

Unionsrechtswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz?

FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 12. 8. 2015

Winfried Ruh und Olga Ottstadt*

Q FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 12. 8. 2015 - 3 V 4193/13
 [→ KAAAF-05683]

Die ursprünglich als Abwehrmaßnahme gegen die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer konzipierte Hinzurechnungsbesteuerung entspricht nicht mehr den heutigen Praxisanforderungen und erfasst aufgrund der hohen „Niedrigsteuergrenze“ von 25 % zwischenzeitlich auch Staaten wie die Niederlande oder Großbritannien. Zwar kann in EU-Fällen die Hinzurechnungsbesteuerung im Regelfall durch den Motivtestnachweis des § 8 Abs. 2 AstG vermieden werden. Gegenüber Drittstaaten ist dieser Motivtest aber nicht anwendbar, mit der Folge der Erfassung einer Vielzahl von rein wirtschaftlich begründeten Tätigkeiten ohne Gewinnverlagerungsabsicht, insbesondere im Dienstleistungsbereich. Nachdem der EuGH seine Rechtsprechung zur Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit konkretisiert hat, wird in der herrschenden Literatur die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf die Hinzurechnungsbesteuerung bejaht und diese hinsichtlich der Nichtanwendung des Motivtests auch gegenüber Drittstaaten wie der Schweiz als unionsrechtswidrig angesehen.¹ Zudem stellt sich insbesondere im Verhältnis zur Schweiz die zusätzliche Frage eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit aufgrund der Regelungen des Freizügigkeitsabkommens. Das FG Baden-Württemberg hat mit dem hier besprochenen rechtskräftigen Beschluss vom 12. 8. 2015 [→ KAAAF-05683] ernstliche Zweifel an der Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz angemeldet.

Inhaltsübersicht

- I. Sachverhalt
- II. Entscheidungsgründe
- III. Würdigung
- IV. Potenzielle Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung

I. Sachverhalt

Eine AG schweizerischen Rechts mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der Schweiz betrieb in den Wirtschaftsjahren 2002 bis 2010 ein Maklerbüro für den An- und Verkauf sowie die Vermietung von Geschäftsimmobilien in der Schweiz. Die – den Tatbestand

Antragsteller vermittelte die Vermietung und den Verkauf von Immobilien in der Schweiz

* Dipl.-Bw. (FH) Winfried Ruh, StB, FBStR, ist Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Freiburg. Er war steuerlicher Vertreter des Antragstellers im hier besprochenen Verfahren vor dem FG Baden-Württemberg. Dipl.-Vw. Olga Ottstadt StB, MBA Taxation, ist Prokuristin der bws Graf Kanitz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Freiburg.

¹ Vgl. EuGH, Urteil vom 13. 11. 2012 - Rs. C-35/11 [→ RAAAE-23430], Test Claimants in the FII Group Litigation II sowie grundlegend Schön, Beilage zu IStR 6/2013 S. 3.

Vereinfachung der Steueranrechnung im Rahmen der BEPS-Umsetzung geboten, auch im Interesse der Finanzverwaltung

dass eine Billigkeitsmaßnahme zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung verfassungsrechtlich geboten ist. Im Übrigen widerspricht eine Übermaßbesteuerung zweifelsohne der Intention der §§ 7 ff. AStG.⁴³

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans die gebotene Überarbeitung der sehr robusten deutschen Hinzurechnungsbesteuerungsregeln auch für die Beseitigung dieser – in der Praxis sehr häufig auftretenden – Übermaßbesteuerung nutzt.⁴⁴ Dies könnte in Form einer generellen Anrechnung der ausländischen Steuern im Jahr der Aufwandserfassung mit entsprechendem Nachweis der Steuerentrichtung analog zur Regelung in § 50d Abs. 8 EStG erfolgen. Eine Vereinfachung der rein liquiditätsabhängigen Steueranrechnung wäre auch im Sinne der veranlagenden Finanzbeamten, weil die Umsetzung dieser unbefriedigenden Regelung dem Vernehmen nach mit einem sehr hohen bürokratischen Aufwand verbunden ist.

FAZIT

Im Hinblick auf die Zweifel an der unionsrechtskonformen Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf die Anwendung des Motivtests des § 8 Abs. 2 AStG auch im Verhältnis zu Drittstaaten sollten entsprechende Feststellungsbescheide bis zu einer (wahrscheinlichen) Klärung durch den EuGH offengehalten werden. Dies gilt umso mehr aufgrund begründeter verfassungsrechtlicher Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung, u. a. auch hinsichtlich der Niedrigbesteuergrenze von 25 %.⁴⁵ Es bleibt zu hoffen, dass der deutsche Gesetzgeber die im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans gebotene Reform der Hinzurechnungsbesteuerung dazu nutzt, insbesondere die für die Praxis besonders ärgerlichen Regelungen zur Niedrigbesteuergrenze, zur Steueranrechnung sowie zur Definition der passiven Einkünfte praxisbezogen anzupassen, was auch von Vertretern der Finanzverwaltung befürwortet wird.

AUTOREN



Winfried Ruh,

Dipl.-Bw. (FH), StB, FBStR, ist Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft am Standort Freiburg. Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die Beratung in sämtlichen Fragen des internationalen Steuerrechts, insbesondere auf dem Gebiet der Verrechnungspreisplanung und -dokumentation sowie des Außensteuerrechts. Er hält Vorträge und publiziert regelmäßig im internationalen Steuerrecht und ist Mitglied des Fachausschusses FBStR bei der Steuerberaterkammer Südbaden.



Olga Ottstadt,

Dipl.-Vw., StB, MBA Taxation, ist Prokuristin der bws Graf Kanitz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Freiburg. Ihre Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen Exit Taxation und CFC Rules sowie bei internationalen Strukturierungen.

⁴³ Vgl. Schnitger, IStR 2011 S. 328, 331, der sich aufgrund der mangelnden Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuer für Billigkeitsmaßnahmen bei Annahme einer Niedrigbesteuerung i. S. des § 8 Abs. 3 AStG ausspricht.

⁴⁴ Vgl. Radmanesh, IStR 2015 S. 895, 900, die sich u. a. für eine Neuregelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausspricht, vgl. auch Eilers/Henning, ISR 2015 S. 422, 429 sowie Kahlenberg NWB 4/2016 S. 268, 273 [⇒ UAAAF-42312].

⁴⁵ Vgl. hierzu Kahlenberg, IWB 20/2015 S. 780, 782 f. [⇒ UAAAF-42312] sowie Kraft, IStR 2016 S. 129.