern es sich um eine Beteiligung handelt, die die **abkommensrechtliche Schachtelgrenze** (im Regelfall 10 %) erfüllt. Hier ist dann u. a. streitig, ob der Zuschlag nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG i. H. von 5 % der Dividende nach dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg ebenfalls steuerfrei zu stellen ist und damit die Dividende nicht nur zu 95 % steuerbefreit ist, sondern vollumfänglich der Steuerbefreiung unterliegt.

Der BFH hat in den Urteilen vom 23. 6. 2010 – I R 71/09, BStBl. 2011 II, S. 129, sowie vom 14. 1. 2009 – I R 47/08 entschieden, dass das sog. nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG und das abkommensrechtliche Schachtelprivileg im Ausgangspunkt **selbständig nebeneinanderstehen** und sich wechselseitig nicht ausschließen.

Das sog. nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG einerseits und das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg andererseits stehen im Ausgangspunkt nach der Entscheidung des BFH vom 22. 09. 2016, I R 29/15 selbständig nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die (Tatbestands-)Konkurrenz beider Regelungen ist regelmäßig zu Lasten des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs aufzulösen.

In eben dieser Entscheidung hat der BFH die Frage, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu unterbleiben hat, weil die von den ausländischen Kapitalgesellschaften gezahlten Dividenden (auch) nach dem sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivileg von der Besteuerung auszunehmen sind, mithin § 8b KStG verdrängt wird und damit auch dessen Abs. 5 nicht zur Anwendung kommt auch entschieden. Nach Ansicht des BFH ist § 8b Abs. 5 KStG auch hier anwendbar.

2.3.4.2 DBA-Staaten

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften in einem DBA-Staat werden grundsätzlich nach Art. 10 OECD-MA behandelt. Nach dessen Absatz 1 sind die Dividenden im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerpflichtig.

Es gilt allerdings die Ausnahme, wonach der Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft besteuert

- 5 % des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Empfänger selbst eine Kapitalgesellschaft ist, die zu mindestens 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist, oder
- 15 % des Bruttobetrags bei einer Ausschüttung in anderen Fällen (also insbesondere bei der Ausschüttung an eine natürliche Person.

Die Steuerfreistellung erfolgt in diesem Fall i. d. R. nach der Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA).

2.3.5 Anzeigepflichten

Gem. § 138 Abs. 2 AO hat ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz im Inland den Erwerb von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG anzuzeigen, wenn er unmittelbar zu mindestens 10 % oder mittelbar zu mindestens 25 % beteiligt ist oder wenn die Anschaffungskosten mind. 150.000 € betragen. Weitere Einzelheiten finden sich im BMF-Schreiben vom 05.02.2018, das durch das BMF-Schreiben vom 18.07.2018 (BStBl. I 2018, 289) geändert wurde.

In diesem Zusammenhang ist § 138b AO zu erwähnen. Das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz - StUmgBG) vom 23.06.2017 (BGBl. I S. 1682) ist eine

Reaktion auf die Veröffentlichung der so genannten Panama Papers und verfolgt das Ziel, die Steuertransparenz zu verbessern. Sogenannte Domicilgesellschaften sollen aufgrund von erweiterten Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Dritter sowie neuer Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden wirksamer ermittelt werden können.

Wesentliche Neuregelungen des StUmgBG sind, u.a.:

- Vereinheitlichung der Anzeigepflicht für den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften: Die bisher bereits bestehende Anzeigepflicht in § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO gilt nun für mittelbare und unmittelbare Beteiligungen gleichermaßen ab einer Beteiligung von 10%.
- Anzeigepflicht für beherrschte Gesellschaften in Drittstaaten: Geschäftsbeziehungen zu Personengesellschaften, -vereinigungen, Körperschaften oder Vermögensmassen in Drittstaaten (sog. Drittstaaten-Gesellschaften) sind gemäß § 138 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO anzuzeigen, wenn auf diese – auch ohne bestehende Beteiligungen - ein unmittelbar oder mittelbar beherrschender Einfluss besteht.
- Mitteilungspflicht für Finanzinstitute: Nach § 138b AO müssen Finanzinstitute den Finanzbehörden von ihnen hergestellte oder vermittelte Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen mitteilen.

Die Neuregelungen gelten grundsätzlich für mitteilungspflichtige Sachverhalte, die nach dem 31.12.2017 verwirklicht worden sind.

Die Meldung hat auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen. Das Formular BZSt-2 steht auf der Internetseite des BZSt zum Download zur Verfügung.

3 LITERATUR

Jacobs, Otto: Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage, München 2016

Rupp / Knies / Ott / Faust / Hüll: Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2018.

4 ÜBUNGSFÄLLE

ÜBUNGSFALL 1

Grundfall:

Ihr Mandant, ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Einzelunternehmer, der in München ein Einzelunternehmen betreibt, möchte mit seinem Gewerbebetrieb auch im Ausland gewerblich tätig werden. Er stellt sich vor, eine Zweigniederlassung in einem Staat zu eröffnen, der ein dem OECD-MA entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland abgeschlossen hat. Bitte skizzieren Sie mögliche einkommensteuerliche Problembereiche.

Abwandlung:

Der Mandant möchte die Zweigniederlassung in Brasilien, also einem Staat, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, eröffnen. Bitte gehen Sie in dieser Situation auch kurz auf Fragen der Gewerbesteuer in Deutschland ein.

LÖSUNGSHINWEISE ZUM ÜBUNGSFALL 1	Punkte	
	Soll	Ist
Grundfall: Deutschland besteuert beim unbeschränkt steuerpflichtigen Mandanten zunächst das Welteinkommen und es besteht die Möglichkeit, dass der DBA-Staat auch auf die Zweigniederlassung ertragsteuerlich zugreift.	1	
Das OECD-MA weist in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA grds. dem Ansässigkeitsstaat – also Deutschland – das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne zu.	1	
Sofern die Zweigniederlassung im ausländischen Staat eine Betriebsstätte (künftig BS) i. S. d. Art. 5 DBA-MA darstellt, können aber die Einkünfte, die der BS zugeordnet werden können, auch im DBA-Staat besteuert werden.	1	
Zunächst muss also geklärt werden, ob die Zweigniederlassung als Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 DBA-MA angesehen werden kann.	1	
Grundsätzlich ist der Begriff der Betriebsstätte nach Art. 5 DBA-MA enger als der nach § 12 AO. Beiden Begriffen ist gemeinsam, dass sie nicht mit dem handelsrechtlichen Begriff der Zweigniederlassung (§ 13 HGB) gleichgesetzt werden dürfen: „Es gilt der Merksatz : Jede Zweigniederlassung ist eine Betriebsstätte, aber nicht jede Betriebsstätte ist eine Zweigniederlassung“	1	
Im Folgenden wird unterstellt, dass es sich bei der Zweigniederlassung um eine Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 DBA-MA handelt. In diesem Fall ist weiter zu bestimmen, welche Einkünfte dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. In diesem Bereich können vielschichtige Probleme (Stichwort: Verrechnungspreise) entstehen.	1	
Für die Teile der Einkünfte, die dann der Betriebsstätte zugeordnet werden können, steht auch dem ausländischen Staat ein Besteuerungsrecht zu. Deutschland wird diese Einkünfte – nach den Regelungen des DBA – meist dann nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigen.	1	
Hierzu ist die Regelung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG zu beachten. Sofern die Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU/EWR liegt ist noch die Regelung des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG zu beachten. Dies bedeutet, dass sowohl der positive wie auch der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen ist, wenn die Betriebsstätte von der Tätigkeit her nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Also beispielsweise ein Hotel oder eine Waffenfabrikationsstätte ist.	4	

LÖSUNGSHINWEISE ZUM ÜBUNGSFALL 1	Punkte	
	Soll	Ist
Sofern aus Betriebsstätten in Drittstaaten Verluste erzielt werden, ist zunächst zu bedenken, dass der negative Progressionsvorbehalt durch die Regelung des § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen sein kann.	1	
Sofern aber eine sog. aktive Betriebsstätte vorliegt – also eine Betriebsstätte, die die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt – können die Verluste auch in diesem Fall im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden. Hier scheiden also beispielsweise Verluste aus Betrieben, die dem Fremdenverkehr dienen aus. Gewinne würden aber im Rahmen der Progression Berücksichtigung finden.	2	
Abwandlung: Auch in der Abwandlung besteuert Deutschland das Welteinkommen.	1	
Die ggf. in Brasilien erhobene Steuer kann unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG auf die Steuer in Deutschland angerechnet werden. Es liegen ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 2 EStG vor. Sofern die Zweigniederlassung eine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO darstellt. Die ausländische Steuer muss der deutschen Steuer entsprechen (vgl. Anlage 6 zu den EStR) und die ausländische Steuer muss endgültig sein.	3	
Bei der Anrechnung der brasilianischen Steuer ist zudem die Höchstbetragsberechnung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG zu beachten. Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer ist nämlich in der Weise zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b EStG ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist.	3	
Sofern Verluste entstehen ist auch die Regelung des § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beachten und die Verluste können nur unter Beachtung des § 2a Abs. 2 S. 1 EStG Berücksichtigung im Inland finden.	3	
Als Alternative kann eine mögliche ausländische Steuer auch nach § 34c Abs. 2 EStG im Rahmen der Gewinnermittlung (quasi wie Betriebsausgaben) berücksichtigt werden. Dies wäre beispielsweise dann zwingend zu bedenken, wenn aufgrund inländischer Verluste keine deutsche Steuer entsteht und somit eine Anrechnung ins Leere läuft. Die ausländische Steuer würde dann die negativen Einkünfte im Inland erhöhen und ein Verlustvortrag oder -rücktrag nach § 10d EStG wäre dann mit einem „höheren“ möglich.	4	
Bzgl. der Gewerbesteuer wäre § 9 Nr. 3 GewStG anzusprechen, die auf die ausländische Betriebsstätte entfallenden Gewinne, wären im Rahmen der inländischen Gewerbesteuer wieder zu kürzen.	3	
Sofern die Regelung des § 34c Abs. 2 EStG im Rahmen der gewerblichen Gewinnermittlung zur Anwendung kommt, ist im Bereich der Gewerbesteuer die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 12 GewStG zu beachten.	3	
Punkte Übungsfall 1	34	

ÜBUNGSFALL 2

FRAGE 1: Eine vermietete Ferienwohnung in Spanien führt zu einem Verlust von 5.000 EUR (keine Liebhaberei). Kann der Verlust im Inland Berücksichtigung finden?

LÖSUNGSHINWEISE	Punkte	
	Soll	Ist
Nach dem DBA Spanien gilt für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode.	1	
Der Verlust kann voll mit inländischen Einkünften saldiert werden, da § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 Buchst. a) EStG nur noch für Drittstaaten gilt.	2	

FRAGE 2: Eine Ferienwohnung in der Schweiz führt zu Verlusten (auch keine Liebhaberei). Kann der Verlust mit inländischen Einkünften verrechnet werden?

Nach dem DBA Schweiz gilt für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode.	1	
Nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 Buchst. a) EStG ist das Verlustausgleichsverbot anzuwenden, deshalb ist kein Ausgleich mit inländischen Einkünften vorzunehmen. Eine gesonderte Feststellung des Verlustes ist durchzuführen. In den Folgejahren ist ein Ausgleich mit einem Überschuss aus Vermietung und Verpachtung aus der Schweiz möglich.	2	

FRAGE 3: Eine Ferienwohnung in Österreich führt zu Verlusten (auch keine Liebhaberei). Kann der Verlust mit inländischen Einkünften verrechnet werden?

Nach dem DBA Österreich gilt für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Freistellungsmethode.	1	
Nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG ist kein negativer Progressionsvorbehalt anzusetzen, jedoch ist in Folgejahren, wenn ein Überschuss aus Vermietung und Verpachtung erzielt wird, auch kein positiver Progressionsvorbehalt mehr zu berücksichtigen.	2	

FRAGE 4: Eine Ferienwohnung in den USA führt zu Verlusten (auch keine Liebhaberei). Kann der Verlust mit inländischen Einkünften verrechnet werden?

Nach dem DBA USA gilt für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Freistellungsmethode.	1	
Nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 a) EStG ist das Verlustausgleichsverbot auch für Zwecke des negativen Progressionsvorbehalts anzuwenden (H 2a „Allgemeines“ EStH). Deshalb ist kein negativer Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Eine gesonderte Feststellung des Verlustes für Progressionszwecke ist durchzuführen. In den Folgejahren ist bei einem Überschuss aus Vermietung und Verpachtung in den USA mit dem positiven Progressionsvorbehalt zu saldieren.	2	
Punkte Übungsfall 2	12	
GESAMTPUNKTZAHL	46	

Endnoten

- [1] Beide Staaten besteuern nach dem Mitunternehmerkonzept, wobei die schuldrechtlichen Gesellschafterleistungen nicht notwendigerweise nach innerstaatlichem Muster (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) qualifiziert werden.
- [2] Möglicherweise qualifiziert der Domizilstaat Teile hiervon als Betriebsausgaben.
- [3] Häufig ist diese Qualifikation im Ausland nicht geläufig. Ferner ist auch die Sonderstellung der VSt im internationalen Rechtsvergleich zu beachten.
- [4] Zunehmend nur bei aktiver Tätigkeit. Des Weiteren ist die Sonderbehandlung des unbeweglichen Inlandsvermögens und inländischer Unterbetriebsstätten zu beachten.
- [5] Eine Gewerbesteuerbelastung stellt im internationalen Vergleich eine seltene Ausnahme dar.
- [6] Dies bedeutet, dass das Ausland nach dem Kapitalgesellschaftskonzept und das Inland nach dem Mitunternehmerkonzept besteuert.
- [7] Eine Gewerbesteuerbelastung stellt im internationalen Vergleich eine seltene Ausnahme dar.
- [8] Es sei denn, die Sondervergütungen zählen nach dem Recht des Betriebsstättenstaates nicht zu den gewerblichen Gewinnen.
- [9] Ab dem 10. Januar 2015 gilt die *„Verordnung (EU) Nr. 1215/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2012 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen“* („**EuGVVO n.F.**“). Sie ersetzt die Verordnung (EG) Nr. 44/2001 („**EuGVVO a.F.**“) und bringt eine Reihe von Neuerungen mit sich.



SCHLAGEN SIE GESETZESTEXTE BEQUEM ONLINE NACH!

Als KNOLL-Kursteilnehmer erhalten Sie **kostenfreien Zugang zur NWB-Datenbank**.

Dieser „KNOLL-Premium“-Service steht Ihnen über den Zugang zur KNOLL-Lernplattform zur Verfügung. So können Sie bequem **online Gesetzestexte, Richtlinien, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung recherchieren**, während Sie in der Lernplattform aktiv sind.

Auch die **Kommentare zu UStG, ErbStG, EStG, KStG und Bilanzierung** stehen für Sie kostenlos online zur Verfügung. Nutzen Sie dies, um ein tieferes Verständnis bei der Bearbeitung der Lehrbriefe zu erlangen und im Rahmen der Nacharbeit der Klausuren.

Darüber hinaus haben Sie im Rahmen von „KNOLL-Premium“ für die Dauer der Kursteilnahme kostenlosen **Zugriff auf die Online-Version der Zeitschrift „NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht“ und den jährlich erscheinenden NWB Karriereführer**.

Nutzen Sie diese Vorteile für Ihren Lernerfolg!



FRAGEN, ANREGUNGEN, KRITIK?

Wir freuen uns über Ihr Feedback: zentrale@knoll-steuer.com
Bitte immer die Bezeichnung des Lehrbriefs und Jahr mit angeben.