

WIESE LUKAS

ÄNDERUNG DES
§ 7 GEWERBESTEUERGESETZ DURCH
DAS BEPS-UMSETZUNGSGESETZ
- AUFGABE DES TERRITORIALITÄTSPRINZIPS? -

RA/StB Dr. Philipp Lukas, LL.M.

Hamburg, 21. März 2017

WWW.WIESELUKAS.DE

ÄNDERUNG DES § 7 GEWERBESTEUERGESETZ DURCH DAS BEPS-UMSETZUNGSGESETZ

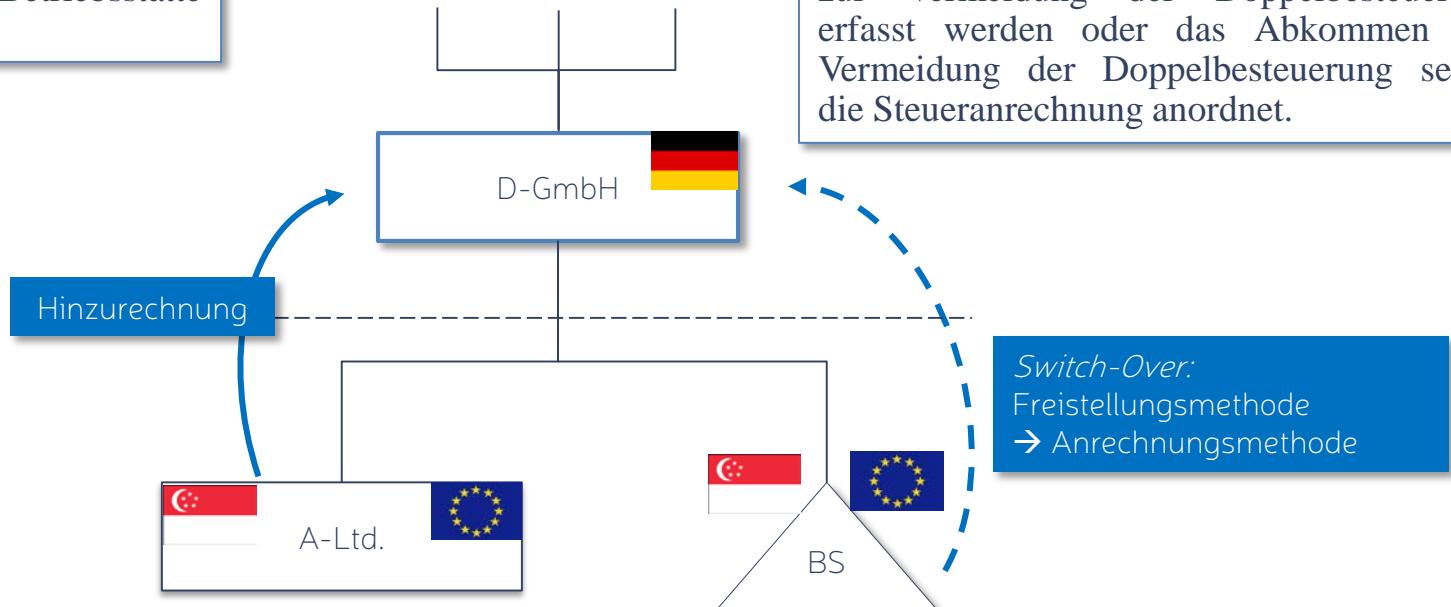
Gliederung

1. Relevante Änderungen im Gewerbesteuergesetz durch das BEPS-Umsetzungsgesetz
2. Der Weg zur Gesetzesänderung
3. Gewerbesteuerliche Erfassung von Zwischeneinkünften? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14
4. Neufassung des § 7 Satz 7 Gewerbesteuergesetz
5. Neufassung des § 7 Satz 8 und Satz 9 Gewerbesteuergesetz
6. Fazit

RELEVANTE ÄNDERUNGEN IN § 7 GEWERBESTEUGESETZ DURCH DAS BEPS-UMSETZUNGSGESETZ

⁷Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Absatz 1 des Außensteuergesetzes sind Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

§ 7 GewStG i.d.F. des G v. 20.12.2016



- Einkünfte aus passiver Tätigkeit (§ 8 I AStG)
- Niedrige Besteuerung (< 25%, § 8 III Satz 1 AStG)
- Kein Cadbury-Schweppes-Schutz (§ 8 II AStG)

DER WEG ZUR GESETZESÄNDERUNG

- Meinungsstreit um die zutreffende gewerbesteuerliche Behandlung von AStG-Hinzurechnungsbeträgen
- Urteil des BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 28.11.2013, 16 K 2513/12 G)
- Gleich lautender Ländererlass vom 14.12.2015 (BStBl. I S. 1090) („Nichtanwendungserlass“)
- Gesetzgebungsverfahren:
 - Referentenentwurf v. 5.7.2016
 - Regierungsentwurf v. 5.9.2016, BT-Drucks. 18/9536
 - Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung v. 12.10.2016, BT-Drucks. 18/9956
 - Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Finanzausschusses v. 30.11.2016, BT-Drucks. 18/10506
 - Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen v. 20. 12. 2016 (BGBl. I S. 3000)
- In-Kraft-Treten

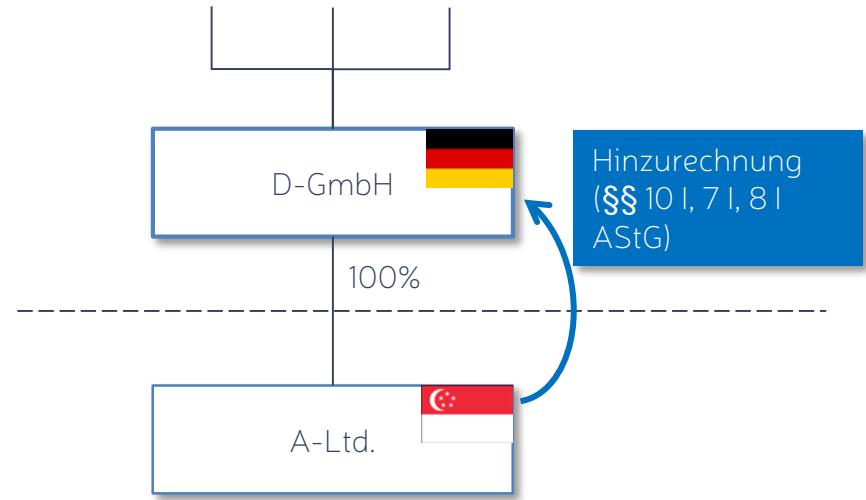
GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (1/8)

Unstreitig

- Körperschaftsteuerliche Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte bei der D-GmbH

Streitig

- Gewerbesteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags bei der D-GmbH nach § 7 Satz 1 i.V.m. § 9 Nr. 3 GewStG?



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

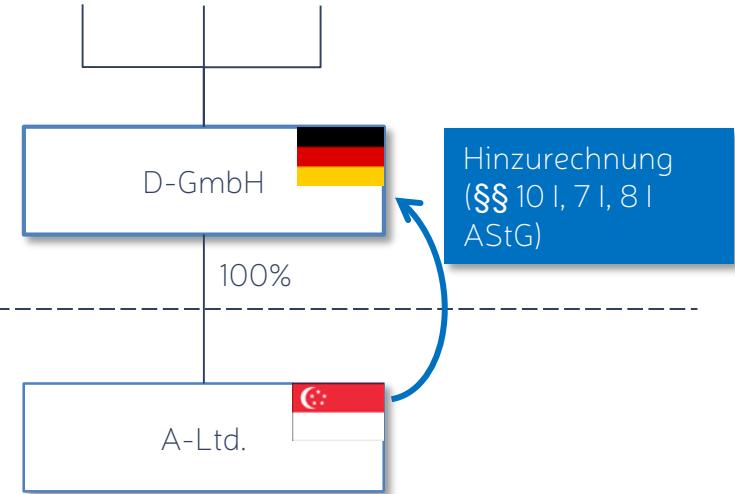
GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (2/8)

Wortlaut des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG a.F.

- Gesetzeswortlaut:

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um
3. den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt.

- „Betriebsstättenlose“ Auslandseinkünfte?



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

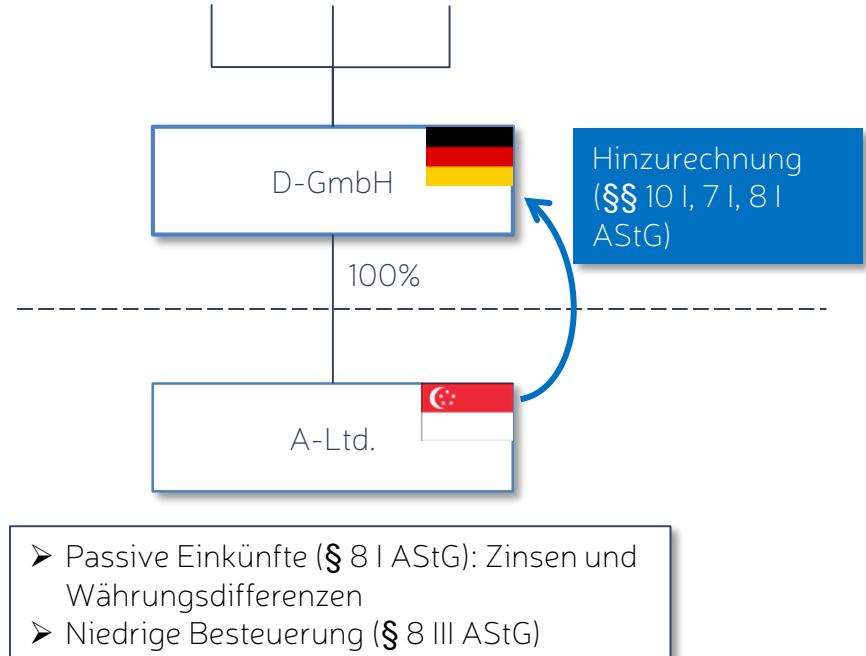
GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (3/8)

Systematik (Forts.)

▪ Gewerbesteuer (1/2)

- Objekt- und Gemeindesteuer
(äquivalenztheoretische Rechtfertigung)
- Steuergegenstand ist jeder (stehende) Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 211 GewStG, struktureller Inlandsbezug)
- Maßgeblicher Anknüpfungspunkt: Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit in einer inländischen Betriebsstätte (§ 213 GewStG)
- Aber: kein Grundsatz, dass der ausländische Teil des Gewerbebetriebs nicht zum Steuerobjekt gehört.

→ Territorialitätsprinzip nimmt nicht sämtliche nicht-inländischen Einkünfte von der Gewerbesteuer aus, sondern nur Einkünfte einer nicht-inländischen Betriebsstätte

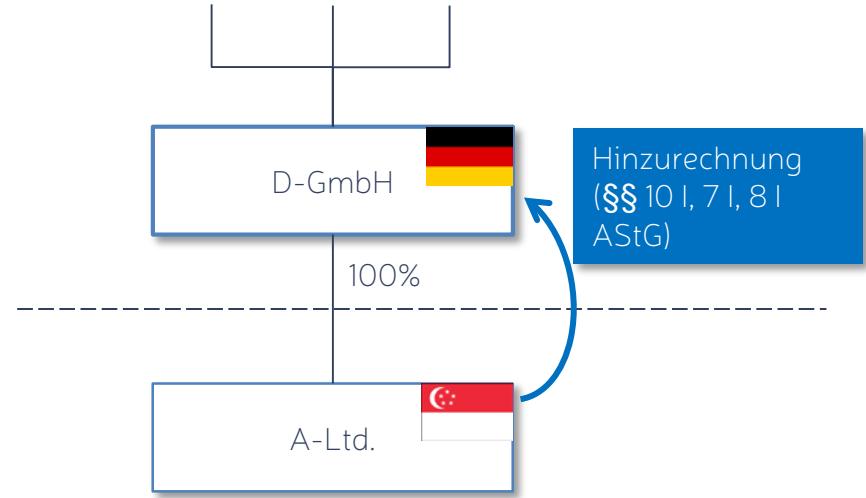


GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (4/8)

Systematik (Forts.)

▪ Gewerbesteuer (2/2)

- Fehlende Anrechnungsmöglichkeit
(vgl. § 12 I i.V.m. §§ 10 I, 7 I AStG)

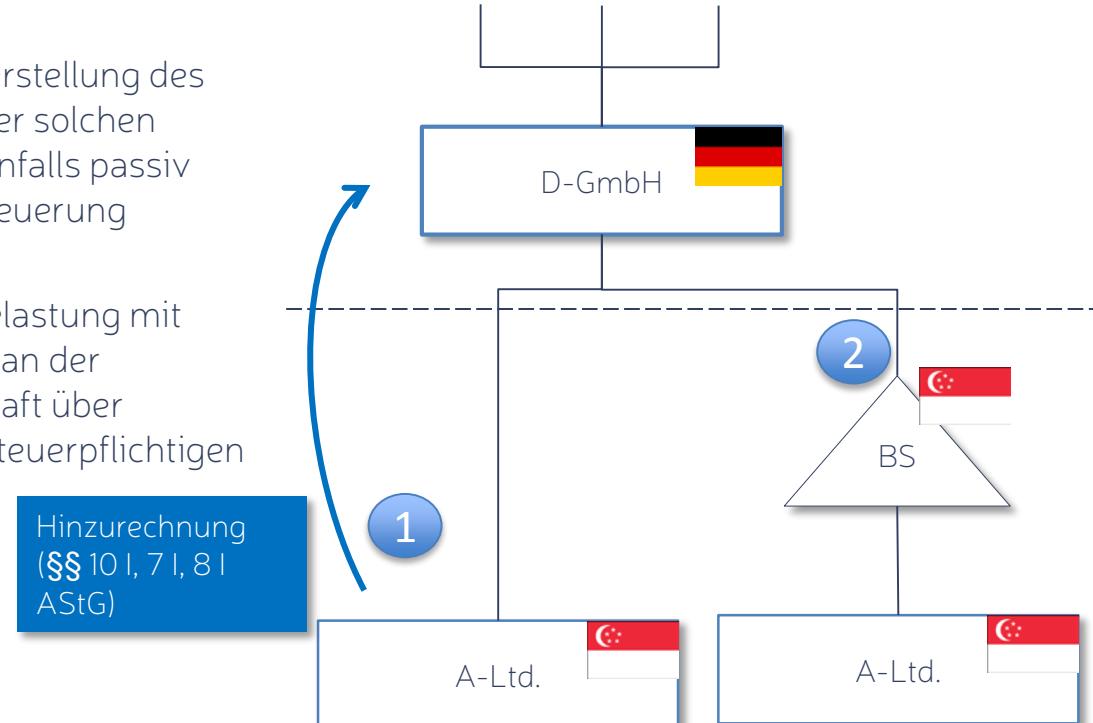


- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (5/8)

Systematik (Forts.)

- Wertungswiderspruch 1 (?): Besserstellung des Hinzurechnungsbetrags gegenüber solchen Auslandseinkünften, die zwar ebenfalls passiv sind, jedoch keiner niedrigen Besteuerung unterfallen
- Wertungswiderspruch 2: Keine Belastung mit Gewerbesteuer, wenn Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft über ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehalten wird



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

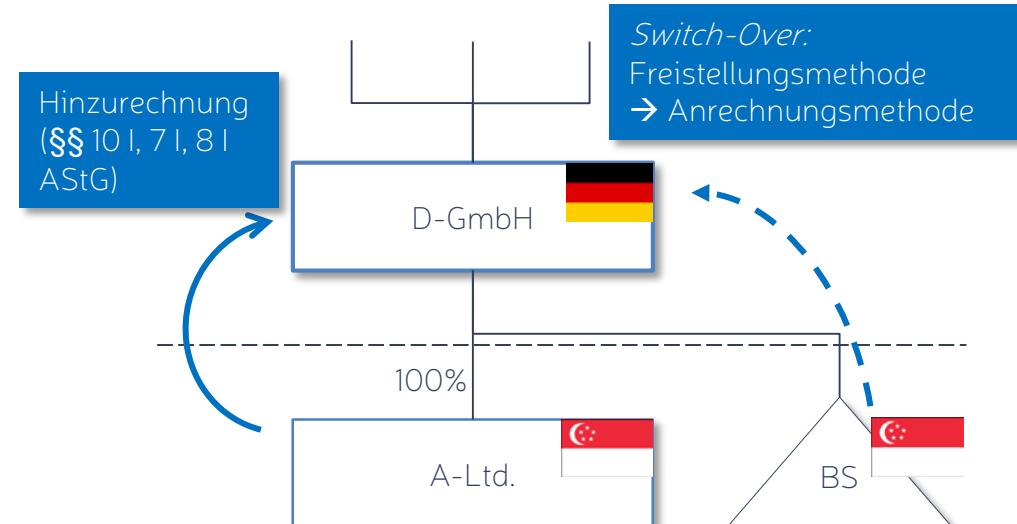
GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (6/8)

Systematik (Forts.)

- Vergleich mit § 20 II AStG

A-Ltd.:	Ausländische Steuern	24%
D-GmbH:	KSt	15%
	GewSt	15%
	Anrechnung	./. 15%
Gesamtsteuerbelastung		39%

A-BS:	Ausländische Steuern	24%
D-GmbH:	KSt	15%
	GewSt	0%
	Anrechnung	./. 15%
Gesamtsteuerbelastung		24%



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (7/8)

Sinn und Zweck

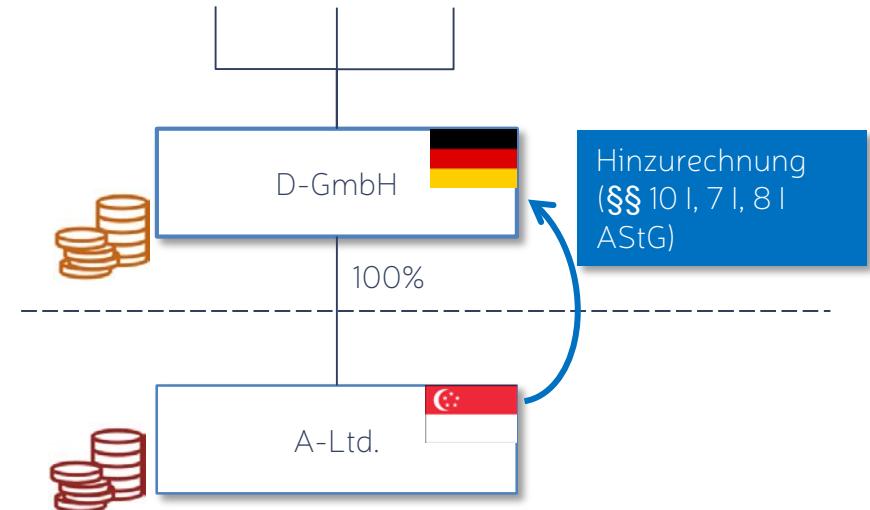
§§ 7ff. AStG sollen ausreichende steuerliche Vorbelastung bezwecken; diese Vorbelastung soll ein mit der inländischen Ertragsteuer vergleichbares Niveau haben

- Inlandsfall

D-GmbH:	KSt	15%
	GewSt	15%
Gesamtsteuerbelastung		30%

- Auslandsfall

A-Ltd.:	Ausländische Steuern	24%
D-GmbH:	KSt	15%
	GewSt	15%
	Anrechnung	./. 15%
Gesamtsteuerbelastung		39%



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

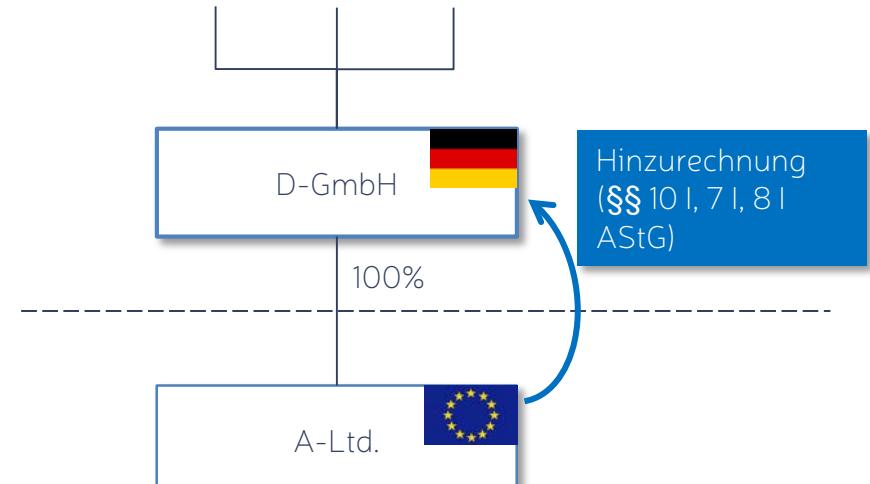
GEWERBESTEUERLICHE ERFASSUNG VON ZWISCHENEINKÜNTEN? – BFH v. 11.3.2015, I R 10/14 (8/8)

Anwendung § 9 Nr. 7 GewStG?

- Reichweite von § 10 II 1 AStG („Quasi-Ausschüttung“?, BFH v. 11.2.2009, I R 40/08)
- Insbesondere § 9 Nr. 7 Satz 1 Hs. 2 GewStG (argumentative Voraussetzung: Hinzurechnungsbetrag ist Gewinn aus dem Anteil an einer in der Vorschrift näher umschriebenen Gesellschaft)

Anwendung § 9 Nr. 8 GewStG?

- DBA-Schachtelpreivilieg



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

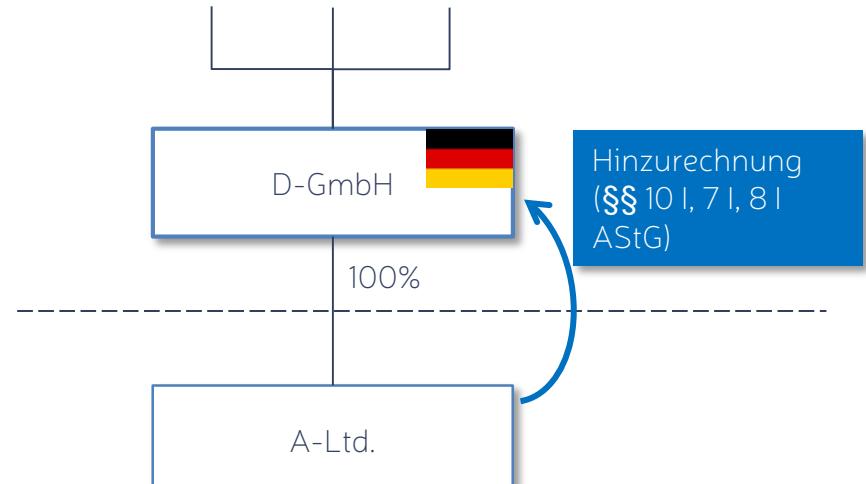
NEUFASSUNG DES § 7 SATZ 7 GEWERBESTEUERGESETZ (1/4)

Wortlaut § 7 Satz 7 GewStG:

⁷Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Absatz 1 des Außensteuergesetzes sind Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

Wortlaut § 9 Nr. 3 Satz 1 Hs. 1 GewStG:

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um
3. den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt; [...].

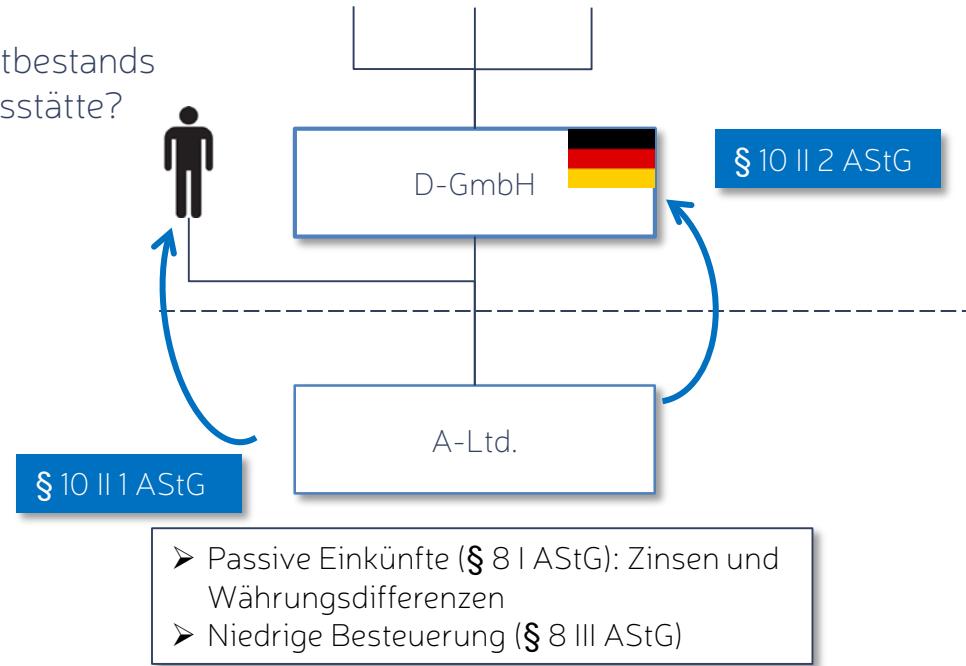


- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

NEUFASSUNG DES § 7 SATZ 7 GEWERBESTEUERGESETZ (2/4)

Anwendungsfragen

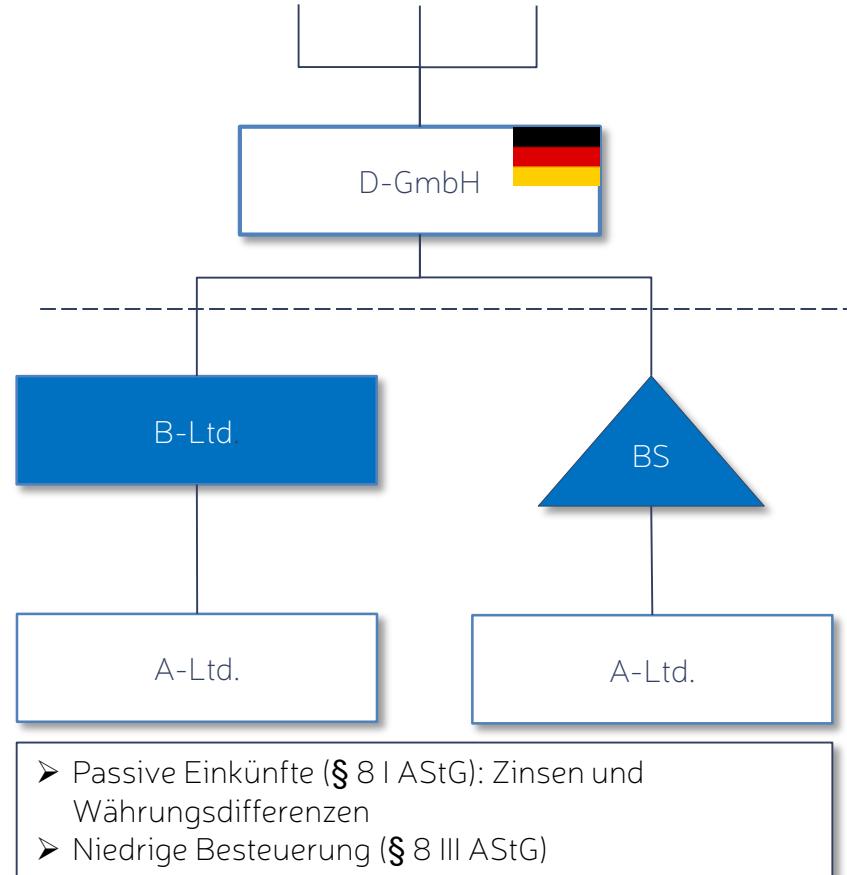
- Schaffung eines neuen Gewerbesteuer-Tatbestands durch Begründung einer (fiktiven) Betriebsstätte?
- Bezugsgröße: „Einkünfte“
- Fehlende Anrechnungsmöglichkeit



NEUFASSUNG DES § 7 SATZ 7 GEWERBESTEUERGESETZ (3/4)

Anwendungsfragen (Forts.)

- Verhältnis zu § 14 AStG
- Anteile an ausländischer Zwischengesellschaft, die über eine ausländische Betriebsstätte oder Personengesellschaft gehalten werden



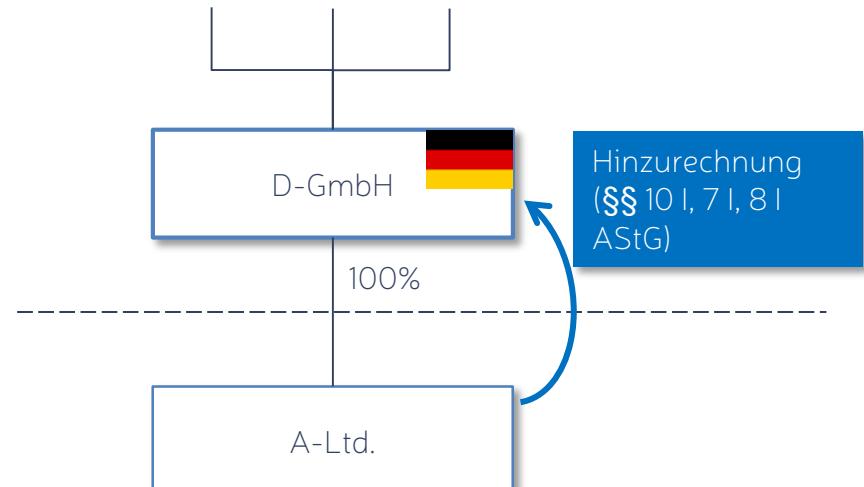
NEUFASSUNG DES § 7 SATZ 7 GEWERBESTEUERGESETZ (4/4)

Anwendungsfragen (Forts.)

- Anwendbarkeit von § 9 Nr. 3 GewStG
 - Anwendbarkeit von § 9 Nr. 7 GewStG
Wortlaut § 9 Nr. 7 Satz 1 Hs. 2 GewStG:

[...] das gilt auch für Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, die die [Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie] erfüllt, weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und an deren Nennkapital das Unternehmen zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens zu einem Zehntel beteiligt ist.

- Anwendbarkeit von § 9 Nr. 8 GewStG

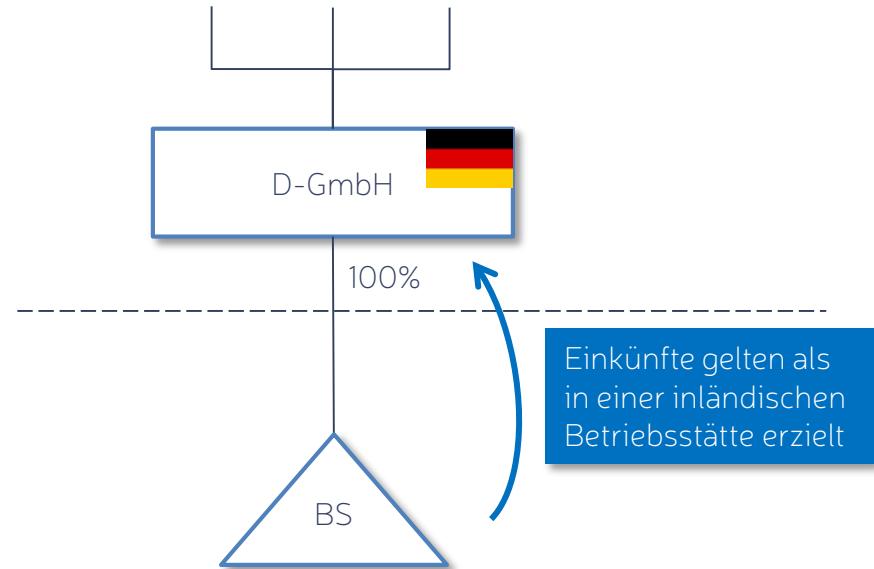


- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
 - Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

NEUFASSUNG DES § 7 SATZ 8 UND 9 GEWERBESTEUERGESETZ (1/2)

Wortlaut

⁸Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 des Außensteuergesetzes gelten als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt; das gilt auch, wenn sie nicht von einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfasst werden oder das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung selbst die Steueranrechnung anordnet. ⁹Satz 8 ist nicht anzuwenden, soweit auf die Einkünfte, würden sie in einer Zwischengesellschaft im Sinne des § 8 des Außensteuergesetzes erzielt, § 8 Absatz 2 des Außensteuergesetzes zur Anwendung käme.



Anwendungsfragen

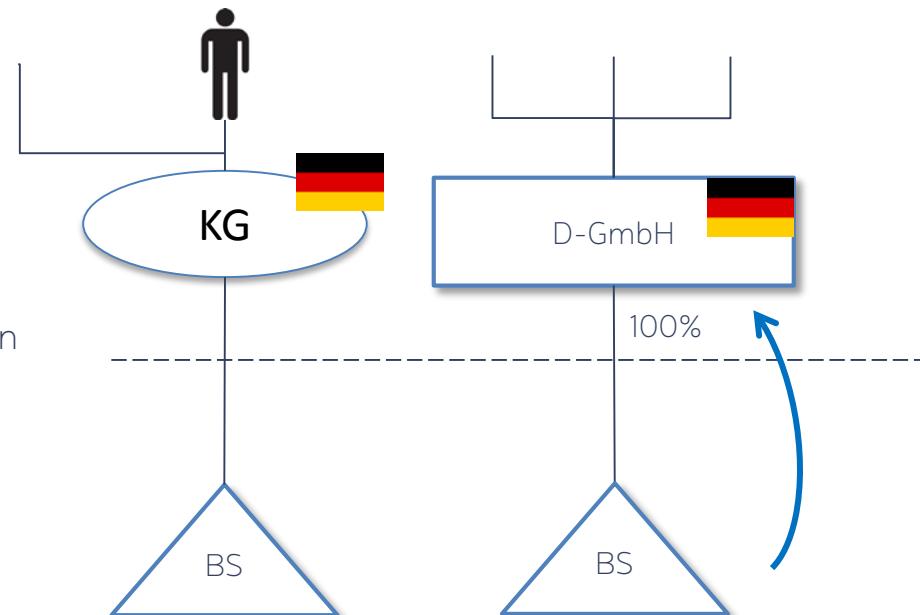
- Zirkelschluss?
- Keine Begrenzung auf *Switch-Over*-Fälle
- *Cadbury-Schweppes*-Ausnahme?
- Setzt die Vorschrift eine inländische Betriebsstätte voraus?

- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

NEUFASSUNG DES § 7 SATZ 8 UND 9 GEWERBESTEUERGESETZ (2/2)

Anwendungsfragen (Forts.)

- Gleichstellung von Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften
- Hebung des Besteuerungsniveaus ausländischer Einkünfte auf deutsches Niveau, aber keine Anrechnungsmöglichkeit im Rahmen der Gewerbesteuer
- ATAD 1
- Berücksichtigung negativer Einkünfte?
- Weitere Anwendungsfragen



- Passive Einkünfte (§ 8 I AStG): Zinsen und Währungsdifferenzen
- Niedrige Besteuerung (§ 8 III AStG)

FAZIT (1/2)

1. Die Neuregelungen gehen deutlich über das zur Erreichung des Regelungsziels Notwendige hinaus.
2. § 7 Satz 7f. GewStG sind nicht dahingehend auszulegen, dass die Vorschriften einen neuen Gewerbesteuertatbestand schaffen. Eine fiktive inländische Betriebsstätte wird für einen Steuerpflichtigen, der im Inland keinen Gewerbebetrieb betreibt, nicht begründet.
3. § 7 Satz 7 GewStG schließt die Anwendung von § 9 Nr. 7 und Nr. 8 GewStG nicht aus. Eine gewerbesteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags für „Neufälle“ kann im Anwendungsbereich von § 9 Nr. 7 GewStG auf Grundlage dieser Vorschrift erfolgen. Für „Altfälle“ muss der Steuerpflichtige den Rechtsweg beschreiten.
4. Die fehlende Möglichkeit zur Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern auf die Gewerbesteuer steht nicht im Einklang mit den Vorgaben der ATAD 1.

FAZIT (2/2)

5. § 7 Satz 8 GewStG wirkt steuerbegründend, indem die Vorschrift eine eigenständige gesetzliche Grundlage für die Gewerbesteuerpflicht passiver, niedrig besteuerte Betriebsstätteneinkünfte schafft.
6. Jedenfalls § 7 Satz 8 GewStG stellt einen Bruch mit dem gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzip und der Eigenschaft der Gewerbesteuer als Realsteuer dar.

WIESE LUKAS

ÄNDERUNG DES
§ 7 GEWERBESTEUERGESETZ DURCH
DAS BEPS-UMSETZUNGSGESETZ
- AUFGABE DES TERRITORIALITÄTSPRINZIPS? -

RA/StB Dr. Philipp Lukas, LL.M.

WIESE LUKAS
PARTNERSCHAFT VON
RECHTSANWÄLTEN UND
STEUERBERATERN MBB

GERHOFSTRASSE 2
20354 HAMBURG

T +49.(0)40.537.9919.00
F +49.(0)40.537.9919.01
E KANZLEI@WIESELUKAS.DE

WWW.WIESELUKAS.DE