

AUFSÄTZE

Vorschrift, die einen Spezialfall des Billigkeitserlasses regelt (und somit vorrangig ist)¹⁷, können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer erlassen, wenn es aus „volkswirtschaftlichen Gründen“ zweckmäßig ist. Zwar hat das BVerfG in einer Entscheidung aus dem Jahre 1978 die „volkswirtschaftlichen Gründe“ restriktiv iSv Gründen „außenwirtschaftlicher Natur“ ausgelegt¹⁸, so dass die bloße Beeinträchtigung des Klinikbetriebs durch Wegfall der Gastärzte nicht ausreichen dürfte. Dass die Besteuerung der Stipendien in verschiedener Hinsicht nicht nur zu solchen Schäden führen, sondern langfristig auch Marktchancen der deutschen Medizintechnik auf internationalen Märkten beeinträchtigen und somit auch negative außenwirtschaftliche Effekte haben kann, wurde bereits ausgeführt.

Es gibt also zumindest vertretbare Argumente, die Besteuerung ausländischer Stipendienzahlungen an Gastärzte als sachlich unbillig anzusehen. Selbst wenn die Finanzverwaltung an ihrer zweifelhaften Rechtsauffassung zur Auslegung des § 22 EStG festhalten sollte, gäbe es gute Argumente für einen Billigkeitserlass, die die Finanzverwaltung in Betracht ziehen sollte.

3.3 Anpassung nationalen Rechts/Abschluss DBA

Rückt die Finanzverwaltung nicht von ihrer Rechtsauffassung ab und lehnt sie auch Maßnahmen im Billigkeitswege ab, so bleibt nur die Möglichkeit, im Wege der Gesetzgebung eine Lösung zu suchen. Die betroffenen Staaten (Herkunftslander der Gastärzte) könnten versuchen, eine dem Art. 20 OECD-MA entsprechende Regelung durch Abschluss eines DBA herbeizuführen. Mit dem Königreich Saudi-Arabien existiert auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung nur ein sehr eng begrenztes DBA für Einkünfte

17 BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 983, BeckRS 1988, 22008501.

18 BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, NJW 1978, 2143.

19 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Saudi-Arabien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen von Luftfahrtunternehmen und der Steuern von den Vergütungen ihrer Arbeitnehmer v. 7.8.2008, BGBl. II 2008, 783.

im Bereich des Betriebs von Luftfahrtunternehmen.¹⁹ Es könnte versucht werden, dieses Abkommen in Bezug auf Stipendien für Gastärzte und Praktikanten anderer näher zu bestimmender Bereiche zu ergänzen oder auch ein neues Spezialabkommen abzuschließen. Doch diese Prozedur ist langwierig, politisch unsicher, setzt Verhandlungen und Absprachen voraus und durchläuft viele Stufen.²⁰ Eine kurzfristige Lösung verspricht sie nicht.

Vorzugswürdiger wäre eine Gesetzesänderung oder besser gesagt, eine gesetzliche Klarstellung in § 3 EStG, dass auch solche ausländischen Stipendienzahlungen, die an in deutschen Kliniken tätige Gastärzte und Praktikanten anderer (evtl. näher zu benennender) Dienstleistungs- und Technikbereiche fließen, steuerfrei sind. § 3 Nr. 44 EStG könnte also dahingehend ergänzt werden, dass solche Zahlungen, die im Rahmen von Aus- und Weiterbildungsprogrammen für einen bestimmten Zeitraum geleistet werden und (ausschließlich) aus Mitteln des Herkunftsstaats bezahlt werden, von der deutschen Einkommensteuer befreit sind, die auf diese Zahlungen entfällt. Eine solche gesetzliche Klarstellung setzt nur die Kenntnis der Problemlage und den (daraus folgenden) guten Willen der Mehrheit des Bundestags und Bundesrats voraus; sie könnte – zumal am Beginn einer Legislaturperiode – zügig erfolgen. Wenn dieses Projekt auch nicht so spektakulär und medienwirksam wie die Ehe für gleichgeschlechtliche Paare ist – deren Einführung in wenigen Wochen die parlamentarischen Hürden nahm²¹ –, so ist es doch von großer Bedeutung und Wichtigkeit. Nicht nur, weil es personelle Einbußen im deutschen Klinikbetrieb, Rückschläge bei der Weiterentwicklung und Professionalisierung der ausländischen ärztlichen Versorgung verhindert, sondern auch weil es unfair ist, in Deutschland zu Ausbildungszwecken eingesetztes ausländisches medizinisches Personal, das ausschließlich aus ausländischen öffentlichen Haushalten bezahlt wird, mit deutscher Einkommensteuer zu belasten.

20 Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, 752 ff.

21 Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts v. 20.7.2017, BGBl. I 2017, 2787. Diverse Gesetzesentwürfe hat es zwar schon in den Jahren ab 2011 gegeben, die parlamentarischen Beratungen begannen aber erst im Juni 2017, s. BT-Drs. 18/12989.

Subject-to-tax-Klausel bei britischen Schachteldividenden nach dem Brexit

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*

Nach aktuellen Zeitungsmeldungen bereiten sich deutsche Unternehmen auf einen „harten“ Brexit vor.¹ Dazu gehören auch steuerliche Überlegungen und gegebenenfalls vorsorgliche Maßnahmen. In dem nachfolgenden Beitrag zu Ehren von Jutta Förster aus

Anlass ihres Ausscheidens als Schriftleiterin dieser Zeitschrift wird die im Falle eines „harten“ Brexit eintretende Rechtslage mit Blick auf Schachteldividenden untersucht, die von britischen Kapitalgesellschaften an ihre deutschen Muttergesellschaften ausgeschüttet werden. Als Jutta Förster vor 25 Jahren zusammen mit Hans Flick die Schriftleitung der damals neuen Zeitschrift IStR übernahm, war sie als Referentin für Internationales Steuerrecht und Körperschaftsteuer beim Deutschen Industrie- und Handelstag tätig und hätte sich mit einer solchen Fragestellung frühzeitig „von Amts wegen“ befassen müssen. Als heute im X. Senat des BFH für andere Fragen zuständige Richterin wird sie zweifellos auch die unternehmenssteuerlich relevanten Aspekte des Brexit mit der ihr eigenen Neugier verfolgen.

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA/StB, ist Of Counsel bei PricewaterhouseCoopers, Hamburg, sowie Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

1 Vgl. FAZ v. 6.10.2017, 17.

AUFsätze

1. Problemstellung

Die nachfolgenden Überlegungen beziehen sich auf offene und verdeckte Gewinnausschüttungen britischer Kapitalgesellschaften an inländische Muttergesellschaften mit einer Beteiligungsquote von 10 % oder mehr. Solche Ausschüttungen werden im Folgenden als „Schachteldividenden“ bezeichnet.

Britische Schachteldividenden sind derzeit grundsätzlich von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit. Deutschland ist nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL)² gehindert, solche Schachteldividenden (mit Ausnahme von Liquidationsgewinnen) zu besteuern. Für die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MTRL zugelassene Alternative einer indirekten Anrechnung der Gewinnsteuern der Tochter- und jeglicher Enkelgesellschaft hat Deutschland sich nicht entschieden.

Im Falle eines „harten“ Brexit ist die MTRL auf britische Schachteldividenden nicht mehr anzuwenden, weil es sich nicht mehr um Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats iSd Art. 1 Abs. 1 MTRL handelt.³ Diese Dividenden unterliegen dann den allgemeinen Regelungen des deutschen Steuerrechts sowie des DBA-Großbritannien.⁴

Die nachfolgende Untersuchung wird ergeben, dass besagte Regelungen die derzeit bestehende Steuerfreiheit britischer Schachteldividenden nicht vollumfänglich zu sichern vermögen. Insbesondere besteht die Gefahr der Belastung mit Gewerbesteuer, weil häufig die Voraussetzungen für das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt sein werden und die Finanzverwaltung die Gewährung des DBA-rechtlichen Schachtelprivilegs aufgrund seiner Subject-to-tax-Klausel ablehnt. Dies wirft für betroffene Unternehmen die Frage nach notwendigen Anpassungsmaßnahmen und für den Gesetzgeber steuerpolitische Fragen auf.

2. Vorüberlegungen

Dividenden im Allgemeinen und Schachteldividenden im Besonderen bedürfen, auch wenn sie von einem synthetischen Einkünftebegriff umfasst werden und in das reguläre zu versteuernde Einkommen eingehen, also nicht schedular besteuert werden, spezieller gesetzlicher Behandlung. Sie stammen, anders als andere Einkünfte, regelmäßig aus bereits versteuertem Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft. Das Gesetz trägt dem in den meisten Staaten Rechnung, wengleich oft in Abhängigkeit von der Rechtsform des Empfängers als natürliche Person oder Körperschaft, in Abhängigkeit von der Beteiligungshöhe sowie mit unterschiedlichen Regelungstechniken, welche auf Tradition oder steuerpolitischen Wertungen und Entscheidungen

2 RL 2011/96 EU v. 30.11.2011, ABl. 2011 L 345, 8 (sowie die Vorgängerfassung RL 90/435/EWR).

3 Wohl allg.M., vgl. bspw. *Bode/Bron/Fleckenstein-Weiland/Mick/Reich* BB 2016, 1367 (1367 f.); *Peykan/Hanten/Gegusch et al.* DB 2016, 1526 (1527); *Cloer/Holle* FR 2016, 921 (923 f.); *Demleitner* SteuK 2016, 478 (478 f.); *Herbst/Gebhardt* DStR 2016, 1705 (1710); *Linn* IStR 2016, 557 (558).

4 BGBl. II 2010, 1333.

beruhen. Werden solche Dividenden – wie häufig – nicht nur als Bestandteil des Einkommens des Empfängers besteuert, sondern unterliegen sie bereits an der Quelle einer (Abzugs-)Besteuerung, tritt auch letztere zu der Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft hinzu und bedarf gegebenenfalls einer Ermäßigung bis hin zur vollständigen Nichterhebung. Das gilt unabhängig davon, ob der an der Quelle besteuerte Staat bei rein nationalen Dividenden zugleich der Ansässigkeitsstaat ihres Empfängers ist oder bei grenzüberschreitend fließenden Dividenden Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat nicht identisch sind.

Die nachfolgend in den Blick genommenen Schachteldividenden innerhalb eines Kapitalgesellschaftskonzerns sollen nach langjähriger deutscher Tradition⁵ ebenso wie nach der Vorstellung des europäischen Richtliniengebers⁶ auf Ebene der Muttergesellschaft von zusätzlicher (wirtschaftlich „doppelter“) Besteuerung verschont bleiben. Diesem Ziel dienen ua die Regelungen in § 8b Abs. 1 KStG, die sog. internationalen Schachtelprivilegien der deutschen DBA⁷ sowie die MTRL. Unter der Geltung des früheren (nationalen) Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens wurde – vorbehaltlich einer Freistellung infolge eines DBA-Schachtelprivilegs – ausländische Körperschaftsteuer der ausschüttenden ausländischen Tochtergesellschaft nach Maßgabe des § 26 Abs. 2 KStG aF angerechnet.

3. Rechtslage vor und nach einem „harten“ Brexit

Generell lässt sich sagen, dass sich die Besteuerung britischer Schachteldividenden nach einem „harten“ Brexit von der derzeitigen Besteuerung dadurch unterscheidet, dass solche Bestimmungen, die die Mitgliedschaft Großbritanniens in der Europäischen Union zur Voraussetzung haben, ersatzlos nicht mehr anzuwenden sind. Dies sind für den hier interessierenden Bereich die Grundfreiheiten und namentlich die MTRL.

3.1 Innerstaatliches deutsches Recht und Europarecht**3.1.1 Körperschaftsteuer**

Britische Schachteldividenden werden nach nationalem deutschem Körperschaftsteuerrecht denselben Regeln unterworfen wie entsprechende Ausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften. Sie sind grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerbefreit. Voraussetzung ist freilich nach dem sog. Korrespondenzprinzip, dass „die Bezüge“ das Einkommen der leistenden Körperschaft insoweit nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG); dies wird für die

5 Vgl. bereits RFH v. 30.5.1930 – III A 66/28, RStBl. 1930, 608 (611, l. Sp.), zum vergleichbaren Zweck des bewertungsrechtlichen Schachtelprivilegs. Vgl. ferner die in fast allen deutschen DBA enthaltenen internationalen Schachtelprivilegien für nach Deutschland fließende Dividenden.

6 Vgl. Erwägungsgrund (11) zur MTRL; *Jacobs*, hrsg. von Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 176.

7 Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen (Stand: 22.8.2013, abrufbar über www.bundesfinanzministerium.de; im Folgenden: deutsche Verhandlungsgrundlage); *Schittiger* Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 2015, Abschn. 58 Rn. 2.

AUFsätze

folgenden Überlegungen angenommen.⁸ Die sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG ist bei in- und ausländischen Dividenden anzuwenden.⁹ Die *Grundfreiheiten* erfordern mithin derzeit keine von der innerstaatlich geltenden Rechtslage abweichende – günstigere – Besteuerung. Insofern tritt durch einen „harten“ Brexit im Ergebnis keine Änderung ein.

Hingegen ist die geltende körperschaftsteuerliche Rechtslage mit Blick auf die MTRL partiell defizitär.

In zeitlicher Hinsicht ist Voraussetzung für die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG, dass die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10 % betragen hat (§ 8b Abs. 4 S. 1 KStG), wobei der Erwerb „einer“ Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt „gilt“.¹⁰ Der MTRL ist dieses zeitliche Erfordernis fremd, sie stellt auf die Beteiligungshöhe im Zeitpunkt des Dividendenbezugs ab.¹¹ Das den Mitgliedstaaten in Art. 3 Abs. 2 Buchst. b MTRL eingeräumte Wahlrecht bezieht sich auf die Haltedauer, aber nicht auf eine vor dem Dividendenbezug zu erfüllende Vorbehaltensfrist.¹² Deutschland hat dieses Wahlrecht ohnehin nicht in Anspruch genommen. Betroffene Muttergesellschaften können sich derzeit auf die eindeutige Bestimmung der MTRL berufen und die Freistellung britischer – und sonstiger mitgliedstaatlicher – Schachteldividenden verlangen, auch wenn die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG nicht erfüllt sind. Nach „hartem“ Brexit entfällt diese Möglichkeit.

Die in § 8b Abs. 7 und 8 KStG geregelten Ausnahmen von der Beteiligungsertragsbefreiung sind derzeit nach der Gegen Ausnahme des § 8b Abs. 9 KStG für britische Schachteldividenden suspendiert, die unter Art. 4 Abs. 1 MTRL fallen. Auch diese Gegen Ausnahme entfällt mit „hartem“ Brexit.

In den genannten Fällen hängt die weitere körperschaftsteuerliche Freistellung britischer Dividenden von der Gewährung des DBA-Schachtelprivilegs ab (dazu unter 3.2).

3.1.2 Gewerbesteuer

Britische Schachteldividenden werden – anders als inländische (§ 9 Nr. 2a GewStG) – nur unter den strengeren Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.¹³

Neben gewissen Unterschieden in Bezug auf zeitliche Haltefristen¹⁴ müssen bei ausländischen Schachteldividenden grundsätzlich die in § 9 Nr. 7 GewStG statuierten Aktivitäts-

erfordernisse von der ausländischen Tochtergesellschaft erfüllt werden. Dies hat bekanntlich zur Folge, dass nicht nur originäre Gewinne aus passivem Erwerb, sondern im Falle eines mehr als zweistufigen Konzernaufbaus im Ausland sogar durchgeschüttete Dividenden selbst dann schädlich sein können, wenn sie an sich aus aktiven Tätigkeiten stammen.¹⁵ Die Gefahr des Verlustes des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs besteht wegen der sog. Infektionswirkung schon bei mehr als nur vergleichsweise geringfügigen derartigen originären passiven Einkünften oder durchgeschütteten Dividenden. In den genannten Unterschieden zur Besteuerung inländischer Dividenden liegt, soweit sie nachteilig sind, ein Eingriff in die Kapitalverkehrs- oder Niederlassungsfreiheit, für den eine Rechtfertigung innerhalb der Europäischen Union nicht ersichtlich ist.¹⁶

Die Frage, ob die auch nach „hartem“ Brexit im Verhältnis zu Großbritannien als Drittstaat weiterhin anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit – bei einer Beteiligungsquote ab 15 % – die Anwendung des § 9 Nr. 7 GewStG insoweit verbietet, als dessen Voraussetzungen strenger sind als diejenigen für Inlandsdividenden nach § 9 Nr. 2a GewStG, ist bislang nicht geklärt und derzeit beim EuGH (im Verhältnis zu Australien) anhängig.¹⁷ Seine Entscheidung dürfte auch im Verhältnis zu Großbritannien nach einem „hartem“ Brexit Bedeutung haben.¹⁸

Sofern die britische Tochtergesellschaft die Voraussetzungen der MTRL erfüllt, kommt es nach § 9 Nr. 7 S. 1 letzter Satzteil GewStG auf die Aktivitätserfordernisse nicht an und es genügt eine Beteiligungsquote von 10 %. Das zusätzlich statuierte zeitliche Erfordernis, wonach die 10%ige Beteiligung bereits zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen muss, widerspricht indessen der MTRL und ist wegen deren Anwendungsvorrang bei inländischen Muttergesellschaften iSd Art. 3 Abs. 1 Buchst. a MTRL nicht anzuwenden.¹⁹ Im Ergebnis sind daher bis zum Brexit die hier betrachteten, von inländischen Kapitalgesell-

8 Ob das Korrespondenzprinzip zu einer grundfreiheitlich erheblichen Benachteiligung ausländischer gegenüber inländischen Ausschüttungen führen kann, muss hier offenbleiben; vgl. dazu bspw. *Richter/Reeb* IStR 2015, 40.

9 Ob die fehlende Möglichkeit der Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften in eine Organschaft grundfreiheitlich erheblich ist, muss hier unerörtert bleiben; vgl. bspw. EuGH v. 2.9.2015 – C-386/14, *Groupe Steria SCA*, IStR 2015, 782; neustens auch Schlussanträge des GA *Sánchez-Bordona* v. 25.10.2017 – verb. Rs. C-398/16 und C-399/16, *X BV und X NV*, Tz. 50 ff.

10 § 8b Abs. 4 S. 6 KStG. Zu den sich aus dem Stichtagsprinzip ergebenden Streitfragen vgl. *Rengers* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Mai 2016, KStG § 8b Rn. 118–118a; *Gosch* in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8b Rn. 289b ff.

11 Vgl. *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, 2011, Art. 3 Rn. 30.

12 So schon EuGH v. 14.12.2006 – C-170/05, *Denkavit*, Slg. 2006, I-11968, IStR 2007, 62 mAnm *Rainer*.

13 Das Zusammenspiel der genannten Vorschriften mit § 8 Nr. 5 und ggf. § 7a GewStG spielt für den hier untersuchten Gegenstand keine Rolle. Auch § 9 Nr. 8 GewStG kann insoweit außer Betracht bleiben; vgl. dazu *Gosch* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Nov. 2016, GewStG § 9 Rn. 339 ff.

14 Vgl. dazu *Braunagel* in Bergemann/Wingler, GewStG, 2012, § 9 Rn. 242; *Roser* in Lenski/Steinberg, GewStG, Stand Okt. 2015, § 9 Nr. 7 Rn. 24.

15 Instrukтив die Darstellung bei *Kraft/Hohage* IStR 2017, 381 (382 f.); zu Einzelheiten vgl. *Braunagel* (Fn. 14), § 9 Rn. 263 ff. zur Kürzung bei Landes- und Funktionsholdings sowie Rn. 298 zur Kürzung bei Ausschüttungen ausländischer Einzelgesellschaften; *Roser* (Fn. 14), § 9 Nr. 7 Rn. 28 (Landes- und Funktionsholdings) sowie Rn. 55 ff. (Einzelgesellschaften).

16 Vgl. bereits *Lüdike* IStR 2000, 337 (341 f.); *ders.* IStR 2003, 188 (193 f.); ebenso *Gosch* (Fn. 13), GewStG § 9 Rn. 297; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl. 2017, § 9 Nr. 7 Rn. 4; *Braunagel* (Fn. 14), § 9 Rn. 254.

17 EuGH, C-685/16; Vorlage des FG Münster v. 20.9.2016 – 9 K 3911/13 F, DStR 2017, 384; dazu *Kraft/Hohage* IStR 2017, 381.

18 Sollte der EuGH die Regelung infolge der sog. Stand-still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV für mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar halten, wird auch dies für Großbritannien nach dem Brexit gelten; denn die Vorschrift stellt auf die mitgliedstaatliche Rechtslage am 31.12.1993 im allgemeinen und nicht speziell im Verhältnis zu Großbritannien ab.

19 Vgl. *Kempf/Gelsdorf* IStR 2011, 173 (176 f.).

AUFsätze

schaften²⁰ bezogenen Schachteldividenden britischer Tochtergesellschaften – vorbehaltlich der sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG – nach Maßgabe des § 9 Nr. 7 S. 1 letzter Satzteil GewStG oder ggf. unmittelbar aufgrund der MTRL von der Gewerbesteuer befreit.

Nach „hartem“ Brexit werden die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs bei britischen Dividenden in vielen Fällen nicht erfüllt sein. Die gewerbesteuerliche Freistellung hängt dann im Wesentlichen²¹ von der Gewährung des DBA-Schachtelprivilegs²² ab (dazu sogleich unter 3.2).

3.2 Schachtelprivileg des DBA-Großbritannien

Die entscheidende Frage geht dahin, ob und unter welchen Voraussetzungen das auch nach einem „harten“ Brexit weiter anwendbare DBA-Großbritannien mittels des Schachtelprivilegs in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 2 künftig die Freistellung britischer Schachteldividenden sichert.

3.2.1 Beteiligungsquote, kein Gewinnabzug, Aktivitätsanfordernis

Voraussetzung ist zunächst eine hier anzunehmende Kapitalbeteiligung an der britischen Tochtergesellschaft von 10 %. Diese Beteiligung muss mangels abweichender Bestimmungen im Zeitpunkt der Erzielung des Beteiligungsertrags bestehen. Da § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 7 GewStG nicht als Treaty Override ausgestaltet sind, kommt es auf deren Stichtagserfordernisse nicht an; die DBA-Regelung setzt sich durch.

Sie setzt sich mangels entsprechender Ausnahmebestimmungen im DBA-Großbritannien auch gegenüber den Sonderregelungen in § 8b Abs. 7 und 8 KStG durch.²³

Zu beachten ist jedoch, dass das DBA-Schachtelprivileg seinerseits unter drei zusätzlichen Voraussetzungen steht.

Erstens dürfen die Dividenden bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Tochtergesellschaft nicht abgezogen worden sein (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 2 letzter Satzteil DBA-Großbritannien). Davon wird für die vorliegende Untersuchung ausgegangen.

Zweitens steht das DBA-Schachtelprivileg unter einem *Aktivitätsvorbehalt*. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Großbritannien muss die britische Tochtergesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast

ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten iSd § 8 Abs. 1 AStG bezogen haben. Damit wird – anders als in § 9 Nr. 7 GewStG – auf den vollständigen Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG verwiesen.²⁴ Ist die britische Gesellschaft ihrerseits an weiteren nachgeordneten Konzerngesellschaften beteiligt, sind deren Dividenden entsprechend § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG in jedem Fall²⁵ und eventuelle Veräußerungs- und Umwandlungsgewinne unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 und 10 AStG aktiv. Ein mehrstufiger Konzernaufbau ist für den DBA-rechtlichen Aktivitätsvorbehalt mithin allenfalls bei Veräußerungs- oder Umwandlungsvorgängen schädlich. Auch diese DBA-Regelung setzt sich grundsätzlich gegenüber den strengeren Erfordernissen des § 9 Nr. 7 GewStG, die keinen Treaty Override darstellen, durch.

3.2.2 Subject-to-tax-Klausel

Drittens enthält Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien – anders noch als das Vorgänger-DBA 1964/1970 – für alle freizustellenden Einkünfte eine *Subject-to-tax-Klausel*: Die Einkünfte müssen „nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich tatsächlich besteuert werden“.²⁶ Im Falle der hier gegenständlichen Dividenden müssen nach dem klaren Wortlaut die Dividenden selbst – und nicht etwa die der Ausschüttung zugrunde liegenden Einkünfte der britischen Tochtergesellschaft – tatsächlich besteuert werden. Das DBA-Großbritannien erlaubt eine solche Quellenbesteuerung in Großbritannien in Art. 10 Abs. 2 S. 1 Buchst. a bis zur Höhe von 5 % ihres Bruttobetrag. Eine solche Quellenbesteuerung fand und findet allerdings nicht statt, und zwar auch schon zu Zeiten der Verhandlung und des Inkrafttretens des DBA-Großbritannien. Denn Großbritannien erhebt seit jeher keine Quellensteuer auf derartige Dividenden und wäre daran im Verhältnis zu Deutschland jedenfalls seit Geltung der MTRL in den von ihr erfassten Fällen ohnehin gehindert.

Die danach für das DBA-Schachtelprivileg an sich schädliche Nichtbesteuerung der Dividenden in Großbritannien ist derzeit im Ergebnis dennoch unschädlich. Die Subject-to-tax-Klausel wird im Wege der teleologischen Reduktion nicht angewendet, wenn die Besteuerung „infolge“ der Anwendung der MTRL unterbleibt.²⁷ Hierfür kommt es nach der Verwaltungspraxis auch nicht darauf an, ob sich für den Quellenstaat – wie für Großbritannien – die Frage der Anwendung der MTRL überhaupt stellt, weil er schon nach nationalem Recht keine Quellensteuer erhebt.

Nach einem „harten“ Brexit wird Großbritannien – bei hier anzunehmender Fortgeltung seiner innerstaatlichen

20 Andere gewerbliche Unternehmen erhalten zwar aufgrund einseitiger Entscheidung des deutschen Gesetzgebers ebenfalls das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg für unter die MTRL fallende EU-Tochtergesellschaften (vgl. *Braunagel* [Fn. 14], § 9 Rn. 284), sie können sich bei defizitärer „Umsetzung“ aber nicht selbst auf die MTRL berufen; ob Art. 3 Abs. 1 GG insofern eine Gleichstellung erfordern könnte, muss hier offen bleiben.

21 Zur möglichen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit bei mindestens 15%iger Beteiligung vgl. oben bei Fn. 17.

22 Für die Zeit bis zum Brexit sei hier nur angemerkt, dass neben der MTRL auch das DBA-Schachtelprivileg – unter Beachtung seiner großzügigeren Aktivitätsklausel, dazu weiter unten im Text – anzuwenden ist; auch muss die mindestens 10%ige Beteiligung nur im Zeitpunkt des Dividendenbezugs, jedoch nicht zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen.

23 Vgl. allg. *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, 2012, § 8b Rn. 718 mwN sowie Rn. 743.

24 Vgl. *Beckmann* in *Wassermeyer*, DBA, Stand Jan. 2015, Großbritannien Art. 23 Rn. 33.

25 Welche Auswirkungen die Umsetzung des in Bezug auf Dividenden zumindest „unglücklich“ formulierten Art. 7 Abs. 2 Buchst. a iii), ggf. iVm Art. 8 Abs. 1 RL (EU) 2016/1164 v. 12.6.2016, ABl. 2016 L 193, 1, („ATAD I“) haben wird, bleibt abzuwarten; vgl. auch *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt* IStR 2016, 960 (967 f.).

26 Dies wird im Schrifttum bislang kaum thematisiert, vgl. die in Fn. 3 Genannten.

27 So BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, IStR 2013, 752 Tz. 2.3 Buchst. a, im Ergebnis unter Zustimmung des Schrifttums.

AUFsätze

Rechtslage – weiterhin keine Quellensteuer erheben. Das Besteuerungsverbot der MTRL wird indessen nicht mehr bestehen. Damit entfällt der Grund für die hierauf gestützte teleologische Reduktion der Subject-to-tax-Klausel.

Die entscheidende Frage geht insofern dahin, ob die im nationalen Recht Großbritanniens begründete Nichtbesteuerung der Dividenden an der Quelle tatsächlich geeignet ist, die Subject-to-tax-Klausel und damit die Nichtanwendung des DBA-Schachtelprivilegs auszulösen.

Nach dem Wortlaut ist dieses Ergebnis schwerlich zu vermeiden. Ob dieser Fall bei den DBA-Verhandlungen bzw. im Gesetzgebungsverfahren allerdings überhaupt gesehen und so gewollt wurde, ist zu bezweifeln. So wird in der Denkschrift unmittelbar nach der Feststellung, dass Deutschland die Doppelbesteuerung „bei den wichtigsten Einkünften“ wie solchen „aus einer Betriebsstätte ... und bei Dividendenausschüttungen ... bei ... (Schachtelbeteiligung)“²⁸ grundsätzlich durch Freistellung vermeidet, das Erfordernis deren tatsächlicher Besteuerung (also die Subject-to-tax-Klausel) erläutert. Einkünfte seien danach nicht tatsächlich besteuert, wenn sie „a) nicht steuerbar sind, b) auf Grund einer sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiung nicht besteuert wurden oder ...“.²⁹ Es ist kaum vorstellbar, dass der deutschen Verhandlungsdelegation nicht bekannt und bewusst war, dass die fraglichen Schachteldividenden deutscher Muttergesellschaften nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien zwar bis zur Höhe von 5 % hätten besteuert werden dürfen, jedoch nach nationalem britischem Steuerrecht tatsächlich seit jeher nicht besteuert wurden, also nicht steuerbar oder zumindest sachlich steuerbefreit waren. Damit hätte sich eigentlich der Widerspruch aufdrängen und zu einer Erläuterung führen müssen, wie Schachteldividenden – und nur Schachteldividenden – einerseits DBA-Befreiung genießen sollten, hierfür andererseits aber mangels britischer Besteuerung gar nicht qualifizieren konnten.³⁰ Die Genese der Vorschrift spricht damit nicht unbedingt für ihre Anwendung auf Schachteldividenden.

Auch Sinn und Zweck des DBA-rechtlichen Schachtelprivilegs lassen an der Anwendung der auf die Quellenbesteuerung bezogenen Subject-to-tax-Klausel Zweifel aufkommen. Nationale wie internationale (DBA-rechtliche) Schachtelprivilegien dienen im Grundsatz der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne in Kapitalgesellschaftskonzernen.³¹ Insofern ist es rechtspolitisch ohne weiteres nachvollziehbar, wenn die Dividendenfreistellung von der Besteuerung der Gewinne auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft abhängig gemacht wird; das DBA-Großbritannien beschränkt sich insofern auf die Versagung der Befreiung, wenn die Dividenden

bei der Gewinnermittlung der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden sind.³² Aus steuerpolitischer Sicht nicht nachvollziehbar ist jedoch die Abhängigkeit der Schachtelfreistellung von der Erhebung einer Kapitalertragsteuer (Quellensteuer) auf jene Dividenden.³³

Die insoweit bestehende Problematik (zu) allgemein formulierter Subject-to-tax-Klauseln ist bereits in dem BMF-Schreiben v. 20.6.2013³⁴ erkannt worden.³⁵ Danach ist von einer Besteuerung unter anderem „auch dann auszugehen“, wenn eine Besteuerung in Folge „der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen“ (also der Vereinbarung eines Nullsatzes *innerhalb* des DBA³⁶) oder, wie bereits erwähnt, der Anwendung der MTRL (mithin in Folge eines *außerhalb* des DBA liegenden Grundes) unterbleibt. Allerdings wird man in diesen Fällen der Nichtbesteuerung kaum von einer Besteuerung „ausgehen“ können; richtigerweise ist die Subject-to-tax-Klausel teleologisch zu reduzieren und entgegen ihrem Wortlaut nicht anzuwenden.

Man kann sicherlich darüber streiten, ob eine vergleichbare teleologische Reduktion DBA-rechtlicher Subject-to-tax-Klauseln in Bezug auf Schachteldividenden nur zur Verwirklichung der Ziele eines DBA-rechtlichen Ausschlusses der Quellenbesteuerung sowie der Ziele der MTRL³⁷ angezeigt und möglich ist, oder ob auch ein unilateraler Verzicht des anderen Vertragsstaats auf die Besteuerung von Schachteldividenden die teleologische Reduktion erfordert oder zumindest ermöglicht. Letztlich verwirklicht auch der unilaterale Besteuerungsverzicht das den genannten anderen Regelungen innewohnende Ziel, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu vermeiden. Insofern ist daran zu erinnern, dass bei grenzüberschreitend fließenden Schachteldividenden nur im Falle des Besteuerungsverzichts *beider* DBA-Vertragsstaaten die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vollständig vermieden wird. Ist dies aber der Zweck des für Deutschland im Methodenartikel vorgesehenen Besteuerungsverzichts bei Schachteldividenden, wäre es eigenartig, hiervon abzusehen, wenn der andere Vertragsstaat einseitig, also ohne dazu durch die MTRL oder das DBA selbst verpflichtet zu sein, auf die Quellenbesteuerung verzichtet. Will man dem nicht folgen, ergibt sich eine völlig inkonsistente Rechtslage: Deutschland vermeidet die wirtschaftliche Doppelbesteuerung beim Bezug von Schach-

28 BT-Drs. 17/2254, 37 f.

29 BT-Drs. 17/2254, 38.

30 Die später (!) in das BMF-Schreiben v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, IStR 2013, 752 aufgenommene Ausnahme für die Fälle der MTRL wird in der Denkschrift nicht erwähnt – offenbar, weil das Problem überhaupt nicht gesehen wurde.

31 Vgl. OECD-MK Tz. 50 ff. zu Art. 23 A/B OECD-MA. In diesem Sinne bereits OECD-MK 1966 Tz. 27 zu Art. 10 OECD-MA; vgl. auch im Text oben unter 2.

32 Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 2 letzter Satzteil DBA-Großbritannien.

33 Vgl. bereits *Lüdicke* IStR-Beih 2013, 26 (39 f.) (zu Heft 10/2013); *ders.* IStR 2013, 721 (727); zustimmend *Schönfeld/Ditz/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Anh. 4 Rn. 173 (zu Art. 23 DE-VG).

34 BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, IStR 2013, 752 Tz. 2.3 Buchst. a. Vgl. bereits BMF v. 29.9.2010 – IV B 3 - S 1301-NOR/0-04, IStR 2010, 780 mAnm *Lüdicke*, zu ähnlich gelagerten Fragen hinsichtlich des Schachtelprivilegs nach dem DBA-Norwegen.

35 Auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA (Fn. 7) wird die Problematik wie in dem BMF-Schreiben gelöst, und zwar für den Fall der Vereinbarung eines DBA-Nullsatzes durch Ergänzung des Art. 22 Abs. 1 (vgl. dort Fn. 2 zu Art. 22) und für den Fall der Anwendbarkeit der MTRL durch eine Protokollbestimmung zu Art. 22 Abs. 1 (vgl. dort Fn. 4 zum Protokoll).

36 Im jeweiligen Dividendenartikel (idR Art. 10).

37 Für die Auflösung dieses Zielkonfliktes ausdrücklich *Beckmann* (Fn. 24), Großbritannien Art. 23 Rn. 16.

AUFsätze

teldividenden durch hier ansässige Kapitalgesellschaften, wenn der andere DBA-Vertragsstaat die wirtschaftliche Doppelbesteuerung *nicht vollständig* vermeidet und eine – noch so geringfügige – Quellensteuer erhebt. Vermeidet er hingegen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch *vollständigen* Verzicht auf eine Quellenbesteuerung, versagt Deutschland das DBA-Schachtelprivileg und verfehlt das Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

Die so skizzierte – eigenartige – Rechtslage widerspricht schließlich auch der in § 50d Abs. 9 S. 2 EStG zum Ausdruck kommenden Wertung des Gesetzgebers. Die Vorschrift enthält eine Ausnahme zu § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG. Danach wird eine DBA-Freistellung im Wege eines Treaty Override versagt, wenn die fraglichen Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil der Steuerpflichtige dort nicht „unbeschränkt“ steuerpflichtig ist, maW die Einkünfte nicht in eine „beschränkte“ Steuerpflicht einbezogen sind. Hiervon macht S. 2 der Vorschrift für DBA-Schachteldividenden eine Ausnahme unter der Voraussetzung, dass die Dividenden bei der Besteuerung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind. Das Gesetz stellt dadurch für die Gewährung des DBA-Schachtelprivilegs im Ergebnis nicht auf die Besteuerung der Dividende mit (Quellen-)Steuer durch den anderen Vertragsstaat, sondern auf die Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf Ebene der Tochtergesellschaft ab. Dem liegt die steuerpolitisch zutreffende Erkenntnis zugrunde, dass die allgemein gehaltene, sich auf die „Einkünfte“ beziehende Formulierung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG bei Schachteldividenden in der Sache nicht passt und durch einen Bezug auf den ausgeschütteten Gewinn ersetzt werden muss.³⁸ Nichts anderes gilt aber für die allgemeine Formulierung einer auf „die Einkünfte“ bezogenen Subject-to-tax-Klausel wie derjenigen im DBA mit Großbritannien.

Die besseren Gründe sprechen deshalb dafür, auch nach einem „harten“ Brexit weiterhin das DBA-Schachtelprivileg im Wege der teleologischen Reduktion der Subject-to-tax-Klausel zu gewähren.

Für die Unternehmenspraxis, die sich bereits jetzt auf einen möglichen „harten“ Brexit einstellen muss, wäre es hilfreich, wenn das BMF möglichst bald zu der Problematik Stellung nehmen würde. Es sollte ergänzend zu den Ausführungen im BMF-Schreiben v. 20.6.2013 klarstellen, dass iSd überschießend formulierten Subject-to-tax-Klauseln auch dann keine schädliche Nichtbesteuerung vorliegt, wenn die Dividende aus anderen Gründen als dem Eingreifen einer DBA-Schachteldividenden-Regelung oder der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht an der Quelle besteuert wird. Denn die Nichtbesteuerung der Dividende im Quellenstaat ist mit

Blick auf das Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Deutschland nicht nur unschädlich, sondern trägt zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auch im Quellenstaat unabhängig davon bei, warum es dort zur Nichtbesteuerung kommt.³⁹

Darüber hinaus sollten die in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA vorgesehenen Ergänzungen zur Sicherstellung der Gewährung des Schachtelprivilegs bei Vereinbarung eines Nullsatzes in Art. 10 Abs. 2⁴⁰ und bei Anwendbarkeit der MTRL⁴¹ dahingehend verallgemeinert werden, dass das Schachtelprivileg gar nicht von der Erhebung einer (Quellen-)Steuer auf die Dividende im anderen Vertragsstaat abhängt. In bestehenden DBA sollten abweichende – und damit aus teleologischer Sicht überschießende – Subject-to-tax-Klauseln im Zuge künftiger Neuverhandlungen oder Änderungsprotokolle entsprechend eingeschränkt werden.

4. Ausblick

Inländische Muttergesellschaften mit britischen Tochtergesellschaften iSd MTRL müssen sich darauf einstellen, dass Schachteldividenden nach einem „harten“ Brexit nach derzeitiger Verwaltungsauffassung nicht nach Maßgabe des DBA-Schachtelprivilegs freigestellt werden. Dies kann eine Belastung mit Körperschaftsteuer auslösen, wenn § 8b Abs. 1 KStG ausnahmsweise nicht zur Anwendung kommt. Vor allem aber besteht die Gefahr einer Belastung mit Gewerbesteuer, wenn die vergleichsweise strengen Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt werden; namentlich bei britischen Zwischenholdings oder – allgemeiner formuliert – britischen Tochtergesellschaften mit weiter gestaffeltem Beteiligungsbesitz ist eine genaue Prüfung angezeigt. Gegebenenfalls ist über eine Änderung der Konzernstruktur nachzudenken. Wird hingegen mit der hier vertretenen Auffassung die überschießend formulierte Subject-to-tax-Klausel teleologisch reduziert, würde sich die ausdrücklich auch für Schachteldividenden geltende Aktivitätsklausel des DBA-Großbritannien auch für die Belastung mit Gewerbesteuer durchsetzen – im Ergebnis die überzeugendere Lösung.

Gesetzgeber und Finanzverwaltung sollten die am Beispiel Großbritanniens dargestellte Problematik zum Anlass nehmen, Telos und Wirkungsweise von DBA-Schachtelprivilegien noch einmal zu überdenken. Es ist steuerpolitisch kaum nachvollziehbar, warum die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Deutschland davon

³⁸ Vgl. BT-Drs. 16/3036, 11, insbes. 22; so auch Cloer/Hagemann in Bordewin/Brandt, EStG, Stand Juli 2017, § 50d Rn. 339; Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, Stand Dez. 2016, § 50d Rn. 222; Hahn-Joicks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand März 2014, § 50d Rn. K 15; Klein/Hagena in H/H/R, EStG/KStG, Stand Sept. 2016, EStG § 50d Rn. 123; Loschelder in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 50d Rn. 58; Wagner in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand Juni 2017, EStG § 50d Rn. 120; Zuber/Ditsch in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand Aug. 2014, § 50d Rn. 171.

³⁹ Ohne dass dies hier weiter ausgeführt werden soll, dürfte es für die mit einem DBA-Schachtelprivileg verfolgte Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sogar unerheblich sein, ob im anderen Vertragsstaat eine – der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung an sich ohnehin zuwiderlaufende – Besteuerung der Dividende an der Quelle infolge eines Fehlers bei der Veranlagung oder fehlender Kenntnis der Finanzverwaltung unterbleibt.

⁴⁰ Vgl. die Formulierung in Fn. 2 zu Art. 22 Abs. 1 der Verhandlungsgrundlage, die bspw. in den neueren DBA mit Australien und Japan bereits eingefügt wurde.

⁴¹ Vgl. die Formulierung im Protokoll zu Art. 22 Abs. 1 der Verhandlungsgrundlage, dort bei Fn. 4.

AUFsätze

abhängen soll, dass der andere Vertragsstaat die Schachteldividende (und nicht etwa den ausgeschütteten Gewinn auf Ebene der Tochtergesellschaft!) mit einer bescheidenen⁴²

⁴² Bspw. nur 5 % nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 Buchst. a des DBA-Großbritannien.

Quellensteuer belastet – es sei denn, er ist genau daran durch das DBA selbst oder durch die MTRL gehindert. Dies rechtfertigt nach hier vertretener Auffassung eine teleologische Reduktion überschießender Subject-to-tax-Klauseln und sollte in künftigen DBA (und der Verhandlungsgrundlage) eine zielgenauere Formulierung nahe legen.

Floating Income und andere Missverständnisse

Dr. Thomas Töben*

Der Beitrag befasst sich mit dem umstrittenen Thema „Floating Income“. Die Rechtsprechung und die herrschende Meinung lehnt betriebsstättenlose gewerbliche Einkünfte ab. Freischwebende gewerbliche Gewinne („Floating Income“) gibt es danach nicht. Solche Einkünfte sind, sofern andere Betriebsstätten nicht vorhanden sind, der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen, die jedes Unternehmen haben muss. Diese kann „notfalls“ auch in der Wohnung des die Einkünfte erzielenden Steuerpflichtigen zu verorten sein. Die Mindermeinung hält diese Auffassung für unnützlich und wirklichkeitsfremd und befürchtet fatale Folgen. Das Thema hängt sehr eng auch zusammen mit der ebenfalls umstrittenen Frage, welche Zuordnungsmaßstäbe maßgebend sind für die steuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften daraus zu dieser oder jener Betriebsstätte. Eine Frage, die vor allem in DBA-Fällen und dann relevant wird, wenn es um Sondervergütungen und Sondereinnahmen aus Sonderbetriebsvermögen I und II geht. Auch hierauf geht der Beitrag ein.

1. Einleitung

Zum Anlass passend handelt dieser Beitrag auch von Blumen. Mit Blumen begann nämlich meine erste Begegnung mit Jutta Förster vor rd. 25 Jahren. Sie schwebte, „floatete“ sozusagen, schon damals als Steuerexpertin beim DIHT sehr nah am Steuer-Puls der Zeit. Und sie ließ mich diesen ein wenig mithören. Ich durfte erfahren, dass Steuerrecht sehr charmant sein kann. Jene, die Jutta Förster kennen, könnten meinen, das Befassen mit Steuerrecht zaubere stets ein bezauberndes Lächeln, wie es ihr so eigen ist, hervor. Die Realität sieht leider anders aus. Gerade im Steuerrecht wird oft und insbesondere beim Thema „Floating Income“ ein „unerfreuliches Durcheinander“¹ beklagt, das doch eher traurig macht.

- So ist zunächst merkwürdig, dass sowohl die Befürworter als auch die Gegner von Floating Income der jeweils anderen Position „fatale“ Folgen bescheinigen.² Was ist denn nun richtig? Um welche fatalen Folgen geht es eigentlich, wenn man dieser oder jener Auffassung folgt (unten 2. Floating Income: falsch – fatal – verhängnisvoll)?

* Dr. Thomas Töben ist Steuerberater und Partner bei Schnittker Möllmann Partners, Berlin.

¹ Kramer IStR 2017, 782, der indes selbst einiges zu diesem Durcheinander beigetragen hat.

² Kramer IStR 2010, 239 ff., dort unter 2.4; Wassermeyer IStR 2010, 241, dort unter 2.

- Auch mutet es befremdlich an, wenn niederländische Gemüsehändler, ja sogar Obdachlose als Referenzmaßstab für die Besteuerung international tätiger Unternehmen herauf stilisiert werden (unten 3. Lasst Blumen sprechen).
- Das Sinnieren darüber, ob Unternehmen gleich mehrere *Mittelpunkte* einer geschäftlichen Oberleitung haben können oder auch gar keinen Ort der Leitung, macht es auch nicht leichter (unten 4. Unternehmen ohne Leitung?).
- Schließlich verheißt es nichts Gutes, wenn gleich zu Beginn des 186 Seiten umfassenden BMF-Schreibens zur Betriebsstätten-Gewinnaufteilung³ die höchst relevante Definition dessen, was in dem außergewöhnlich langen BMF-Schreiben unter einer (Mitunternehmer-)Betriebsstätte verstanden wird, von jener jedenfalls abzuweichen scheint, die der BFH verwendet (unten 5. Einfache und schwierige Mitunternehmer-Betriebsstätten).
- Der nur allzu berechtigte Hinweis von Wassermeyer⁴ darauf, inländisches innerstaatliches Recht und Abkommensrecht tunlichst scharf voneinander zu trennen und nicht in „einen Topf zu werfen“, mag so Kritisierte zwar betroffen machen⁵, befreit aber weder diese noch andere davon, den Hinweis ernst zu nehmen. Das gilt vor allem, wenn es um Sondervergütungen iSv § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG oder die im Gesetz gar nicht explizit geregelten Sonderbetriebseinnahmen aus Sonderbetriebsvermögen II geht (unten 6. Sonderbare Sondereinnahmen).
- Angesichts solcher Differenzen wird es nicht überraschen, wenn dieser Beitrag mit einem Wunsch abschließt (unten 7. Wünsch Dir was ...).

2. Floating Income: falsch – fatal – verhängnisvoll?

Vor schon fast 25 Jahren brachte sich der BFH gegen Floating Income in Stellung.⁶ Gewerbliche Gewinne, so das höchste Steuergericht, sind immer auch einer Betriebsstätte zuzuordnen. Freischwebende gewerbliche Gewinne gibt es

³ BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. I 2017, 182, BeckVerw 336125 Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa.

⁴ Wassermeyer IStR 2004, 676.

⁵ Kramer IStR 2004, 677.

⁶ BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148, IStR 1994, 27 zu einem niederländischen Gemüsehändler (dazu im Text unter 2.). Siehe auch BFH v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577, IStR 1993, 274 zu deutsch-französischen Arbeitsgemeinschaften mit ausschließlich deutscher Betriebsstätte.