

[TAXUD-E1-Consultation@ec.europa.eu](mailto:TAXUD-E1-Consultation@ec.europa.eu)

Europäische Kommission  
Generaldirektion für Steuern und Zollunion  
Rue de Spa 3 – Büro 8/007

B-1049 Brüssel

Belgien

10. September 2010  
ST.22.01.03 - VI

**Registriernummer im Register der Interessenvertreter: 0764199368-97**  
**Konsultation zu Doppelbesteuerungsabkommen und Binnenmarkt: Konkrete Beispiele für Doppelbesteuerung**

**- Stellungnahme -**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Bundesverband deutscher Banken e. V. hat erfahren, dass die Europäische Kommission, Generaldirektion für Steuern und Zollunion, im Rahmen der Durchführung einer öffentlichen Konsultation zu dem Thema „Doppelbesteuerungsabkommen und Binnenmarkt: konkrete Beispiele für Doppelbesteuerung“ auch nach zwischenzeitlichem Ablauf der Stellungnahmefrist zum 30. Juni 2010 an dem Einreichen von (weiteren) Beiträgen interessiert ist.

Dem kommen wir als die Interessenvertretung der deutschen privaten Banken gerne nach und bitten die eingetretene zeitliche Verzögerung bei der Einreichung dieser Eingabe zu entschuldigen. Eine englische Übersetzung dieser Stellungnahme werden wir so schnell wie möglich nachreichen.

Der Bankenverband begrüßt die Initiative der Europäischen Kommission. Er erhofft sich davon Impulse für eine – jedenfalls mittelfristig – erhebliche Verringerung steuerlicher Hindernisse im EU-Binnenmarkt auf dem Gebiet der direkten Steuern durch Koordinierungsregelungen, die eine konsistente ertragsteuerliche Einmalerfassung bewirken.

Nach Auffassung des Bankenverbandes verletzt eine Doppel- oder Mehrfacherfassung grenzüberschreitend erwirtschafteter Gewinne bzw. Einkünfte das Diskriminierungs- und

Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV; insbesondere Niederlassungsfreiheit – Art. 49 AEUV; Dienstleistungsfreiheit – Art. 56 AEUV; Kapitalverkehrsfreiheit – Art. 63ff. AEUV).

Nur eine konsistente ertragsteuerliche Einmalerfassung entspricht den Grundfreiheiten. Die Grundfreiheiten begrenzen die Ertragsteuerautonomie der Mitgliedstaaten und verpflichten diese zur Koordination ihrer Ertragsbesteuerung, um eine konsistente Einmalerfassung der grenzüberschreitenden Tätigkeit im EU-Binnenmarkt sicherzustellen. Der Schutz der Grundfreiheiten ist auch nicht bis zu einer Vermeidung von Doppelbesteuerungen durch eine Koordination der Mitgliedstaaten ausgesetzt. U. E. gilt dies auch nach mit dem AEUV erfolgten Aufhebung von Art. 293 EG, der insbesondere die Verpflichtung der Mitgliedstaaten vorsah, soweit erforderlich Verhandlungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft aufzunehmen. Das Gebot einer konsistenten Einmalerfassung zwingt zu wechselseitig abgestimmten Korrekturen zwischen den EU-Mitgliedstaaten.

Der Bankenverband wünscht der Europäischen Kommission für seine weiteren Überlegungen, Doppel- oder Mehrfachbesteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen im EU-Binnenmarkt zu beseitigen, viel Erfolg – auch und gerade im Interesse der privaten Banken in Deutschland.

### **Problemfelder in der Praxis**

Aus Sicht des Bankenverbands sind folgende Problemfelder in der Praxis hervorzuheben, für die es gilt, alsbald Lösungsansätze zu entwickeln:

- grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit, insbesondere betreffend
  - o Betriebsstättenbesteuerung;
    - Zuweisung der Gewinne an eine EU-Bankbetriebsstätte (Stichworte: Dotationskapital, Zuordnung Finanzierungsaufwand, umrechnungsbedingte Währungsverluste, Gesamtheit von Leistungen, Global Trading - Verrechnungspreise, Korrekturen - Gegenkorrekturen als Folge von Anpassungen von steuerlichen Außenprüfungen);
    - grenzüberschreitende Verlustverrechnung von EU-Betriebsstätten beim deutschen Stammhaus;
  - o Quellenbesteuerung auf Dividenden im Streubesitz von Gebietsfremden; Erstattung der Dividendensteuer in Italien, Niederlande, Belgien, Spanien und Portugal; ferner in Frankreich, Spanien und die Niederlande betreffend

- deutsche Investmentspezialfonds; Verfahren zur Quellensteuererleichterung insbesondere auch für deutsche Banken und Fondsvermögen;
  - Quellenbesteuerung auf Zinszahlungen grundpfandrechtlich gesicherter Darlehen an Gebietsfremde;
- Nationale Missbrauchsmaßnahmen;
  - Hinzurechnungsbesteuerung nach dem deutschen Außensteuergesetz auch in EU-Fällen;
- Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere
  - Einschränkungen bei der DBA-Freistellungsmethode durch
    - bilaterale Rückfalls Klausel (“subject-to-tax”) und Umschaltklausel (“switch-over“);
    - unilaterale „switch-over“-Klausel;
      - § 20 Abs. 2 AStG;
      - § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG;
- Gewerbesteuer
  - Gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 AStG;
  - Keine Anrechenbarkeit EU-ausländischer Ertragssteuern auf die deutsche Gewerbesteuer – Überbesteuerung wegen Anrechnungsüberhängen;
  - Doppelbelastung späterer Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft durch Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags und Besteuerung der Ausschüttung der dem Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden Einkünfte;
- grenzüberschreitender Arbeitnehmereinsatz auf kurze Zeit im Stammhaus bzw. in der EU-Betriebsstätte („Commuter-Taxation“).

## Im Einzelnen:

### 1. Grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit – Betriebsstättenbesteuerung

#### 1.1. Zuweisung der Gewinne an eine EU-Bankbetriebsstätte (Stichworte: Dotationskapital, Zuordnung Finanzierungsaufwand, umrechnungsbedingte Währungsverluste, Verrechnungspreise, Korrekturen – Gegenkorrekturen als Folge von Anpassungen an steuerliche Außenprüfungen)

##### 1.1.1. Dotationskapital

Die deutsche Finanzverwaltung (BMF) hat mit Schreiben vom 29. September 2004 (BStBl. I 2004, 917) „Grundsätze der Verwaltung zur Bestimmung des Dotationskapitals bei Betriebsstätten international tätiger Kreditinstitute (Verwaltungsgrundsätze – Dotationskapital“; BS-VWG) aufgestellt. Danach werden Fremdkapitalzinsen, die zur Finanzierung

der Geschäftstätigkeit einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte tatsächlich aufgewandt wurden, insoweit nicht mindernd bei den Einkünften der (EU-)Betriebsstätte berücksichtigt, als diese auf das so genannte Dotationskapital der Betriebsstätte entfallen. Als Dotationskapital wird dabei die Eigenkapitalausstattung verstanden, über die eine grenzüberschreitende Betriebsstätte mutmaßlich verfügen würde, wenn sie gegenüber ihrem inländischen Stammhaus ein selbstständiges Unternehmen wäre. Dem liegt die von der Selbstständigkeitsfiktion einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte getragene Vorstellung zu Grunde, dass ein vergleichbares Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz („dealing at arm's length“-Grundsatz) eine entsprechende Eigenkapitalausstattung benötigt hätte, um am Markt des Staates der Betriebsstätte agieren zu können. Die deutsche Rechtsprechung und Finanzverwaltung verlangt deshalb zur Bemessung des Dotationskapitals einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte grundsätzlich einen äußeren Fremdvergleich nach der direkten Methode.

Diese Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital erscheint auf den ersten Blick sachgerecht, weil die Betriebsstätte angemessen am Eigenkapital des Stammhauses zu beteiligen ist.

**Die Umqualifizierung begegnet – ungeachtet der abkommensrechtlichen Wirklichkeit – bei näherer Betrachtung erheblichen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf eine Ungleichbehandlung der Aufteilung des Gesamtgewinns zwischen inländischen Stammhaus und EU-Betriebsstätte einerseits und inländischem Stammhaus und einer anderen inländischen Betriebsstätte andererseits, ohne im Einzelnen danach zu fragen, ob die Anwendung dieser Methode im Vergleich zur Anwendung der indirekten Methode nicht zu einer unverhältnismäßigen Belastung des inländischen Stammhauses führt.**

Mit Blick auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache C-294/97 (Eurowings) ist u. E. eine Ungleichbehandlung anzunehmen, die die Grundfreiheiten in nicht gerechtfertigter Weise beschränkt. Grund hierfür ist, dass für die Aufteilung des Gesamtgewinns zwischen inländischen Stammhaus und grenzüberschreitender EU-Betriebsstätte die Wahl der direkten Methode als Instrumentarium zur Aufteilung des Gesamtgewinns postuliert wird (Tz. 2.3 und 3. BS-VWG), während im rein nationalen Fall die Aufteilung zwischen inländischem Stammhaus und einer inländischen Betriebsstätte, die in einer anderen Gemeinde unterhalten wird, für Zwecke der Zerlegung des Gewerbesteuermeßbetrags nach der wesentlich einfacher zu handhabenden indirekten Methode als Zerlegungsmaßstab erfolgt.

Die gemeinschaftsrechtlichen Verwerfungen des Primats der direkten Methode zeigt sich auch darin, dass eine am Fremdkapital orientierte Umqualifizierung von Fremd- in Eigen-

kapital in vielen Fällen der ökonomischen Realität nicht gerecht wird. Es ist nur schwer zu vermitteln sein, warum Zinsen für eine ausschließlich mit Fremdkapital finanzierte Betriebsstätte die damit in einem Veranlassungszusammenhang stehenden Betriebsstätteneinkünfte nicht vermindern sollen. Zwar ist nach der Rechtsprechung des BFH die Obergrenze für das Dotationskapital dort zu ziehen, wo das dem Gesamtunternehmen zur Verfügung stehende Eigenkapital erreicht wird. Dies kann im Einzelfall aber dazu führen, dass dem inländischen Stammhaus kein Eigenkapital verbleibt, obwohl die grenzüberschreitende Betriebsstätte nachweislich über Fremdkapital finanziert wurde.

**Eine strikte Umqualifizierung in der geltenden Form widerspricht deshalb jedenfalls dem gemeinschaftlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.**

Dem inländischen Stammhaus muss die Möglichkeit eingeräumt werden, die auf der Selbstständigkeitsfiktion aufbauende Vermutung zu widerlegen. Im Übrigen finden Fremdkapitalzinsen für eine inländische Betriebsstätte, die in einer anderen Gemeinde als das Stammhaus unterhalten wird, im Rahmen der Zerlegung nach §§ 28ff. Gewerbesteuer-gesetz eine entsprechende Berücksichtigung, ohne dass nach der Angemessenheit der Dotation des Betriebsstättenkapitals gefragt wird.

Aber auch wenn man an der **Anwendung der direkten Methode** festhält, ergibt sich u. E. bei den Ermittlungen des steuerlichen Dotationskapitals und des Finanzierungsaufwands auf Ebene der grenzüberschreitenden Bankbetriebsstätte gemeinschaftsrechtlich ein **Problem:**

Bankbetriebsstätten müssen nach OECD- und deutschen Verwaltungsgrundsätzen (BS-VWG Tz. 2) zum Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung über ein angemessenes Dotationskapital verfügen, das der Funktionen und den Risiken ihrer Geschäfte entspricht. Dabei ist neben der funktionalen Zuordnung der Geschäfte der Betriebsstätte ist auch eine Risikogewichtung der entsprechenden Aktiva vorzunehmen.

Nach den deutschen Verwaltungsgrundsätzen (BS-VWG Tz. 2.1.2., 2.1.3, 3.) erfolgt die Bestimmung des steuerlichen Dotationskapitals grundsätzlich nach der Kapitalaufteilungs- bzw. Mindestkapitalausstattungs-methode. Diese **Methoden orientieren sich weitgehend an den EU-bankaufsichtsrechtlichen Mindestkapitalanforderungen** für eine grenzüberschreitende Betriebsstätte. Dies sind **allerdings** inzwischen überholt und in Umsetzung von Basel II seit dem 1. Januar 2008 durch ein neues aufsichtsrechtliches Regime ersetzt worden – Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie vom 17. November 2006 (sog. KWG-Änderungsgesetz, BGBl. I 2006, 2606); Verordnung über die angemessene Eigenmittelausstattung von Instituten,

Institutgruppen und Finanzholding-Gruppen vom 14. Dezember 2006 (sog. Solvabilitätsverordnung, BGBl. I 2006, 2926). Danach muss der **aufsichtsrechtliche Solvabilitätskoeffizient nicht mehr auf Einzelebene, sondern nur noch auf Gruppenebene berechnet** werden (vgl. § 2a KWG; sog. Waiver-Regelung).

Banken sind dementsprechend dazu übergegangen, mangels EU-aufsichtsrechtlicher Notwendigkeit nach Basel II von der sog. Waiver-Regelung Gebrauch zu machen und Risikopositionen nicht länger auf Einzelinstitutsebene zu ermitteln.

In der Praxis bedeutet dies, dass die **Zahlen, die nach Maßgabe der deutschen Verwaltungsgrundsätze-Dotationskapital (BS-VWG) für eine Ermittlung des Risikoschlüssels zur Berechnung des maximal zulässigen Dotationskapitals von grenzüberschreitenden Betriebsstätten benötigt werden, seit dem Jahr 2008 nicht unbedingt mehr vorgehalten werden. In diesen Fällen fehlt es an einer mit dem Gemeinschaftsrecht konformen steuerlichen Regelung, die den geänderten aufsichtsrechtlichen Gegebenheiten angemessen Rechnung trägt.**

Dem Vernehmen nach besteht insbesondere in Frankreich dieselbe Problematik. Nach den dortigen bankaufsichtsrechtlichen Bestimmungen wird der entsprechende „Ratio International de Solvabilité“ nur auf Konzernebene ermittelt.

U. E. ist eine Berechnung, die auch konzerninterne Risikoaktiva und Sicherheiten einschließt, für ausschließlich steuerliche Zwecke strikt abzulehnen. Diese würde nicht nur der aufsichtsrechtlichen Entwicklung im Sinne einer stärkeren Fokussierung auf die Gruppe zuwiderlaufen. Vielmehr würde eine gesonderte Steuerrechnung zu einem nicht zu rechtfertigenden unverhältnismäßigen bürokratischen Aufwand bei den Banken führen.

U. E. bietet sich an, die Kapitalausstattung der Betriebsstätte

- methodisch auf Basis der möglicherweise lokal und zentral existierenden Berechnungen des Solvabilitätskoeffizienten zu bestimmen oder
- angesichts der aufsichtsrechtlichen Möglichkeit der Waiver-Regelung
  - o auf die Ermittlung der risikogewichteten Aktiva auf Ebene der grenzüberschreitenden Betriebsstätte zu verzichten und
  - o in Anwendung des gemeinschaftrechtlichen Gebots der gegenseitigen mitgliedstaatlichen Anerkennung das vom Betriebsstättestaat nach seinen Regeln für die grenzüberschreitende Betriebsstätte ermittelte Dotationskapital und der für sie ermittelte Finanzierungsaufwand im Stammhausstaat anzuerkennen, sofern die Grundsätze dieses Mitgliedstaates OECD-konform sind und – anders

gewendet – die Summe der Dotationskapitalien sämtlicher grenzüberschreitender Betriebsstätten dem inländische Stammhaus nach den Regeln des Stammhausstaats ausreichend Kapital, gemessen an den risikogewichteten Aktiva, verbleibt.

### **1.1.2. umrechnungsbedingte Währungsverluste**

Im Rahmen der Besteuerung grenzüberschreitender Betriebsstätten ist fraglich, ob umrechnungsbedingte Währungsverluste dem Stammhaus oder der grenzüberschreitenden Betriebsstätte zuzuordnen sind. Währungsverluste können in diesem Zusammenhang z. B. aus der Schwankung des Wechselkurses zwischen der Währung des Stammhausstaates und des Betriebsstättenstaates entstehen, wenn im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs bei der Übernahme des Betriebsstättenergebnisses für Zwecke der Besteuerung des Stammhauses nach dem Niederstwertprinzip Ab- oder Zuschreibungen auf die in der Betriebsstättenbilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen sind. Ferner können sich Währungsverluste bei der Liquidation der ausländischen Betriebsstätte aus der Umrechnung des der Betriebsstätte zugeordneten Dotationskapitals ergeben.

Der Europäische Gerichtshof hatte mit Urteil vom 28. Februar 2008 in der Rechtssache C-293/06 (Deutsche Shell) entschieden, dass bei der Liquidation einer Betriebsstätte im EU-/EWR-Ausland der Ausschluss der umrechnungsbedingten Währungsverluste, die auf das Dotationskapital einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte erlitten wurden, eine ungerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gegeben ist.

Die deutsche Finanzverwaltung wendet die EuGH-Grundsätze bei der Liquidation einer Betriebsstätte im EU-/EWR-Ausland aus der Umrechnung des Betriebsstättendotationskapitals an und berücksichtigt den vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen Währungsverlust bei die Feststellung der Besteuerungsgrundlage des inländischen Unternehmens im Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung der Betriebsstätte (BMF-Schreiben vom 23. November 2009, IV B 5 – S2118-a/07/10011).

Gemeinschaftsrechtlich geboten erscheint darüber hinaus eine Berücksichtigung der umrechnungsbedingten Währungsverluste beim Stammhaus auch in anderen Fällen, also nicht nur dann, wenn die Betriebsstätte liquidiert wird.

U. E. ist dem EuGH-Urteil für umrechnungsbedingte Währungsverluste gemeinschaftsrechtlich ein Zuordnungsgebot zum Stammhaus zu entnehmen, das sich aus den abkommensrechtlichen Grundlagen der Betriebsstättengewinnabgrenzung ergibt.

Nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA), dem die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regelmäßig folgen, können Unternehmensgewinne im Betriebsstättenstaat nur insoweit besteuert werden, als sie der „Betriebsstätte zugerechnet werden können“. Maßstab für die Zurechnung ist die Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes („dealing at arm´s length“) nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Auf dieser Basis sind umrechnungsbedingte Währungsverluste nicht der grenzüberschreitenden Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus zuzurechnen. Folglich können sie auch in der Betriebsstättenbuchführung nicht enthalten sein.

Berücksichtigt man, dass die OECD mit dem „Functionally Separate Entity Approach“ die Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktionen der Betriebsstätte uneingeschränkt umsetzen und insoweit der Betriebsstättengewinnabgrenzung an die Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen (z. B. Konzerngesellschaften) annähern will, hätte die Betriebsstätte, wäre sie ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen, die Währungsverluste nicht erwirtschaftet. Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft wäre indessen völlig unzweifelhaft, dass Währungsumrechnungsverluste (z. B. im Zusammenhang mit der Bewertung des Beteiligungsansatzes) beim Mutterunternehmen zu berücksichtigen wären.

Berücksichtigt man weiter, dass bei Währungsverlusten ein Veranlassungszusammenhang auch mit dem Stammhaus besteht, würde die Frage der Währungsumrechnung sich nicht stellen, wäre die Betriebsstätte ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen. Die Währungsumrechnung ist folglich nur auf Grund der Gewinnermittlungsvorschriften des Stammhausstaates durchzuführen, so dass insoweit eine Veranlassung bzw. Verursachung auch nur durch das Stammhaus gegeben ist. Art 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA sieht aber nur dann eine Zurechnung der Gewinne bzw. Verluste zur grenzüberschreitenden Betriebsstätte vor, wenn die Zugehörigkeit der Einkünfte zur Betriebsstätte positiv feststeht. Bestehen dagegen Zweifel an der Einkünftezurechnung zur grenzüberschreitenden Betriebsstätte, bleibt das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Stammhausstaat.

**Europa- und abkommensrechtlich sind umrechnungsbedingte Währungsverluste dem Stammhausstaat zuzuordnen und im Rahmen der Einkünfteermittlung des Stammhauses zum Abzug zu bringen sind.** Dabei darf – mit dem EuGH – der Abzug der dem Stammhaus zugeordneten Währungsverluste im Übrigen auch nicht auf Basis des § 3c Abs. 1 EStG (Abzugsbeschränkung) versagt werden.

### **1.1.3. Gesamtheit von Leistungen, Global Trading – Verrechnungspreise**

Beim Global Trading im weiteren Sinne wird einem Kunden anstelle einer einzelnen Leistung bzw. einer einzelnen Funktion eine Gesamtheit von Leistungen und Funktionen bzw. ein aus



unterschiedlichen Elementen zusammengefügtes (strukturiertes Wertpapier-)Produkt angeboten. Die Erbringung und Integration der verschiedenen Einzelleistungen erfolgen unter Einsatz von Ressourcen in Betriebsstätten in verschiedenen Staaten. Beim Global Trading im engeren Sinne handeln an unterschiedlichen Handelsorten befindliche Handelseinheiten eines Kreditinstituts mit eigener Entscheidungskompetenz gleichzeitig oder weiterreichend in dasselbe „globale“ Buch. Dabei ist es auch möglich, dass ein Handel von einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte angebahnt und in einer anderen grenzüberschreitenden Betriebsstätte abgeschlossen wird.

Zur Entwicklung einer angemessenen Struktur der Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und den grenzüberschreitenden Betriebsstätten und ihres jeweiligen Beitrags zum Gesamterfolg des Kreditinstituts ist eine Bewertung der verschiedenen Funktionen und ihres Beitrags zum Gesamterfolg erforderlich. Die Bemessung der Ergebnisanteile jeder Einheit kann zwischen den betroffenen Fisci unterschiedlich ausfallen und für das betroffene Kreditinstitut im Ergebnis zu Doppel- oder Mehrfachbesteuerung führen.

Dabei sind es die Strukturen des Global Trading, die bei der Betriebsstättenbesteuerung zu Problemen vor allem bei der Identifikation der Transaktionen der in das globale Buch handelnden Einheiten führen. Daneben ist es die Fragestellung, ob die jeweiligen Zahlungen auf Basis von Fremdvergleichspreisen stattfinden können oder ob lediglich eine Weiterbelastung bzw. Aufwandsumlage zulässig ist, bei Rückgriff auf Fremdvergleichspreise die weitere Fragen nach der Vergleichbarkeit mit von Dritten durchgeführten Transaktionen (marktkonforme Preise) und des Bestehens von Bandbreiten, bei Aufwandsumlagen die weitere Frage nach einem angemessenen und unstrittigen Umlageschlüssel.

**Zu Doppelbesteuerung kann es vor allem deshalb kommen, weil die betroffenen Finanzbehörden sich nicht auf eine einvernehmliche Aufteilung des Gesamtgewinns ([residual] profit split) einlassen, sondern das Besteuerungssubstrat für sich beanspruchen, von dem sie nach singulärer Einschätzung meinen, dass es im Ergebnis den von ihnen jeweils identifizierten und zugeordneten Funktionen („Front-Office“, „Middle-Office“, „Back-Office“) der grenzüberschreitenden Betriebsstätte entspräche.**

**Europarechtlich ist daher durch geeignete Methoden und Verfahren sicherzustellen, dass es anstelle einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung grenzüberschreitend erwirtschafteter Gewinne, die das Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten des AEUV verletzen, nur zu einer konsistenten Einmalbesteuerung verhindert wird.**

#### **1.1.4. Korrekturen - Gegenkorrekturen als Folge von Anpassungen von steuerlichen Außenprüfungen**

Wenn ein betroffener Fiskus behauptet, die vom Kreditinstitut unter Wahrheitszwang erklärten Ansätze besser einschätzen zu können, sollte er nur aus wichtigen Gründen über das unter Wahrheitszwang Erklärte hinwegsetzen können. Dabei liegt die Beweislast, dass der unter Wahrheitszwang nach bestem Wissen erklärte Ansatz unangemessen sei, bei den Finanzverwaltungen (BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 6.4.2005, I R 22/04, IStR 2005, 598).

**Die Grundfreiheiten zwingen zu einer konsistenten ertragsteuerlichen Einmalerfassung und lassen deshalb nur aufeinander abgestimmte Korrekturen zu.**

Will ein EU-Mitgliedstaat Änderungen am steuerlichen Ergebnis einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte bzw. des Stammhauses vornehmen, müssen sie sich zunächst auf zur Einmalerfassung abgestimmte Ansätze einigen. **Korrekturen und Gegenkorrekturen sind aufeinander abzustimmen und „formlos“ zu synchronisieren.**

Kommen EU-Mitgliedstaaten ihrer gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zur Koordination ihrer Ertragsbesteuerung im Sinn einer konsistenten Einmalerfassung verspätet nach, so darf der Steuerpflichtige daraus nicht unverhältnismäßig belastet, d. h. diskriminiert, behindert oder beschränkt werden. Nach bestem Wissen offenlegende Steuerpflichtige dürfen dabei nicht durch Zinsen oder Zuschläge benachteiligt werden.

**Kann nicht einmal eine die Korrektur begehrende Finanzverwaltung eines EU-Mitgliedstaats die Gegenkorrekturseite überzeugen, soll in der Regel nicht korrigiert werden dürfen.** Schiedsverfahren wie z. B. nach dem Schiedsübereinkommen 90/436 /EWG zwischen den Finanzverwaltungen sind möglich, um Auffassungsunterschiede zu klären. Die Steuerpflichtigen dürfen jedoch bis zur Klärung durch Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen nicht unverhältnismäßig belastet werden.

## **1.2. grenzüberschreitende Verlustverrechnung von EU-Betriebsstätten beim deutschen Stammhaus**

Die zahlreichen in den EU-Mitgliedstaaten aus Gründen der Haushalts- und Planungssicherheit existierenden Verbote des Aufwandsabzugs in der Steuerbilanz und die bestehenden Beschränkungen der Verlustverrechnung – Aufteilung in objektbezogene, periodische, territoriale und subjektbezogene Teilerfolge – schränken die Besteuerung von Unternehmen auf dem Gebiet der direkten Steuern, namentlich der Personensteuern, nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein.

Eine unter diesem Gesichtspunkt und dem, Investitionsentscheidungen nicht zu verzerren, gebotene Forderung nach einer vollständigen und damit auch grenzüberschreitenden Verlustverrechnung geht allerdings über die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten hinaus, weil die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten nur auf eine Anwendungs- bzw. Regelgleichheit der nach nationalem Steuerrecht als vergleichbar zu erachtenden Sachverhalte gerichtet sind. Gleichwohl ergeben sich aus diesem Aspekt doch Mindestanforderungen für eine EU-grenzüberschreitende Verlustverrechnung.

Nach der EuGH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil v. 15.5.1997, Rs. C-250/95 [Futura]) ist der Betriebsstättenstaat nicht verpflichtet, Verluste zu berücksichtigen, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die das Unternehmen in diesem Staat erzielt hat. Hingegen hat der Stammhausstaat Verluste einer ausländischen Betriebsstätte trotz Anwendung der Freistellungsmethode ohne Verlustabzug zumindest dann zum Abzug zuzulassen, wenn das Unternehmen sämtliche Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten im Quellenstaat ausgeschöpft hat und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die „finalen“ Verluste des Unternehmens in diesem Staat für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können (EuGH-Urteil v. 15.5.2008, Rs. C-414/06 [Lidl Belgium]; Anmerkung: diese Feststellung schlägt auch auf Betriebsstättenverluste aus EWR-Staaten wegen Art. 31 EWR durch). Dies gilt allerdings nicht für Betriebsstätten, die in einem Drittstaat belegen sind (EuGH-Beschluss v. 6.11.2007, Rs. C-451/06 [Stahlwerke Ergste Westig]). Besteht zwischen dem Stammhausstaat und dem EU-Betriebsstättenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und wird die EU-Betriebsstätte aufgelöst, so sind auch Währungsverluste aus der Rückführung des Dotationskapitals im Stammhausstaat zu berücksichtigen (EuGH-Urteil v. 28.2.2008, Rs. C-293/06 [Deutsche Shell]; s. o. unter Dotationskapital etc.). Wendet der Stammhausstaat statt der Freistellungsmethode ohne Verlustabzug die Freistellungsmethode mit Verlustabzug und Nachversteuerung an, so verstößt die Versteuerung späterer Gewinne auch dann nicht gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten, wenn der Betriebsstättenstaat einen interperiodischen Verlustausgleich in gemeinschaftswidriger Weise für beschränkt Steuerpflichtige ausschließt (EuGH-Urteil v. 23.10.2008, Rs. C-157/07 [Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt]). Allerdings darf der Stammhausstaat selbst einen inländischen Verlustabzug nicht deswegen versagen, weil eine Gesellschaft im Inland Verluste erwirtschaftet und im Verlustentstehungsjahr in einem anderen EU-Mitgliedsstaat einen Gewinn erzielt, der nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfrei bleibt (EuGH-Urteil v. 14.12.2000, Rs. C-141/99 [AMID]).

Der Bundesfinanzhof (BFH-Urteil v. 17.7.2008, I R 84/04) kam in dem nach dem EuGH-Urteil fortgesetzten Revisionsverfahren zum Fall Lidl Belgium zu der Erkenntnis, dass ausländische Verluste prinzipiell im Inland nicht abzugsfähig sind, es sei denn, „die Verluste sind im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar“. Nicht abschließend

geklärt ist bislang die Frage, wann eine „Finalität“ dieser Verluste eintritt und in welchem Zeitraum definitiv gewordene Verluste abzuziehen sind.

Allerdings hat der BFH vor kurzem in einem weiteren Urteil (BFH-Urteil v. 3.2.2010, I R 23/09) klargestellt, dass es im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1 des Auslandsinvestmentgesetzes (AuslInvG) an einem „allgemeinen“ Ausschluss des Verlustabzugs fehlt, wenn sich der Abzugsausschluss lediglich aus Gründen eines zeitlich befristeten Verlustabzug im Betriebsstättenstaat –im Streitfall Luxemburg – und damit aus Gründen der verwirklichten Gegebenheiten des Einzelfalls verbietet. Das Finanzgericht Hamburg (Urteil v. 18.11.2009, 6 K 147/08; Revision beim BFH: I R 107/09) hat entschieden: „Verluste eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einer EU-Betriebsstätte, die im Betriebsstättenstaat endgültig abgezogen werden können, sind beim inländischen Stammhaus phasengleich gewinnmindernd zu berücksichtigen.“ Hingegen ist das Finanzgericht Düsseldorf (Urteil v. 8. September 2009, 6 K 308/04 K; Revision beim BFH: IX R 51/09) zu dem entgegen gesetzten Ergebnis gekommen und den Abzug „finaler“ Verluste einer EU-Betriebsstätte im Entstehungsjahr „phasengleich“ verneint. Dabei ist das Finanzgericht Hamburg zugleich der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009, IV B 5-S 2118-a/07/10004 [Nichtanwendungserlass]), wonach es auf die rechtliche und nicht die tatsächliche Verlustnutzung im Betriebsstättenstaat ankomme, entgegengetreten.

Der deutsche Gesetzgeber hatte sich im Jahressteuergesetz 2009 die Aufgabe gestellt, die grenzüberschreitende Verlustverrechnung europatauglich zu machen, nachdem der EuGH (EuGH-Urteil v. 29.3.2007, C-347/04 [Rewe Zentralfinanz; bestätigt durch BFH v. 29.1.2008, I R 85/06) die Unterscheidung in passive und aktive Tätigkeiten im Rahmen des § 2a EStG a. F. für EU-rechtswidrig erklärt, weil sie als über das hinausgeht, was zur Bekämpfung missbräuchlicher Konstruktionen erforderlich ist. Dies geschah durch Änderung in § 2a EStG, wonach die Beschränkungen nunmehr nur noch auf Drittstaaten Anwendung findet. Weitere Gesetzesänderungen betrafen den Progressionsvorbehalt in § 32b EStG. Allerdings haben sich keine Änderungen hinsichtlich der Gewährung des negativen Progressionsvorbehalts ergeben, wofür weiterhin eine aktive Tätigkeit i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG Voraussetzung ist. U. E. bestehen erheblich europarechtliche Bedenken im Hinblick auf die Nichtgewährung des Progressionsvorbehalts bei passiven gewerblichen EU/EWR-Betriebsstätten. Die Gewährung oder Versagung des Progressionsvorbehalts knüpft, eben so wie die Möglichkeit eines direkten grenzüberschreitenden Verlustausgleichs, an die nach wie vor europarechtswidrige Klassifikation des § 2 a Abs. 2 EStG an. § 2a Abs. 2 EStG infiziert insoweit die Regelung über den Progressionsvorbehalt bei gewerblichen EU-/EWR-Betriebsstätten in § 32b Abs. 1 S. 2 EStG, mit der Folge, dass § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG u. E. nicht mit der Niederlassungsfreiheit im Einklang steht. Im Ergebnis wird damit für Zwecke des Progressionsvorbehalts die Drittstaatenbetriebs-

stätte gegenüber EU-/EWR-Fällen sogar günstiger behandelt, weil jene nicht den Restriktionen des § 2a Abs. 2 EStG unterliegen.

**Auch wenn nach den Aussagen von EuGH und BFH nach dem derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts der Stammhausstaat nicht verpflichtet ist, die ungünstigen Auswirkungen einer Regelung des Betriebsstättenstaates zu berücksichtigen, so sollte die Europäische Kommission gleichwohl und in Anerkennung ihres bisherigen Wirkens nicht nachlassen, für eine politische Einigung der EU-Mitgliedstaaten Initiativen zu ergreifen, das EU-Recht durch einheitliche Verlustverrechnungsregelungen fortzuentwickeln, die sowohl der Haushaltssicherheit der EU-Mitgliedstaaten einerseits als auch der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Nichtverzerrung von Investitionsentscheidungen der Unternehmen andererseits angemessen Rechnung tragen, im Ergebnis aber eine effektive Verlustverrechnung zulassen und bewirken.**

Eine effektive Verlustverrechnung könnte u. E. bei einer für Unternehmen am Periodizitätsprinzip orientierten steuerlichen Gewinnermittlung dadurch erreicht werden, dass

- die EU-Mitgliedstaaten einheitlich entweder eines zeitlich unbefristeten Verlustrücktrags mit verzinslichem Verlustvortrag oder einer Vorwegnahme von Verlusten mittels Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen durch Ausdehnung des Imparitätsprinzips zulassen;
- der Stammhausstaat die im Betriebsstättenstaat nicht ausgeglichenen Verluste einer grenzüberschreitenden Betriebsstätte bei der Einkünfteermittlung des Stammhauses zu berücksichtigen hat und diese im Stammhausstaat dann nachversteuert werden, wenn die Betriebsstätte wieder Gewinne macht, in dem dann eine zusätzliche Besteuerung auf Ebene des Stammhauses erfolgt.

Im Übrigen sollte es keine Fälle geben, in denen (passive) gewerbliche EU-/EWR-Betriebsstätten im Verhältnis zu Drittstaatenfällen schlechter gestellt sind.

## **2. Quellenbesteuerung auf Dividenden im Streubesitz; Rückforderung der Dividendensteuer in Italien, Niederlande, Belgien, Spanien und Portugal; Verfahren zur Quellensteuererleichterung insbesondere auch für deutsche Banken und Fondsvermögen**

### **Quellenbesteuerung auf Dividenden im Streubesitz von Gebietsfremden**

In Übereinstimmung mit den etablierten Standards des internationalen Steuerrechts haben die EU-Mitgliedstaaten eine ganze Reihe von unilateralen und bilateralen Regelungen

geschaffen, um einer internationalen Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen entgegenzuwirken. Die Kapitalertragsteuer wird bei Überschreiten der Beteiligungsschwelle nach der Mutter-/Tochter-Richtlinie (90/434/EWG) auf Antrag von vornherein nicht erhoben, im Falle des Unterschreitens der Beteiligungsschwelle wird sie zum Teil erstattet. Darüber hinaus greifen vor allem die Vereinbarungen des jeweils zur Anwendung kommenden, die in der Regel dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) entsprechen.

Der EuGH knüpft an die etablierten Standards des internationalen Steuerrechts an. Danach können die EU-Mitgliedstaaten einseitig oder durch Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einführen. Es sind jedoch keine Maßnahmen erlaubt, die gegen die Grundfreiheiten verstoßen (vgl. EuGH-Urteile v. 12.12.2006, Rs. C-374/04 [Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation]; v. 8.11.2007, Rs. C-379/05 [Amurta]; v. 18.6.2009, Rs. C-303/07 [Aberdeen Property Fininvest Alpha]; v. 1.10.2009, Rs. C-247/08 [Gaz de France]).

Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten liegt dabei unter der Voraussetzung, dass die Situationen gebietsfremden und gebietsansässiger Gesellschaften miteinander vergleichbar sind, nicht vor, wenn zwingende Gründe des Allgemeinwohls, insbesondere der Grundsatz der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten, gewahrt sind (vgl. EuGH-Urteil v. 12.5.1998, C-336/96 [Gilly]; v. 7.9.2006, C-470/04 [N]; v. 16.7.2009, C-128/08 [Damseaux; zur Dividendenbesteuerung]).

**Die Rechtsprechungslinien des EuGH zur grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen, namentlich zu der Frage der Vergleichbarkeit von gebietsfremden und gebietsansässigen Gesellschaften, scheinen allerdings unterschiedlich auszufallen, je nach dem welcher der beiden Systemtypen der Einmal-Vollbesteuerung in zwei Teilschritten – Anrechnungssystem (vgl. EuGH-Urteile v. 12.12.2006, C-374/04 [Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation]; v. 26.6.2008, C-284/06 [Burda GmbH]) und Teileinkünfte system (vgl. EuGH-Urteil v. 14.12.29006, C-170/05 [Denkavit]; v. 8.11.2007, C-379/05 [Amurta]; v. 18.6.2009, C-303/07 [Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy]; v. 22.12.2008, C-282/07 [Truck Center SA]) – zu Grunde liegt.**

Der EuGH stellt beim Teileinkünfte system darauf ab, dass die gebietsfremde Gesellschaft als Bezieherin von Dividenden selbst Adressat eines Steuerzugriffs ist, der zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen könnte. Hingegen versagt er ihr beim Anrechnungsverfahren lediglich die Entlastung von einem vorgelagerten Besteuerungszugriff, wenn sie selbst keiner weiteren steuerlichen Inanspruchnahme unterliegt.

**Diese Unterscheidung danach, ob die gebietsfremde Gesellschaft formal einem Besteuerungszugriff unterliegt oder aber nicht, ist u. E. nicht stimmig und dürfte für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Besteuerung mit den Grundfreiheiten keinen materiellen Aussagewert haben.** Dies zeigt sich u. E. schon darin, dass die EU-mitgliedstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, deren Erstreckung auf den grenzüberschreitenden Fall der EuGH bei Anwendung des Teileinkünftesystems verlangt, nach der legislativen Zielsetzung der Mitgliedstaaten nur eine über die Einmal-Vollbesteuerung in zwei Teilschritten hinausgehende Überbesteuerung verhindern sollen, nicht aber die Erreichung der Einmal-Vollbesteuerung als solche. Deshalb sind wir der Auffassung, dass die Europäische Kommission ein **Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen der Auswirkungen von § 8 b Abs. 1 KStG** (Beteiligung an anderen Körperschaften und Personengesellschaften) **zu Unrecht eingeleitet** hat.

**U. E. muss die formale Ungleichbehandlung der inländischen und der grenzüberschreitenden Dividendenausschüttung – gerade auch im Fall des Teileinkünftesystems – in den tatsächlichen und rechtlichen Gesamtzusammenhang gestellt werden, um die Frage der Vergleichbarkeit und im Ergebnis die Frage nach der Diskriminierung der grenzüberschreitenden Falls sachgerecht beantworten zu können –** zumal der EuGH selbst das Erfordernis einer umfassenden und damit letztlich wirtschaftlichen Betrachtungsweise in seinen Entscheidungen (s. o.) zur Dividendenbesteuerung beim mitgliedstaatlichem Teileinkünftesystem als auch beim mitgliedstaatlichen Anrechnungssysteme betont hat.

Was die Frage der **gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Beschränkung der Grundfreiheiten unter den zwingenden Gründen des Allgemeinwohls**, insbesondere der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, anbelangt, so erscheint **fraglich, ob die Grundfreiheiten**

- **lediglich erfordern, dass die EU-Mitgliedstaaten sich um eine Vereinbarung und Ausgestaltung einer DBA-rechtlichen Anrechnungsklausel nach Maßgabe des überkommenen und anerkannten internationalen Steuerrechts bemühen, oder**
- **darüber hinausgehend eine tatsächliche Anrechnung oder alternativ sogar einen Verzicht auf die Erhebung von Quellensteuer fordern.**

Die jüngste Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil v. 19.11.2009, C-540/07 [Kommission / Italien] scheint für letzteres zu sprechen. Dagegen könnte allerdings eingewandt werden, dass der EuGH die Wahl zwischen der Anrechnung- und der Freistellungsmethode den EU-Mitgliedstaaten überlassen hat (vgl. EuGH-Urteile v. 6.12.2007, C-298/05 [Columbus Container Services BVBA & Co; v. 12.12.2006, C-446/04 [Test Claimants in the FII Group Litigation]; im Zusammenhang mit der Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG v. 12.2.2009, C-138/07 [Cobelfret NV], v. 4.6.2009, verb. Rs. 439/07 [KBC Bank NV] und C-499/07 [Beleggen Risicokapitaal Beheer NV]).

**Mit Blick auf die zurzeit noch unklaren Rechtsprechungslinien des EuGH zur grenzüberschreitenden Dividendenbesteuerung bei Streubesitz bedarf es u. E. eines schlüssigen Konzepts für die gemeinschaftsrechtlich konforme materielle Besteuerung von Streubesitzdividenden auf der Grundlage eines hinreichend weiten Blicks für die Systemzusammenhänge, mit dem Ziel, dass es zu Entlastungen bei bestehender Doppelbesteuerung kommt, sei es, dass es nach dem aktuellen Stand der Rechtskenntnis**

- tatsächlich zu einer Anrechnung der Quellensteuer bzw.
- zum Verzicht auf die Erhebung der Quellensteuer und damit zu einer (konstitutiv wirkenden) Freistellung kommt.

**In diesem Sinne ruft der Bankenverband die Europäische Kommission auf, ihre Überlegungen im Rahmen der Empfehlung (K (2009) 7924) über Verfahren zur Quellensteuererleichterung auf Wertpapiererträge für ausländische Anleger (hierzu s. u.) auch auf den unternehmerischen Bereich für Streubesitzdividenden auszudehnen, namentlich die Empfehlung, dass die EU-Mitgliedstaaten Quellensteuererleichterungen für Erträge aus Wertpapieren im Rahmen von DBA oder innerstaatlichem Recht an der Quelle und nicht im Wege von Erstattungen schaffen sollen.**

#### **Erstattung der Quellensteuer in Italien, Niederlande, Belgien, Spanien und Portugal**

Mit Blick auf das von der Kommission gegen Italien, gemeinsam mit den vier weiteren EU-Mitgliedstaaten Niederlande, Belgien, Spanien und Portugal eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahren und der aktuellen Rechtsprechung des EuGH hierzu (EuGH-Urteil v. 19.11.2009, C-540/07 [Kommission / Italien]) ist nunmehr geklärt, dass Italien Dividendenzahlungen an Unternehmen anderer, insbesondere deutscher EU-Mitgliedstaaten nicht höher besteuern dürfen als solche Zahlungen an Unternehmen des eigenen EU-Mitgliedstaates. Insofern haben deutsche Unternehmen, insbesondere Banken, nun Anspruch auf Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer vom italienischen Fiskus.

Zwar ist derzeit noch ungeklärt, ob und inwieweit die Möglichkeit des ausländischen Aktionärs, die in Italien einbehaltene Quellensteuer auf die heimische Steuerschuld anrechnen zu lassen, dem Rückforderungsanspruch entgegensteht. Diese Frage kann jedoch für deutsche Kapitalgesellschaften, insbesondere Banken, mit Beteiligungen an italienischen Gesellschaften in der Regel offen bleiben, weil gemäß § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 EStG die ausländische Dividende in Deutschland steuerfrei ist und insofern eine Anrechnung gemäß § 26 Abs. 1 KStG ausscheidet.



Nach den Erfahrungen der Vergangenheit ist es jedoch **fraglich, ob einem gestellter Antrag auf Rückerstattung** bei der Abwicklungsstelle der italienischen Finanzbehörden in Pescara **in angemessener Zeit die Rückerstattung folgen wird.**

Bislang machten und machen deutsche Gesellschaften, insbesondere Banken, die nachteilige Erfahrung, dass die **Verfahrensdauer für die Rückerstattung italienischer Quellensteuer übermäßig lang** war und ist. Dies liegt dem Vernehmen nach daran, dass die italienische Steuerbehörde sich auf Grund des eng limitierten und damit schnell verbrauchten jährlichen Budgets für Rückerstattungen von Quellensteuern im Regelfall erst einmal gar nicht äußert, den Rückforderungsanträgen von sich aus nicht sogleich stattgibt, solange nicht eine oberste gerichtliche Entscheidung vorliegt oder der Gesetzgeber seine Vorschriften ändert. Werden die Erstattungsanträge verfahrensrechtlich im „stand-by“ stehen gelassen – was die Regel ist –, erfolgt im Zustimmungsfall die Erstattung erst, wenn der Zeitpunkt gekommen ist, dass die Budgetlage eine Auszahlung des beantragten Erstattung ermöglicht.

#### **Erstattung der Quellensteuer in Frankreich, Spanien und die Niederlande betreffend Investmentspezialfonds**

In Frankreich und Spanien, ferner zurzeit noch in den Niederlanden, wird **Quellensteuer auf Dividenden** einbehalten und abgeführt, die **an deutsche Investmentspezialfonds**, insbesondere mit steuerbefreiten institutionellen Anlegern, ausbezahlt werden. Die französische, spanische und zurzeit auch noch die niederländische **Finanzverwaltungen lehnen eine Erstattung der Quellensteuer auf Dividenden ab.** Vergleichbare Fonds mit inländischen französischen, spanischen oder niederländischen Anlegern unterliegen dagegen nicht dem Quellensteuerabzug.

**U. E. verstößt das Vorgehen dieser EU-Mitgliedstaaten gegen die europäischen Grundfreiheiten, hier die Kapitalverkehrsfreiheit.**

So wurde ein vergleichbarer Fall bezüglich einer norwegischen Dividende vom **EFTA-Gerichtshof (der EWR-Staaten) mit Urteil vom 23.11.2004 in der Rechtssache E-1/04 („Fokus-Bank“)** positiv entschieden. Ferner kann sich auf die Rechtsprechung des **EuGH in der Rs. C-170/05 (Denkavit)** berufen werden.

Da die französische, spanische und zurzeit noch niederländische Finanzverwaltungen eine Erstattung der Quellensteuer auf Dividenden, wenn die entsprechenden Aktien in bzw. über Investmentfonds gehalten werden, insbesondere deutsche Investmentspezialfonds mit steuerbefreiten institutionellen Anlegern, ablehnen, **bleibt den Betroffenen nur der Rechtsweg** zur Durchsetzung ihrer Ansprüche.

Die gerichtliche Rechtsverfolgung ist in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten auf Grund verfahrensrechtlicher Spezialitäten beratungsintensiv und nur unter Beauftragung eines Rechtsanwalts in dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat möglich. Die Verfahrenskosten und Verfahrensdauern sind erheblich. Es wird geschätzt, dass potenzielle Erstattungsansprüche von weniger als 50.000 € bzw. 75.000 € im Fall von Frankreich bzw. Spanien durch die Kosten der Rechtsverfolgung wahrscheinlich vollständig aufgezehrt werden würden, zumal damit gerechnet werden muss, dass mindestens drei Instanzen durchlaufen werden müssen. Die Dauer der Verfahren wird auf 4 bis 13 Jahre geschätzt.

Ähnliche Probleme sind uns auch im Fall der **Niederlande** zugetragen worden, wobei dem Vernehmen nach die niederländischen Finanzbehörden **hier künftig Abhilfe** schaffen wollen.

### **Verfahren zur Quellensteuererleichterung**

**In diesem Zusammenhang begrüßt der Bankenverband außerordentlich die von der Europäischen Kommission am 19. Oktober 2009 veröffentlichte Empfehlung (K (2009) 7924 endg.) über Verfahren zur Quellensteuererleichterung auf Wertpapiererträge für ausländische Anleger, wonach**

- die gegenwärtigen Verfahren zur Quellensteuererleichterung bei Dividenden im Streubesitz und bei Zinsen oft so kompliziert und zeitaufwändig sind, dass die Anleger auf die von ihnen zustehenden Ermäßigungen verzichten oder sogar davon abgehalten werden, im (EU-)Ausland zu investieren;
- die Verfahren nicht immer das moderne vielschichtige finanzielle Umfeld mit einer Kette von Finanzintermediären in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten zwischen dem Aussteller der Wertpapiere und dem Anleger;
- die EU-Mitgliedstaaten Quellensteuererleichterungen für Erträge aus Wertpapieren im Rahmen von DBA oder innerstaatlichem Recht an der Quelle und nicht im Wege von Erstattungen schaffen sollen.

**Der Bankenverband stimmt den an die EU-Mitgliedstaaten gerichteten Empfehlungen der Kommission zu,**

- **die Verfahren zu vereinfachen**, insbesondere
  - o den Finanzintermediären zu erlauben, Erstattungsanträge für die Empfänger zu stellen, insbesondere wie die Verfahren ablaufen können, wenn in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten eine Kette von Finanzintermediären zwischen dem Aussteller der Wertpapiere und einem Begünstigten besteht;
  - o die Erstattung bereits bei Auszahlung der Wertpapiererträge zu verrechnen,
  - o die Verfahren zu standardisieren,

- einheitliche elektronische Formate zu schaffen,
- für ausländische Anleger eine einzige Kontaktstelle im Lande einzurichten;
- steuerliche Hemmnisse bei Wertpapieranlagen von Finanzinstituten zu beseitigen, wobei gleichzeitig die Steuereinnahmen vor Fehlern und Betrug geschützt werden sollen, indem
  - die EU-Mitgliedstaaten Einzelaudits oder gemeinsame oder sogar externe Audits vornehmen können, um zu prüfen, ob die Finanzintermediäre die ihnen im Einklang mit dieser Empfehlung eingeführten Pflichten erfüllen;
  - die bestehenden Kanäle für den Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten verstärkt zu nutzen und neue Kanäle zu erforschen.

### **3. Quellenbesteuerung auf Zinszahlungen grundpfandrechtlich gesicherter Darlehen an Gebietsfremde**

Im Gegensatz zu Dividendenausschüttungen oder Zinszahlungen an Privatpersonen oder zwischen verbundenen Unternehmen sind Zinszahlungen an Kreditinstitute in einem anderen Mitgliedsstaat bislang nicht durch europäisches Sekundärrecht geregelt.

Wie bei der Quellenbesteuerung bei Dividenden in das EU-Ausland wirken EU-Mitgliedsstaaten einer internationalen Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen in Übereinstimmung mit den etablierten Standards des internationalen Steuerrechts durch Vereinbarungen in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die in der Regel dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) entsprechen, durch Ermäßigung des Steuersatzes der Quellensteuer auf in das EU-Ausland gezahlte Darlehenszinsen entgegen.

Wie bei der Quellenbesteuerung bei Dividenden ist hierin grundsätzlich kein Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten zu erkennen.

**Die Quellensteuer auf Zinszahlungen grundpfandrechtlich gesicherter Darlehen an Gebietsfremde in einzelnen EU-Mitgliedstaaten kann allerdings dazu führen, dass Zahlungen von Zinsen ins EU-Ausland höher besteuert werden als die Zahlung von Zinsen an Gebietsansässige. In diesen Fällen wäre dann ein Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten anzunehmen.**

Portugal, Italien, Griechenland und Litauen erheben eine Quellensteuer auf Darlehenszinsen bei Darlehen, die von gebietsfremden EU-Banken gewährt werden, wenn die Darlehen mit Grundpfandrechten in dem betreffenden EU-Mitgliedstaat besichert sind.

Im Falle Portugals z.B. beträgt die Quellensteuer bis zu 20 Prozent der Bruttoeinkünfte, in Griechenland 40 Prozent und in Italien 12,5 Prozent. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Portugal sieht eine Absenkung der Quellensteuer auf 10, 12 oder 15 Prozent vor, das DBA mit Griechenland, Italien und Litauen eine Begrenzung auf jeweils 10 Prozent.

**Ein Verstoß gegen die EU-Grundfreiheiten kann insbesondere darin erkannt werden, dass die mit dem gewährten Darlehen verbundenen Refinanzierungsaufwendungen für die gebietsfremden Banken nicht steuerlich abziehbar sind – anders als für Gebietsansässige – , weil die Refinanzierungsaufwendungen des Gebietsfremden als nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit im EU-Mitgliedstaat des Darlehensnehmers stehend angesehen werden können.** Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung von Darlehenszinsen an gebietsansässige und gebietsfremde Kreditinstitute erschwert den Instituten mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat den Zugang zum griechischen, italienischen, portugiesischen und litauischen Markt.

Diese vom Bankenverband geteilten Überlegungen aufgreifend hat die **Europäische Kommission** in einem **Vertragsverletzungsverfahren gegen Portugal** die Auffassung vertreten, dass die Quellenbesteuerung von Darlehenszinsen durch einen EU-Mitgliedstaat dann die Grundfreiheiten verletzt, wenn unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen dazu führen, dass die mit der Gewährung eines Darlehens verbundenen Refinanzierungskosten in diesem EU-Mitgliedstaat nicht geltend gemacht werden können, und Zinseinkünfte gebietsfremder Darlehensgeber letztlich höher besteuert werden als solche gebietsansässiger Darlehensgeber.

Der **EuGH** hat die **Klage vor kurzem abgewiesen** (EuGH-Urteil v. 17.06.2010, Rs. C-105/08 [Kommission/Portugal]), **weil die Kommission keinen Beleg für die zur Last gelegte Vertragsverletzung erbracht habe und der Gerichtshof ein von der Kommission vorgelegtes Rechenbeispiel zu den Refinanzierungskosten nicht nachvollziehen konnte.**

Die **Generalanwältin Kokott** hat in ihren **Schlussanträgen v. 25.3.2010** allerdings aufgezeigt, dass die **Vertragsverletzung auf andere Gesichtspunkte gestützt werden kann**, die die Kommission jedoch nicht vorgetragen und damit **nicht zum Gegenstand des Verfahrens gemacht hat**. Danach ist losgelöst von der Frage der Refinanzierungskosten und ihres Nachweises eine Quellensteuerregelung auch dann hindernd, wenn eine gebietsfremde Bank bei – angenommen – unveränderten Refinanzierungskosten ihr Zinsangebot senkt und deshalb einen geringeren Gewinn in Kauf nimmt, um Kunden in Portugal zu gewinnen. In diesem Fall sinkt die Steuerlast nicht entsprechend dem geringeren Gewinn, sondern nur entsprechend dem geminderten Bruttozinsertrag. **Im Ergebnis steige damit jedoch die steuerliche Belastung für die gebietsfremde Bank mit dem Sinken des Gewinns verhältnismäßig an.** Dies führt soweit, dass bei Unterschreiten einer bestimmten Gewinnmarge eine höhere Steuer-

belastung grenzüberschreitender Zinszahlungen eintritt. Anders verhält es sich bei der gebietsansässigen Bank: Sinkt deren Gewinn, reduziert sich auch entsprechend die Steuerbelastung. Diese bleibe damit relativ zum Gewinn gleich – anders als bei einer gebietsfremden Bank.

**Das bedeutet: Im Ergebnis kann also das gebietsansässige Kreditinstitut die Mindestmarge des gebietsfremden Instituts – identisch mit der Höhe der Quellensteuer – unterbieten und arbeitet dann immer noch mit Gewinn. Um keine Verluste zu erleiden, ist die gebietsfremde Bank dagegen zu der Entscheidung gezwungen, auf die Finanzierung zu verzichten oder mindestens einen Gewinn in Höhe der Quellensteuer zu erzielen.**

**Dies führt dazu, dass eine Darlehensvergabe in diese Länder wirtschaftlich nur dann sinnvoll ist, wenn die betreffende Bank in diesem Land eine Zweigstelle unterhält und die Quellensteuer in diesem Land im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung steuerlich geltend machen kann.** Für Banken, die ohne eine Zweigstelle einen grundpfandrechtlich gesicherten Kredit in diese Länder vergeben wollen, ist die Quellensteuer nicht vermeidbar. In der Regel verzichten diese Banken daher auf die Vergabe grundpfandrechtlich gesicherter Kredite in diese Länder: Die Errichtung einer Zweigstelle ist mit hohem Aufwand verbunden und der Weg der Unterbeteiligung bei einer lokalen Bank z.B. für eine deutsche Pfandbriefbank nicht gangbar, weil das ausländische Institut dabei das Insolvenzrisiko der lokalen Bank trägt. Daher wären solche Finanzierungen auch nicht über Pfandbriefe refinanzierbar.

Aus der beigefügten **Anlage** „Gewerbeimmobilienfinanzierung im Ausland 2009 der deutschen Pfandbriefbanken“ ist ersichtlich, dass die Darlehenszusagen und die Darlehensbestände der deutschen Pfandbriefbanken, die grundsätzlich in vielen europäischen Ländern gewerbliche Immobilien finanzieren, **in den oben genannten Ländern weit unterproportional** ausfallen.

**Auch wenn das Vertragsverletzungsverfahren gegen Portugal unter Verkenning der Verteilung der Darlegungs- und Beweislast an der Vorlage nachvollziehbarer Tatsachen für die behauptete Höherbesteuerung Gebietsfremder scheiterte, so sollte die Europäische Kommission diese bereits von ihr erkannten Vertragsverletzungen im Hinblick auf die Quellenbesteuerung auf Zinszahlungen grundpfandrechtlich gesicherter Darlehen an Gebietsfremde erneut aufgreifen und sich hierbei die Argumentationslinie der Generalanwältin zu eigen machen.**

#### **Verfahren zur Quellensteuererleichterung bei Zinsen**

Insofern kann auf die obigen Ausführungen zur Quellensteuererleichterung auf Wertpapiererträge für ausländische Anleger entsprechend verwiesen und auf die von der Europäischen

Kommission am 19. Oktober 2009 veröffentlichte Empfehlung (K (2009) 7924 endg.) Bezug genommen werden.

#### **4. Nationale Mißbrauchsmaßnahmen**

##### **4.1. Hinzurechnungsbesteuerung nach dem deutsches Außensteuergesetz auch in EU-Fällen**

Deutschland begegnet mit einer nationalen „CFC-Legislation“, der sog. „Hinzurechnungsbesteuerung“ (§§ 7-14 AStG), der (missbräuchlichen) Verlagerung von Zwischeneinkünften auf inländerbeherrschte Kapitalgesellschaften mit Sitz im niedrigbesteuernden Ausland. Die Hinzurechnungsbesteuerung wird als auf Auslandssachverhalte beschränkte und typisierende Mißbrauchsbekämpfungsvorschriften verstanden.

Die Hinzurechnung der Einkünfte erfolgt, soweit unbeschränkt Steuerpflichtige

- an der ausländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als der Hälfte der Anteile oder Stimmrechte direkt (§ 7 Abs. 1 AStG) oder indirekt (§§ 7 Abs. 1 i.V.m. § 14 AStG) beteiligt sind,
- die ausländische Gesellschaft passive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG erzielt und
- die ausländische Gesellschaft einer Besteuerung von weniger als 25% unterliegt (§ 8 Abs. 3 AStG).

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird die ausländische Gesellschaft als Zwischengesellschaft klassifiziert. Soweit die Einkünfte der Zwischengesellschaft (Zwischeneinkünfte) die Freigrenze von höchstens 89.000 € überschreiten (§ 9 AStG), werden sie den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern der Zwischengesellschaft anteilig als sog. Hinzurechnungsbetrag zugerechnet (§ 10 Abs. 1 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag zählt zu den steuerpflichtigen Einkünften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und gilt eine logische Sekunde nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der ausländischen Kapitalgesellschaft als zugeflossen. Soweit in späteren Wirtschaftsjahren eine tatsächliche Ausschüttung durch die ausländische Gesellschaft erfolgt, greift grundsätzlich korrespondierend eine vollständige Steuerbefreiung ein (§ 3 Nr. 41a EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG); eine Besteuerung von 5% als nichtabziehbare Betriebsausgaben erfolgt nicht. Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt auch der Gewerbesteuer.

Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerungsregeln (§ 7 Abs. 6, 6a AStG) gelten, soweit inländische Steuerpflichtige an einer niedrig besteuerten ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt. Die Mindestbeteiligung an der ausländischen Gesellschaft beträgt in diesen Fällen nur noch 1%; soweit die Kapitalgesellschaft mehr als 90%

ihrer Bruttoerträge durch Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, entfällt die Mindestbeteiligungshöhe. Als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter gelten insbesondere Einkünfte aus dem Halten und Verwalten von Zahlungsmitteln, Wertpapieren und Beteiligungen, wobei Einkünfte aus Dividenden und Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften unschädlich sind (§ 7 Abs. 6a i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 6 und 7 AStG).

Die Hinzurechnungsvorschriften sind auf Zwischengesellschaften in Form von Kapitalgesellschaften beschränkt. Bei ausländischen Betriebsstätten und Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften werden die allgemeinen Hinzurechnungsregelungen mit einer Umschaltklausel („switch-over“) in § 20 Abs. 2 AStG verknüpft.

**Nach Ansicht des EuGH (vgl. EuGH-Urteil vom 12.9.2006, Rs. C-196/04 [Cadbury Schweppes]) darf eine Hinzurechnungsbesteuerung nur solche, rein künstliche Gestaltungen erfassen, deren vorrangiges Ziel die Umgehung von normalerweise geschuldeter Steuer ist.**

Hingegen sind typisierende Missbrauchsvorschriften mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar, wenn

- in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen, beherrschten Gesellschaft erzielten Gewinne einbezogen werden, weil diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, und
- es an einer generellen Gegenbeweismöglichkeit des Steuerpflichtigen fehlt, d. h. keine Möglichkeit besteht, auf Grund objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte nachzuweisen, dass die ausländische Zwischengesellschaft tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (sog. Motivtest).

**In Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung hat der deutsche Gesetzgeber mit § 8 Abs. 2 AStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2008 mit Wirkung seit dem 1.1.2008 die Möglichkeit geschaffen, für bestimmte Einkünfte den Nachweis zu führen, dass diese das Ergebnis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit einer EU-/EWR-Gesellschaft sind.** Gelingt der Nachweis, ist die betreffende Gesellschaft insoweit nicht als Zwischengesellschaft für diese Einkünfte anzusehen. § 18 Abs. 3 S. 1 HS 2 AStG bestimmt, dass die Möglichkeit des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG nichts an der Verpflichtung ändert, eine Feststellungserklärung abzugeben. Ferner wurde in § 20 Abs. 2 AStG die Formulierung „ungeachtet § 8 Abs. 2 AStG“ eingefügt.

Mit dem **Jahressteuergesetz 2010** plant der Gesetzgeber in **§ 8 Abs. 3 S. 2 AStG-E** den Einbezug von Erstattungs- und Anrechnungsansprüchen der Gesellschafter in die Berechnung der „niedrigen Besteuerung“ der ausländischen Gesellschaft bzw. Betriebsstätte in EU/EWR-Fällen,

um spezifische ausländische Besteuerungsregime – wie laut Gesetzesbegründung das von Malta – die eine hohe Ertragsteuerbelastung auf Ebene der ausländischen Gesellschaft vorsehen, die in Folge von Steuervergütungen auf Ebene der Gesellschafter im Einzelfall aber nicht erhoben werden (**sog. Malta-Modell**), entgegenzuwirken.

**Die Regelungen geben weiterhin Anlass zu zahlreichen Zweifelfragen, insbesondere zur EU-Rechtskonformität, namentlich zur hinreichenden Umsetzung der Vorgaben von EuGH-Urteilen.**

Hervorgehoben wird Folgendes:

Beim Katalogtatbestand des Betriebs von **Kreditinstituten** und Versicherungsunternehmen in **§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG** bestehen gemeinschaftsrechtliche Bedenken in Bezug auf das Merkmal „in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“. Nach Ansicht des Finanzgericht Niedersachsen (Urteil v. 13.5.2009, 6 K 476/06) muss ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht von der die Zwischeneinkünfte erzielenden ausländischen Gesellschaft selbst unterhalten werden. Vielmehr genügt es, wenn ein solcher Geschäftsbetrieb bei einer konzernzugehörigen Managementgesellschaft gegeben ist, die ihre Tätigkeit gegenüber der die Zwischeneinkünfte erzielenden ausländischen Gesellschaft auf Grundlage eines Dienstleistungsvertrags erbringt. In diesem Fall sei die Tätigkeit der Managementgesellschaft und damit deren (Teil-)Geschäftsbetrieb der die Zwischeneinkünfte erzielenden ausländischen Gesellschaft zuzurechnen. Dies ergebe sich aus der gemeinschaftskonformen Auslegung der Voraussetzung „in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“. Denn: Nach dem EuGH (EuGH-Urteil v. 12.9.2006, C- 196/04 [Cadbury Schweppes]) sollen nur rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen von der Niederlassungsfreiheit ausgenommen sein. Auch nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil v. 17.11.2004, I R 55/03) ist eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung einer (funktionsschwachen) Gesellschaft anzuerkennen, so dass allein der Umstand des fehlenden Personals und fehlender eigener Geschäftsräume der Annahme eines kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs nicht entgegensteht. U. E. dürfen aus EU-rechtlicher Sicht die Substanzanforderungen nicht überspannt werden, solange die sog. Hinzurechnungsbesteuerung als auf Auslandssachverhalte beschränkte und typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschriften zu verstehen sind.

**§ 8 Abs. 2 AStG n.F.** verstößt u. E. gegen die Grundfreiheiten: Die Möglichkeit des Gegenbeweises eröffnet sich nämlich nicht für **Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter**, sofern an der Zwischengesellschaft unbeschränkt Steuerpflichtige nicht zu mehr als 50% beteiligt sind, weil § 8 Abs. 2 AStG n.F. den Gegenbeweis bei Beteiligungen i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG zulässt und sich nicht auf solche i. S. d. § 7 Abs. 6 AStG erstreckt.



Die Grenze der **Niedrigbesteuerung** in **§ 8 Abs. 3 S. 1 AStG** von **25% angesichts der Senkung des Körperschaftsteuersatzes 25% auf 15%** durch die Unternehmenssteuerreform 2008 ist u. E. ebenfalls **EU-rechtlich bedenklich**. Denn: Das Beibehalten des 25%-igen Niedrigsteuersatzes kann wohl nur durch die Belastung mit Gewerbesteuer begründet werden. Allerdings ist seit dem Veranlagungszeitraum 2008 in Deutschland eine effektive Steuerbelastung – auch unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer – von unter 25% möglich. Beispielsweise haben Gesellschaften, die in einer Gemeinde mit einem Hebesatz von 200% ansässig sind, eine effektive Steuerbelastung von 22,825% (so: Stellungnahme des Zentralen Kreditausschusses zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, S. 14). Des Weiteren unterliegen nicht alle Einkünfte der Gewerbesteuer (z. B. § 9 Nr. 1 GewStG [Kürzung bei Einkünften aus Grundbesitz]).

Hinzu kommt Folgendes: Dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 AStG folgend, werden für Zwecke des 25%-Belastungstests lediglich die für Rechnung eines Investitionsvehikels selbst erhobenen Ertragssteuern herangezogen. Ausländische Ertragsteuern, die auf Ebene zwischen dem ausländischen Investitionsvehikel (Enkelgesellschaft) und dem inländischen Mutterunternehmen anfallen, bleiben außer Betracht, obgleich es sich dabei – im Rahmen von Dividendenausschüttungen einer ausländischen Enkelgesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft oder auf Grund anderer im Ausland gegebener Besteuerungsmechanismen bei der ausländischen Tochtergesellschaft – wirtschaftlich um dieselben, ursprünglich durch die Enkelgesellschaft(en) erzielten Gewinn(e) handelt. Auf Grund einer im Ausland stattfindenden Dividendenbesteuerung bzw. einer Zeitwertbewertung bei der ausländischen Tochtergesellschaft (mark-to-market) kann dies bei tiefer gestaffelten Strukturen zu erheblichen Mehrfachbesteuerungen führen.

Grund hierfür ist

- die Nichtberücksichtigung einer mittelbaren steuerlichen Vorbelastung ein und desselben wirtschaftlichen Erfolgs einer Enkelgesellschaft mit Ertragsteuern, welche bei vorgeschalteten ausländischen Tochtergesellschaften anfallen für Zwecke des Belastungstests (§ 8 Abs. 3 AStG);
- die Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ein und demselben wirtschaftlichen Erfolg einer Enkelgesellschaft, welche bei vorgeschalteten ausländischen Tochtergesellschaften anfallen für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. des Belastungstests.

Erhebliche Verwerfungen ergeben sich bei Geschäften mit niedrigen Nettomargen, beispielsweise im Zertifikategeschäft: Hier hat die ausländische Tochtergesellschaft Betriebsausgaben in (nahezu) der Höhe des wirtschaftlichen Erfolgs der Enkelgesellschaft, weil sie die Wertent-

wicklung der lediglich zu Hedge-Zwecken erworbenen Anteile an dem Investitionsvehikel (Enkelgesellschaft) ihren Bankkunden schuldet (Derivate- oder Swapaufwand). Es ist denkbar, dass die Bemessungsgrundlage für Hinzurechnungszwecke bei dem inländischen Mutterunternehmen, d. h. grundsätzlich der volle Gewinn des Investitionsvehikels (Enkelgesellschaft), nicht um derartige Betriebsausgaben der Tochtergesellschaft (Derivate-/Swapaufwand) zu kürzen ist.

In der geplanten Regelung des **§ 8 Abs. 3 S. 2 AStG-E** gegen das **Malta-Modell** ist ein EU-Rechtsverstoß insofern zu erkennen, als die Neuregelung auch solche Steuersysteme erfasst, die (jedenfalls) die Europäische Kommission bisher als europarechtskonform ansieht – hier das maltesische Steuervergütungssystem. Das maltesische Steuervergütungssystem war das Ergebnis mehrjähriger Verhandlungen mit der Europäischen Kommission, nachdem diese gegen die Vorgängerregelung ein Vertragsverletzungsverfahren unter den Gesichtspunkten unzulässiger Beihilfe geführt hatte (vgl. IP/06/608 und IP/06/363). Mit Blick auf die vorgenannte Einigung hat die Kommission gegen das neue, ab dem Jahr 2007 geltende maltesische Besteuerungsregime kein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, so dass u. E. bis auf weiteres von einem europarechtskonformen Ertragssteuervergütungssystem Maltas auszugehen ist.

Gegen **§ 18 Abs. 3 S. 1 HS 2 AStG n.F.** bestehen u. E. EU-rechtliche Bedenken, weil eine Erklärungspflicht danach eigentlich nicht besteht, wenn der Nachweis nach **§ 8 Abs. 2 AStG** gelingt, weil die betreffende Gesellschaft insoweit nicht Zwischengesellschaft für bestimmte Einkünfte ist.

**Der Bankenverband sieht einen dringenden Handlungsbedarf für die Europäischen Kommission, nationale „CFC-Legislation“ der EU-Mitgliedstaaten, in Deutschland insbesondere die sog. „Hinzurechnungsbesteuerung“ nach dem deutschen Außensteuergesetz, bei Verstößen gegen die Grundfreiheiten und die diesbezüglichen Vorgaben des EuGH – wie oben dargelegt – zu verfolgen und darüber hinaus Lösungsvorschläge zu entwickeln, wie nationale „CFC-Legislation“ im Verhältnis der EU-Mitgliedstaaten untereinander den Vorgaben des EuGH als reine Mißbrauchsbekämpfungsvorschriften anzupassen ist.**

## **5. Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere**

### **5.1. Einschränkungen bei der DBA-Freistellungsmethode durch**

- **bilaterale Rückfallklausel („subject-to-tax“) und Umschaltklausel („switch-over“)**

In den meisten von Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – Ausnahmen: (Vereinigte Arabische Emirate, Singapur) – kommt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich die Freistellungsmethode zur Anwendung, allerdings häufig nur dann, wenn die ausländische Betriebsstätte keine „aktive“ Tätigkeit im Sinne des jeweiligen DBA ausübt (sog. Aktivitätsklausel; Ausnahmen: DBA Belgien, Dänemark, Frankreich, Großbritannien (GB 1964/70), Irland, Japan, Luxemburg, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Türkei, Russland (UdSSR; anzuwenden auch auf Armenien, Moldawien, Moldawien, Turkmenistan), USA). Nach der sog. Aktivitätsklausel wechselt Deutschland von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass mindestens 90% der Bruttoeinnahmen der ausländischen Betriebsstätte aus genau definierten „aktiven“ Tätigkeiten stammen. Dabei sind die Formulierungen in zahlreichen Abkommen nahezu identisch.

**In neueren DBA kann eine Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) von der deutschen Steuer der aus ausländischen Quellen stammenden Einkünfte allerdings nur dann erfolgen, wenn diese Einkünfte tatsächlich besteuert wurden (sog. „subject-to-tax“-Klausel; vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA GB 2010; Inkrafttreten voraussichtlich zum 1.1.2011).** Nach älteren DBA besteht die Möglichkeit der Steuerfreistellung bereits dann, wenn die Einkünfte im ausländischen Staat besteuert werden können (vgl. z. B. DBA GB 2010 vs. 1964/70). **Neuere DBA enthalten ferner einige sog. „switch-over“-Tatbestände, wonach z. B. bei**

- **Unternehmensgewinnen,**
- **Dividenden aus passiven Tätigkeiten,**
- **Qualifikations- und Zurechnungskonflikten sowie**
- **sog. Notifizierungseinkünften**

**statt der Freistellung eine Anrechnung auf die deutsche Steuer erfolgt** (z. B. Art. 23 Abs. 1 DBA GB 2010; Art. 23 Abs. 4, Art. 24 Abs. 4 DBA USA 2006).

Beispielsweise gilt im DBA GB 2010 für die Freistellung von **Unternehmensgewinnen und Dividenden** ein Aktivitätsvorbehalt und das in Deutschland ansässige Unternehmen muss nachweisen, dass die britische Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich Einkünfte aus nicht „passiven“ (, also „aktiven“) Tätigkeiten i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG bezieht (Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-GB 2010). Das Merkmal „fast ausschließlich“ wird von der deutschen Finanzverwaltung als erfüllt angesehen, wenn die Bruttoerträge aus aktiver Tätigkeit mindestens 90% der Gesamtbruttoerträge betragen (vgl. BMF-Schreiben v. 14. Mai 2004, BStBl. I 2004, Sondernummer I; sog. AStG-Anwendungserlass Tz. 7.6.1 S. 7).

Die Regelung erfasst auch die abkommensrechtlich außerhalb des Betriebsstättenartikels erfassten laufenden Erträge aus Grundbesitz oder aus der Veräußerung von Grundbesitz, der

der britischen „passiven“ Betriebsstätte zuzuordnen ist (Art. 23 Abs. 1 Buchst. c HS 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 4 bzw. Art. 13 Abs. 1 DBA GB 2010). Auch die abkommensrechtlich in Art. 13 Abs. 3 DBA 2010 gesondert erfassten Veräußerungsgewinne von beweglichen Betriebsstättenvermögen fallen dementsprechend unter die „switch-over“-Klausel, wenn eine „passive“ Betriebsstätte vorliegt. Zu beachten ist, dass die Berufung auf die Freistellung der Betriebsstätte-einkünfte nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 7 DBA GB 2010 vom Steuerpflichtigen den Nachweis verlangt, dass keine „passiven“ Betriebsstätte-einkünfte vorliegen.

Auch für Schachteldividenden aus britischen Gesellschaften mit passiven Einkünften wird die Anrechnungsmethode anstelle der Freistellungsmethode angeordnet. Diese Regelung dürfte allerdings im Allgemeinen nur geringe Bedeutung haben, weil die 95%ige Dividendenfreistellung nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG die entsprechenden DBA-Regelungen überlagert, es sei denn, es liegt gleichzeitig noch ein Fall der Hinzurechnungsbesteuerung infolge Niedrigbesteuerung i.S.v. § 8 Abs. 3 AStG vor, ohne die Ausnahmekriterien des § 8 Abs. 2 AStG zu erfüllen.

**Eigenständige Bedeutung behält die DBA-Regelung für Dividendeneinkünfte aus passiven britischen Gesellschaften ausnahmsweise dann, wenn die Anteile zum Handelsbestand eines Kreditinstituts oder zum Umlaufvermögen eines Finanzunternehmens i.S.d. § 1 Abs. 3 KWG gehören und damit die Dividenden – entgegen der Grundregel in § 8b Abs. 1 KStG (Freistellung) – in voller Höhe körperschaftsteuerpflichtig sind. Allerdings wird auch in diesen Fällen nach der Rückausnahme des § 8b Abs. 9 KStG i.V.m. der Mutter/Tochter-Richtlinie (MT-RL) zumeist die „Freistellung“ britischer Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG gewährleistet (sein).**

**Damit gelangt die „switch-over“-Klausel wohl nur in den Fällen zur Anwendung, in denen die Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG auf Grund des § 8b Abs. 7 KStG nicht gewährt wird und auch die hierfür etablierte Rückausnahme des § 8 b Abs. 9 KStG nicht greift, weil die dort vorausgesetzten Kriterien der Mutter-/Tochter-Richtlinie (MT-RL) nicht erfüllt sind.**

Dies kann im Bankensektor der Fall sein, wenn

- die Mindesthaltedauer von zwei Jahren (vgl. Art. 3 Abs. 2 MT-RL) nicht erfüllt ist, was insbesondere bei neu aufgebauten Beteiligungsbeständen relevant werden kann, oder
- die Tochtergesellschaft zwar in Großbritannien steuerlich ansässig ist (vgl. Art. 4 DBA GB 2010), weil sie „UK managed and controlled“ ist, es sich aber um keine „Gesellschaft eines Mitgliedstaates“ i.S.v. Art. 2 Abs. 1 MT-RL handelt, z. B. weil sie nach dem Recht der Kaiman Inseln errichtet wurde.

In neueren DBA ist ein Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode für Zwecke der deutschen Besteuerung ferner angeordnet, wenn bestimmte nicht im Verständigungsverfahren lösbare **Qualifikationskonflikte bzw. Zurechnungskonflikten** vorliegen (vgl. z. B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA GB 2010; Art. 23 Abs. 4 Buchst. a DBA USA 2006).

Beispielsweise müssen im DBA GB 2010 folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ vorliegen:

- **Qualifikationskonflikt**, d. h. Großbritannien und Deutschland ordnen die Einkünfte oder Vermögenswerte unterschiedlichen DBA-Artikeln zu, oder **Zurechnungskonflikt**, d. h. nach dem Steuerrecht Großbritanniens und Deutschlands wird die Verwirklichung steuerlicher Tatbestandsmerkmale unterschiedlichen Personen zugeordnet;
- **Folge** des Qualifikations- oder Zurechnungskonflikts ist eine **Nichtbesteuerung oder eine niedrigere Besteuerung im Quellenstaat** (z. B. GB; USA).  
**Für den Fall, dass die Nichtbesteuerung jedoch aus der Anwendung innerstaatlichen Rechts folgt**, also nicht aus einem Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt, **ist streitig, ob die „switch-over“-Klausel anwendbar ist** (dem Vernehmen nach dafür: deutsche Finanzverwaltung; dagegen: Schrifttum, vgl. Prokisch, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 136c; vgl. auch Vliegen, IWB Fach 8, Gruppe 2, S. 1483).

Ein weiterer „switch-over“ besteht für **Einkünfte oder Vermögenswerte, die Deutschland nach gehöriger Konsultation** (z. B. mit Großbritannien, USA) **notifiziert hat**. Insofern gilt die Anrechnungs- und nicht die Freistellungsmethode für alle Steuerjahre nach dem Jahr, in dem diese Notifikation erfolgte (vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA GB 2010; Art. 24 Abs. 4 Buchst. c DBA-USA 2006).

In der Praxis ergeben sich bei der Anwendung von „subject-to-tax“- und „switch-over“-Klauseln unter dem Aspekt des Abkommensmißbrauchs erhebliche Probleme in Fällen, bei denen es für bestimmte Einkünfte oder Einkunftsteile im Quellenstaat auf Grund gesetzlicher (Sonder-)Regelungen nicht zu einer Besteuerung kommt (z. B. GB, USA), wenn die nationale Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaats des grenzüberschreitend tätigen Unternehmens diese Einkünfte oder Einkunftsteile gleichwohl zu besteuern gedenkt. Dies gilt sowohl in Fällen, in denen die nationale Finanzverwaltung diese Einkünfte oder Einkunftsteile im Rahmen der Anwendung des Methodenartikels einer ausländischen Betriebsstätte funktional zuordnet als auch in Fällen, in denen dies nicht der Fall ist.

**Die Darlegungen zeigen, dass**

- die in neueren Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands enthaltenen „subject-to-tax“- und „switch-over“-Klauseln erheblich an Komplexität zugenommen haben;
- eine eintretende Doppelbesteuerung auf ausländische, insbesondere EU-ausländische Einkünfte schon wegen der Komplexität der Regelungen nicht vermieden werden kann;
- die neuen Regelungen unter dem Aspekt des Abkommensmißbrauchs und des Anti-Treaty-Shoppings eine überschießende Tendenz mit Blick auf eine Keimmalbesteuerung aufweisen;
- eine tatsächliche Nichtbesteuerung durch den Quellenstaat, dem das Besteuerungsrecht zusteht, dem Ansässigkeitsstaat keine materielle Rechtfertigung verleiht, diese Einkünfte bzw. Einkunftsteile besteuern zu dürfen.

U. E. erscheint es europarechtlich geboten, dass die Europäischen Kommission einen klaren und deutlichen Vorschlag zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in Abkommen zwischen EU-Mitgliedstaaten ohne Systemverwerfungen macht, d. h. im Einzelnen

- welche Maßnahme gegen den Abkommensmißbrauch europarechtlich als zulässig und welche als unzulässig zu betrachten sind;
- wann in EU-Fällen „subject-to-tax“- und „switch-over“-Klauseln zur Anwendung kommen dürfen;
- insbesondere wie nationale Gesetzgeber europarechtskonform mit freizustellenden Einkünften aus anderen EU-Mitgliedstaaten umgehen sollen, die dort besteuert werden können, aber ebenda ganz oder teilweise (aus anzuerkennenden Gründen) tatsächlich nicht besteuert wurden.

U. E. wäre EU-weit die Anwendung der Freistellungsmethode ohne Ausnahmen wünschenswert. Jedenfalls sollten ausländische Einkünfte oder Einkunftsteile im Falle des Vorliegens einer funktionalen Zuordnung zu einer EU-ausländischen Betriebsstätte im Stammhausstaat uneingeschränkt freizustellen sein.

#### 5.1.1. unilaterale Umschaltklauseln (“switch-over“)

- § 20 Abs. 2 AStG

Einer ausländischen Betriebsstätte wird, sofern sie Zwischeneinkünfte (i.S.d. §§ 7-14 AStG) erzielt, die Anwendung der abkommensrechtlich garantierten **Freistellungsmethode verwehrt** (§ 20 Abs. 2 AStG; sog „switch over“-Klausel). Stattdessen wird eine Doppelbesteuerung in diesen Fällen durch die **Anrechnungsmethode** vermieden.

**§ 20 Abs. 2 AStG n.F.** ist nach der Rechtsprechung des **BFH** (BFH-Urteil v. 21.10.2009, I R 114/08; Schlussurteil zum EuGH-Urteil v. 6.12.2007, Rs. C-298/05 [Columbus Container Services“]) auch in der seit dem 1.1.2008 geltenden Fassung als **EU-rechtswidrig** anzusehen, wenn der Motivtest bestanden wird, **weil § 8 Abs. 2 AStG n.F. selbst gegen die Grundfreiheiten verstößt**: Die **Möglichkeit des Gegenbeweises eröffnet sich nämlich nicht für Zwischen-einkünfte mit Kapitalanlagecharakter**, sofern an der Zwischengesellschaft unbeschränkt Steuerpflichtige nicht zu mehr als 50% beteiligt sind, weil § 8 Abs. 2 AStG n. F. den Gegenbeweis bei Beteiligungen i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG zulässt und sich nicht auf solche i. S. d. § 7 Abs. 6 AStG erstreckt.

Der in **§ 20 Abs. 2 AStG** eingefügte Passus „ungeachtet des **§ 8 Abs. 2 AStG**“ bedarf u. E. europarechtlich der Tilgung, um die **Möglichkeit der Gendarstellung auch für Fälle des § 20 Abs. 2 AStG zu eröffnen**.

- **§ 50d Abs. 9 EStG**

Auf Grund einer unilateralen Regelung in § 50d Abs. 9 EStG in den dort bestimmten Fällen kann zu einem „switch-over“ von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode kommen. Der „switch-over“ in § 50d Abs. 9 EStG sieht die Versagung der abkommensrechtlichen Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen vor, wenn die Systematik der ausländischen beschränkten Steuerpflicht aus deutscher Sicht unerwünschte Lücken aufweist.

o **Konkurrenzverhältnis zu DBA**

§ 50d Abs. 9 EStG tritt hinter die DBA-Bestimmung zurück, soweit diese die Freistellung in einem weiteren Umfang versagt. **Schränkt hingegen § 50d Abs. 9 EStG die Freistellung in einem weiteren Umfang als die DBA-Bestimmung ein, ist § 50d Abs. 9 EStG anzuwenden.**

**Problematisch** ist in diesem Kontext, **dass z. B. das DBA GB 2010 die Durchführung eines Verständigungsverfahrens verlangt, § 50d Abs. 9 EStG aber nicht**. Wird ein Sachverhalt von beiden Normen erfasst, wird in der Praxis davon auszugehen sein, dass die Finanzverwaltung die Freistellung ohne erfolglosen Verständigungsversuch versagt.

U. E. bestehen gegen den „switch-over“ in **§ 50d Abs. 9 EStG europarechtliche Bedenken**. **Ist nach den Bestimmungen des DBA ein Verständigungsverfahren durchzuführen, hat dies auch in Anwendung von § 50d Abs. 9 EStG zu gelten.**

- **Konkurrenzverhältnis zu § 20 Abs. 2 AStG**

Ebenso wie § 20 Abs. 2 AStG sieht auch § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG als Rechtsfolge den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vor. Im Gegensatz zu § 20 Abs. 2 AStG, der der Abwehr von steuerlichen Gestaltungsmissbrauch infolge der Einschaltung von passiv tätigen Betriebstätten in niedrig besteuerten DBA-Staaten dient, sanktioniert § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG die Nichtbesteuerung einer Tätigkeit in einem DBA-Staat, die sich aus einer „Lücke“ in der Systematik der ausländischen beschränkten Steuerpflicht ergibt. Die **Anwendungsbereiche beider Vorschriften können sich überschneiden**. Dem Gesetzeswortlaut folgend, erfüllt die Nicht- bzw. Nullbesteuerung in § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG gleichzeitig den Tatbestand des § 8 Abs. 3 AStG. § 50d Abs. 9 S. 3 EStG ordnet hinsichtlich der Prüfreihefolge an, dass § 20 Abs. 2 AStG stets vorrangig anzuwenden ist.

U. E. ist **§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG europarechtlichen Bedenken** ausgesetzt. **Akzeptieren die Regelungen des AStG eine Konstellation auf Grund objektiver und subjektiver Kriterien als nicht missbräuchlich, kann für Zwecke des § 50d Abs. 9 EStG nichts anderes gelten**, nur weil eine Nichtbesteuerung auf Grund eines fehlenden Steuertatbestands für Steuerausländer vorliegt. **Der sog. Motivtest ist auch für Zwecke des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG aufzugreifen**. Eine nachrangige Prüfung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG ist verfehlt für Fälle, die zunächst unter § 20 Abs. 2 AStG fallen, wenn aus ihr verschärfende Rechtsfolgen hervorgehen. Die nachrangige Prüfung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG darf nicht zu einer gegenteiligen Sachverhaltsbeurteilung sowie weitergehenden Rechtsfolgen führen, als dies die Prüfung des § 20 Abs. 2 AStG zuvor ergeben hatte: Die nachrangige Prüfung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG ist für den Fall aktiver Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG auszuschließen. Passive, jedoch wirtschaftlich gehaltvolle Tätigkeiten dürften einer abweichenden Beurteilung im Rahmen des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG nicht mehr zugänglich sein.

Eine Rechtfertigung der abweichenden Beurteilungen durch das Argument der Verhinderung einer Nichtbesteuerung bzw. des unfairen Steuerwettbewerbs ist nicht erkennbar. Es ist nicht nachvollziehbar, warum die souveräne Besteuerungsentscheidung eines EU-Mitgliedstaats zum Anlass genommen wird, eine abkommensrechtlich verbürgte Freistellung der Betriebstättingewinne pauschal aufzuheben. **Dem steuerpflichtigen Unternehmen muss nach der Rechtsprechung des EuGH eine Gegenbeweismöglichkeit eingeräumt werden – woran es § 50d Abs. 9 EStG mangelt**.

## 6. Gewerbesteuer

Die Hinzurechnungsbesteuerung hat auch Auswirkungen auf die deutsche Gewerbesteuer.

### 6.1. Gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 AStG



Nach § 10 AStG sind die der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallenden Einkünften abzüglich darauf bereits entrichteter ausländischer Steuern beim unbeschränkt Steuerpflichtigen anzusetzen. Dieser Hinzurechnungsbetrag zählt zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bzw. Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), wenn die Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen gehören. **Da § 10 Abs. 2 S. 2 AStG die Erhöhung des Gewinns eines Betriebs anordnet, hat dies wegen der Verknüpfung des Gewerbeertrags mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 GewStG zur Folge, dass der Hinzurechnungsbetrag auch den Gewerbeertrag erhöht und somit grundsätzlich Gewerbesteuer auslöst. Ist allerdings auf den Hinzurechnungsbetrag eine der Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG anzuwenden, wird dieser wieder aus dem Gewerbeertrag herausgerechnet und es kommt im Ergebnis zu keiner Belastung mit Gewerbesteuer. Eine solche Kürzung mit Bezug auf den Hinzurechnungsbetrag könnte auf Grund von § 9 Nr. 7 GewStG – Kürzung des Gewerbeertrags für Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft – erfolgen.**

Für Gesellschaften i. S. d. § 9 Nr. 7 HS 1 GewStG, deren Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gewerbesteuergesetzes liegen und die nicht unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, darf eine solche Kürzung nicht vorgenommen werden, weil diese regelmäßig ihre Bruttoerträge nicht ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG fallenden Tätigkeiten erwirtschaften werden. Für Kapitalgesellschaften i. S. d. § 9 Nr. 7 HS 2, die unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, muss hingegen die Kürzung unabhängig von der Frage vorgenommen werden, ob die betreffende ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus „passiven“ Tätigkeiten im Sinne des AStG erwirtschaftet. Mit Blick hierauf ist umstritten, ob die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 S. 1 HS 2 GewStG im Wege der (erweiternden) Auslegung auch auf EU-Gesellschaften zur Anwendung kommt, die nicht unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen.

**In der Praxis geht die deutsche Finanzverwaltung von einer Nichtanwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 S. 1 HS 2 GewStG auf den Hinzurechnungsbetrag für Gewinne aus Anteilen an EU-Gesellschaften aus, die nicht unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen.**

Das Gesagte gilt auch, soweit der anzusetzende Hinzurechnungsbetrag auf Einkünften mit Kapitalanlagecharakter beruht.

**U. E. ist der Einbezug der Gewerbesteuer in die Hinzurechnungsbesteuerung aus europarechtlicher Sicht wohl schon deshalb problematisch, weil keine Gewerbesteuer anfiele, wenn die deutsche Kapitalgesellschaft die Einkünfte in einer (EU-)ausländischen Betriebsstätte erzielen würde. Da die Nichtanwendung der Kürzungsvorschrift für**

**Gewinne aus Anteilen an EU-Gesellschaften im Streubesitz in § 9 Nr. 7 S. 1 HS 2 GewStG auf den Hinzurechnungsbetrag zum Anfall von deutscher Gewerbesteuer führt, bestehen gegen die Praxis der deutschen Finanzverwaltung insbesondere gegenüber der Kreditwirtschaft erhebliche EU-rechtliche Bedenken.**

Die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags in die deutsche Gewerbesteuer führt an sich zu einer systemwidrigen Besteuerung. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass die Gewerbesteuer als betriebliche Objekt- und Gemeindesteuer dem Territorialitätsprinzip folgt und als Äquivalenzsteuer die jeweiligen Mehrkosten einer Gemeinde kompensieren soll, die infolge der stärkeren Inanspruchnahme öffentlicher Güter durch gewerbliche Tätigkeiten entstehen (vgl. BVerfG, Beschluss v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04). Dieser materiellen Rechtfertigung der Gewerbesteuer steht u. E. generell entgegen, ausländische Einkommensteile einzubeziehen, für deren Erzielung eine ausländische Gemeinde den maßgeblichen öffentlichen Beitrag geleistet hat. Dann ist auch eine Kürzung für den Hinzurechnungsbetrag geboten, denn es handelt sich hier nicht um einen Gewerbeertrag, der im Inland entstanden ist.

Ferner wird für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 9 Nr. 7 S. 1 HS 2 GewStG, die unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, die Kürzung unabhängig von der Frage vorgenommen wird, ob die betreffende EU-ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus passiven Tätigkeiten im Sinne des AStG erwirtschaftet.

Auch lässt sich u. E. der Hinzurechnungsbetrag unter den Begriff „Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft“ (im Wege der Auslegung) fassen. Der Begriff „Gewinne aus Anteilen“ entspricht dabei dem Begriff „Gewinnanteile“ in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. § 10 Abs. 1 S. 1 AStG qualifiziert den Hinzurechnungsbetrag selbst als unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallend. Bestätigt wird dies u. E. durch die Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil v. 11.2.2009, I R 40/08), wonach diese Auslegung nicht zuletzt durch § 10 Abs. 2 S. 3 AStG bestätigt wird, denn „dieses Regelungsausschlusses bedürfte es – im Umkehrschluss – nicht, wenn der Hinzurechnungsbetrag nicht (kraft gesetzlicher Fiktion) ohnehin zu den Bezügen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehörte“.

**Nach alledem ist Anwendung der Kürzungsvorschrift für Gewinne aus Anteilen an EU-Gesellschaften im Streubesitz in § 9 Nr. 7 S. 1 HS 2 GewStG auf den Hinzurechnungsbetrag geboten, um den EU-rechtswidrigen Anfall von deutscher Gewerbesteuer auf die Gewinne aus Anteilen an EU-Gesellschaften zu vermeiden. Hier könnte u. E. die Europäische Kommission mit einem entsprechenden Vorschlag Abhilfe schaffen.**

**6.2. Keine Anrechenbarkeit EU-ausländischer Ertragssteuer auf die deutsche Gewerbesteuer – Überbesteuerung wegen Anrechnungsüberhängen**

Bei einer ausländischen Ertragsteuerbelastung zwischen 15 und 24,99% kann es zu erheblichen Anrechnungsüberhängen kommen, weil der Hinzurechnungsbetrag neben der deutschen Körperschaftsteuer auch der deutschen Gewerbesteuer unterliegt, die ausländische Steuer aber nur auf die (niedrigere) deutsche Körperschaftsteuer von 15% anrechenbar ist.

*Beispiel (nach Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2008, 496ff.):*

*Eine deutsche Kapitalgesellschaft ist an einer ausländischen Zwischengesellschaft zu 100% beteiligt. Die ausländische Zwischengesellschaft erzielt im Jahr 08 Einkünfte aus passivem Erwerb in Höhe von 100, die mit einer ausländischen Körperschaftsteuer von 20% = 20 belastet sind. Die Hinzurechnung gemäß § 10 Abs. 2 AStG löst eine Körperschaftsteuer in Höhe von 15% von 100 = 15 aus, auf die die ausländische Körperschaftsteuer von 20 angerechnet werden kann (Anrechnungsüberhang). Es verbleibt indes eine Gewerbesteuer von geschätzt 14% von 100 = 14 (Hebesatz 400%). Damit beträgt die Gesamtsteuerbelastung 14% + 20% = 34% (ohne Solidaritätszuschlag (SolZ); einschließlich SolZ +0,77% = 34,77%), obwohl in Deutschland bei einem Hebesatz von 400% eine Steuerbelastung von nur 29,83% (ohne SolZ; einschließlich SolZ +0,77 = 30,6%) vorgesehen ist.*

**Die Hinzurechnungsbesteuerung löst im Verhältnis zu einer unmittelbaren Einkünfteerzielung durch die deutsche Kapitalgesellschaft eine Überbesteuerung aus** (in Höhe der Differenz zwischen 34% (bzw. 34,77%) und 29,83% (bzw. 30,6%) = 4,17% unter Zugrundelegen einer ausländischen KSt von 20%, deutschen KSt von 15%, deutschen Gewerbesteuer von 14% (Hebesatz 400%) und einem deutschen SolZ von 5,5%).

Hierfür ist kein materieller Rechtfertigungsgrund erkennbar. Die Ursache für die Überbesteuerung liegt darin, dass einerseits die ausländische Körperschaftsteuer auf die deutsche Gewerbesteuer nicht angerechnet wird und andererseits die Besteuerung in Deutschland keine Deckelung erfährt.

**U. E. ist der Einbezug der Gewerbesteuer in die Hinzurechnungsbesteuerung aus europarechtlicher Sicht wohl schon deshalb problematisch, weil keine Gewerbesteuer anfiel, wenn die deutsche Kapitalgesellschaft die Einkünfte in einer (EU-)ausländischen Betriebsstätte erzielen würde. Kommt es bei einer EU-ausländischen Ertragsteuerbelastung zu erheblichen Anrechnungsüberhängen, was bei einer ausländischen Belastung zwischen 15 und 24,99% der Fall ist, ist die daraus resultierende Überbesteuerung europarechtskonform zu beseitigen.**

Die Europäische Kommission sollte hierzu den Vorschlag machen, dass die Gewerbesteuer in die Hinzurechnungsbesteuerung aus europarechtlicher Sicht nicht einzubeziehen ist.

### **6.3. Doppelbelastung späterer Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft durch Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags und Besteuerung der Ausschüttung der dem Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden Einkünfte**

Obwohl die Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung der deutschen Besteuerung unterlegen haben, kann es bei Ausschüttung dieser Erträge zu einer erneuten Besteuerung kommen, wenn der Steuerpflichtige infolge der bei ihm anfallenden Gewinnanteile Ertragsteuern zu entrichten hat.

Dabei ist auf Grund der Systematik des deutschen Teileinkünfteverfahrens zwischen Einkommensteuerpflichtige (natürliche Personen) und Körperschaftsteuerpflichtige (insbesondere Kapitalgesellschaften) als Anteilseigner zu unterscheiden.

Für **Einkommensteuerpflichtige als Anteilseigner** sieht § 3 Nr. 41a EStG eine Freistellung der Gewinnausschüttung von der Besteuerung vor, soweit im Jahr der Ausschüttung oder den sieben vorangegangenen Jahren Hinzurechnungsbeträge der einkommensteuer unterlegen haben. Diese Freistellung wirkt auch für Zwecke der Gewerbesteuer. Denn § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG bestimmt, dass es für nach § 3 Nr. 41a EStG von der Besteuerung befreite Gewinnausschüttungen nicht zu einer Hinzurechnung für Zwecke der Gewerbesteuer kommen darf. Allerdings gilt die Freistellung nur innerhalb von sieben Jahren. Bei späterer Ausschüttung von bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegenen Gewinnen werden diese erneut im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40d EStG) der deutschen Einkommensteuer und der deutschen Gewerbesteuer unterworfen. **Erfüllt die ausschüttende Kapitalgesellschaft die Vorgaben des § 9 Nr. 7 GewStG nicht, unterliegen die Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 7 GewStG vollständig der Gewerbesteuer, mit der Folge, dass in diesem Fall die Zwischeneinkünfte einer zweifachen Besteuerung unterliegen: Ein erstes Mal bei der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags und ein zweites Mal bei der Besteuerung der Ausschüttung der dem Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden Einkünfte.**

Im Falle von **Kapitalgesellschaften als Anteilseigner** sieht § 8b Abs. 1 KStG vor, dass die Gewinnausschüttungen steuerfrei gestellt werden. Die Vorschrift kommt für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute nur zur Anwendung, sofern die Anteile nicht dem Handelsbuch zuzurechnen sind, sondern zum Anlagebuch bzw. zur Liquiditätsreserve zählen, und für Finanzunternehmen, wenn die Anteile nicht mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines

Eigenhandelserfolges erworben werden. In diesem Fall kommt es zu keiner erneuten Körperschaftsteuerbelastung der Zwischeneinkünfte bei der Ausschüttung, weil die Freistellung – anders als im Fall des § 3 Nr. 41 EStG – nicht zeitlich begrenzt ist. Allerdings ist die Freistellung auf 95% der Dividende begrenzt (vgl. § 8b Abs. 3, 5 KStG). Beruft sich die Kapitalgesellschaft auf § 3 Nr. 41 EStG – was nach der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zulässig ist (vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuer-Richtlinie (KStR) –, kann in Fällen, in denen die Gewinnausschüttung innerhalb der Sieben-Jahres-Frist des § 3 Nr. 41 EStG erfolgt, eine vollständige Befreiung von der Körperschaftsteuer erreicht werden. Für Zwecke der Gewerbesteuer kann es auf Grund von § 8 Nr. 5 S. 1 GewStG zu einer gewerbsteuerlichen Hinzurechnung der Ausschüttungen kommen, wenn die ausschüttende Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt. Grund hierfür ist, dass § 8 Nr. 5 S. 2 GewStG eine solche Hinzurechnung nur für unter § 3 Nr. 41 EStG fallende Gewinnausschüttungen vermeidet und damit nur, wenn die Sieben-Jahres-Frist eingehalten wurde. **Bei Ausschüttung von bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Zwischeneinkünften kann es zu einer erneuten Besteuerung mit Gewerbesteuer kommen, wenn die Ausschüttung nach Ablauf der Sieben-Jahres-Frist des § 3 Nr. 41 EStG erfolgt. In der Folge unterliegen in diesem Fall die Zwischeneinkünfte – wie bei den Einkommensteuerpflichtigen als Anteilseigner – einer zweifachen Besteuerung, die allerdings wegen der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG auf die Gewerbesteuer beschränkt ist.**

**U. E. begegnet die dargelegte doppelte Doppelbelastung späterer Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft durch Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags und Besteuerung der Ausschüttung der dem Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden Einkünfte aus europarechtlicher Sicht erheblichen Bedenken.**

**Die Europäische Kommission sollte hierzu den Vorschlag machen, dass die Gewerbesteuer in die Hinzurechnungsbesteuerung aus europarechtlicher Sicht nicht einzubeziehen ist.**

#### **7. grenzüberschreitender Arbeitnehmereinsatz auf kurze Zeit im Stammhaus bzw. in der Betriebsstätte („Commuter-Taxation“)**

Auch beim grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsatz auf kurze Zeit im Stammhaus bzw. in der Betriebsstätte kann es zur Doppelbesteuerung selbst in Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den EU-Mitgliedstaaten kommen – was den Grundfreiheiten entgegen steht.

Die Doppelbesteuerung betrifft vor allem die Einkommensteuerpflicht bzw. den Lohnsteuerabzug für Mitarbeiter ausländischer EU-Betriebsstätten, die

- ihren Wohnsitz im EU-Betriebsstättenstaat haben,
- im Allgemeinen in der ausländischen EU-Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens tätig sind,
- deren Gehalt vollständig von der ausländischen EU-Betriebsstätte gezahlt wird und
- insgesamt weniger als 90 Tage im Jahr bzw. oft nur wenige Tage im Jahr (in derselben Funktion)
  - o im deutschen Stammhaus oder
  - o bei deutschen Kunden der ausländischen EU-Betriebsstätte
 tätig sind und sich damit nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr in Deutschland aufhalten.

Wenn die Betriebsstättenmitarbeiter (sog. Commuter) im Rahmen einer Dienstreise zum deutschen Stammhaus bzw. zu deutschen Kunden der ausländischen EU-Betriebsstätte reisen, besteht für deren Aufenthalt in Deutschland eine beschränkte Einkommensteuerpflicht und zusätzlich eine Lohnsteuerabzugspflicht unabhängig von der Aufenthaltsdauer in Deutschland. Häufig handelt es sich in diesen Fällen um Tagesreisen und insgesamt um weniger als 90 Reisetage im Jahr. Die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug basiert zum einen auf dem nationalen Besteuerungsanspruch nach §§ 38 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG und zum anderen auf dem einschlägigen Artikel im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen, der in der Regel dem Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-Musterabkommen (OECD-MA) nachgebildet ist und wonach Arbeitgeber in diesen Fällen das deutsche Unternehmen ist, nicht die ausländische EU-Betriebsstätte, weil letztere zivilrechtlich kein eigenständiges Rechtssubjekt ist.

Nach deutschem Verständnis kommt eine Betriebsstätte zivilrechtlich nicht als Arbeitgeberin in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 29. Januar 1986, BStBl. II 1986, 442 und 513; BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen v. 14. 9. 2006, BStBl. I 2006, 532, Tz. 60). Sofern der im EU-Ausland ansässige Arbeitnehmer für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber im Inland (Deutschland) tätig ist, ist regelmäßig davon auszugehen, dass der zivilrechtliche Arbeitgeber auch der Arbeitgeber i. S. d. DBA ist (vgl. BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen v. 14. 9. 2006, BStBl. I 2006, 532, Tz. 62f.).

Zur Abgrenzung: Damit wird die Frage nach dem Arbeitgeber in Fällen von Kurzeittätigkeiten eines im Ausland ansässigen Mitarbeiters einer EU-Betriebsstätte nach deutschem Verständnis anders beantwortet als in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (hierzu BMF-Schreiben „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung [Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung] vom 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796 Tz. 2.2), in denen der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff auch auf Betriebsstätten für anwendbar erklärt wird (BMF-Schreiben v. 9.11.2001,

BStBl. I 2001, 796, Tz. 6 und BMF-Schreiben v. 14.9.2006, BStBl. I 2006, 532, Tz. 97f.) und grundsätzlich ab einem Entsendezeitraum von 90 Tagen von einer Integration in die aufnehmende Einheit ausgegangen wird.

Nach der dargestellten deutschen Auslegung ist also im Fall von Kurzeittätigkeiten jeder einzelne Tätigkeitstag eines Mitarbeiters einer ausländischen EU-Betriebsstätte im Inland (Deutschland) steuerpflichtig und das Stammhaus hat – entsprechend seiner Arbeitgeberverpflichtung nach § 38 Abs. 1 EStG – Lohnsteuer für die inländischen Tätigkeitstage abzuführen.

Unabhängig vom deutschen Lohnsteuerabzug wird die ausländische Lohnsteuer für die Betriebsstättenmitarbeiter auch während der Reisetage nach Deutschland unverändert einbehalten und abgeführt. Denn in den meisten Fällen ist ein Freistellungsverfahren primär aus Zeitgründen praktisch nicht durchführbar.

**Die Notwendigkeit für das deutsche Stammhaus, auf Grundlage detaillierter Reisedokumentation und aufwändiger Ermittlungen (erschwert durch unterschiedliche Rechtssysteme, ggf. Währungsumrechnung, nachträgliche Zuordnung von Sonderzahlungen u. a.) tage- oder gar nur stundenweise Lohnsteuer einzubehalten, verursacht erheblichen innerbetrieblichen Aufwand und externe Beraterkosten, denen regelmäßig vergleichsweise nur geringe Lohnsteuerbeträge gegenüberstehen.** In Bagatellfällen, in denen die ausländischen Steuererstattungen vergleichsweise gering im Verhältnis zu dem damit zusammenhängenden Aufwand ausfallen, wird deshalb in der Praxis von der Anrechnungsmöglichkeit im Ausland regelmäßig abgesehen.

Damit bleibt es **faktisch** bei einer **Doppelbesteuerung**.

Dieselbe Problematik besteht prinzipiell auch im umgekehrten Fall der Kurzeittätigkeit eines Mitarbeiters des deutschen Stammhauses in einer ausländischen EU-Betriebsstätte.

Das Problem besteht nicht in Fällen, in denen EU-Mitgliedstaaten abweichende Regelungen für Kurzeiteinsätze getroffen haben oder das zur Anwendung kommende DBA das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats abweichend zum OECD-MA insoweit einschränkt.

Hingewiesen wird insofern beispielhaft auf die

- Short-Term-Business-Visitors-Regelung in Großbritannien,
- sog. 60-Days-Rule der niederländischen Finanzverwaltung für bestimmte Kurzeiteinsätze sowie

- Sonderregelung des Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich für kurzfristige Arbeitnehmerüberlassungen („Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält.“).

Die Problematik bestünde aber auch dann nicht, wenn der grenzüberschreitende Arbeitnehmereinsatz steuerlich im Einklang mit den neuen, ab 1. Mai 2010 geltenden sozialversicherungsrechtlichen Regelungen (Art. 13 Abs. 1 VO (EG) 883/2004 in Verbindung mit Art. 14 Abs. 7 VO (EG) Nr. 987/2009) geregelt würde. Dies würde zwar eine deutliche Veränderung gegenüber der bisherigen sozialversicherungsrechtlichen Praxis bedeuten, zugleich aber die bisherigen Regelungen und Abläufe erheblich vereinfachen: Danach ist für eine Mehrstaatentätigkeit (sowohl im Fall von nebeneinander ausgeübten Tätigkeiten als auch bei alternierenden Tätigkeiten) zu prüfen, ob der Arbeitnehmer

- eine Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt (Feststellung der Mehrstaatentätigkeit; 1. Prüfungsschritt);
- einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit in seinem Wohnsitzstaat ausübt. In diesem Fall unterliegt der Arbeitnehmer den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaates (2. Prüfungsschritt).

Übt der Arbeitnehmer keinen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit im Wohnsitzstaat aus, unterliegt die Tätigkeit dem Recht des Staates, in dem der (zivilrechtliche) Arbeitgeber seinen Sitz hat (Art. 13 Abs. 1 VO (EG) 883/2004). „Wesentlicher Teil“ bedeutet „quantitativ erheblicher Teil“, nicht „größter Teil“ der Tätigkeit (Art. 14 Abs. 8 VO (EG) Nr. 987/2009). Es ist insbesondere anhand der Verteilung von Arbeitszeit und Arbeitsentgelt zu prüfen, ob der Arbeitnehmer mindestens 25% seiner Tätigkeit im Wohnsitzstaat ausübt. Wird danach ein Anteil von weniger als 25% im Wohnsitzstaat erreicht, ist dies ein Indiz dafür, dass kein wesentlicher Teil der Tätigkeit dort ausgeübt wird.



**Der Bankenverband regt zur Vermeidung steuerlicher Hindernisse bei kurzzeitiger Mehrstaatentätigkeit innerhalb eines EU-grenzüberschreitend tätigen Unternehmens an, dass die Europäische Kommission Vorschläge für eine Erleichterung bei kurzfristigen EU-Mitarbeitereinsätzen erarbeitet, sei es auf EU-Ebene eine Regelung entsprechend der**

- im Verhältnis zu Österreich (Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich), in Großbritannien bzw. in den Niederlanden für Kurzeiteinsätze geltenden Vereinfachungsregelungen anzuwenden oder
- in der EU-Verordnung zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Nr. 987/2009) für Mehrstaatentätigkeit geltenden Vereinfachungsregelung zur Anwendung zu bringen und damit eine Bagatellregelung zu schaffen, nach der Dienstreisen ausländischer Betriebsstättenmitarbeiter bis zu einer bestimmten Tageszahl im Jahr vom Lohnsteuerabzug und Besteuerungsrecht im Stammhausstaat auszunehmen sind.

Mit freundlichen Grüßen

  
Wolfgang Skorpel

  
Detlef Vliegen

Anlage