

11. Hamburger Steuerdialog

Update Internationales Steuerrecht

25. April 2019
Stefan Richter



Agenda – Update Internationales Steuerrecht

I. Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 EStG

- a. BFH v. 11.7.2018 - I R 52/16 (zu Nr. 1 – unterschiedliche DBA Anwendung)
- b. FG Münster v. 13.7.2018 - 1 K 42/18 E (zu Nr. 2 – fehlende unbeschränkte Steuerpflicht)

II. Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht

- a. BMF v. 3.4.2019

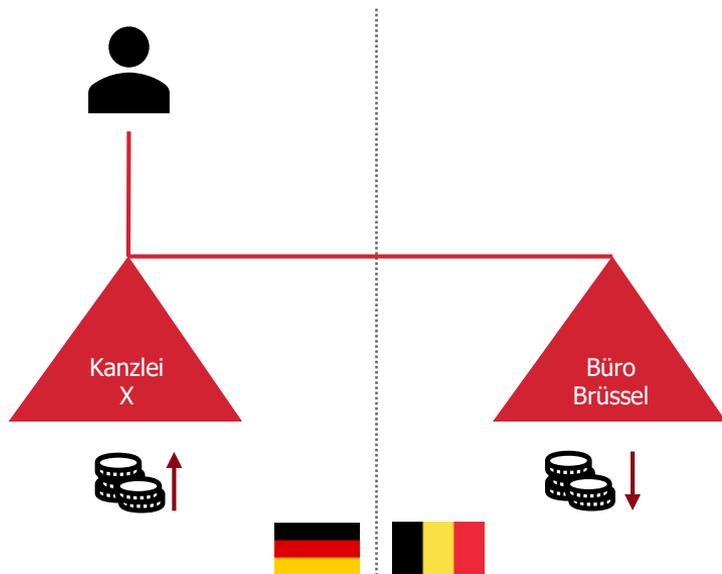
III. Veranlassungszusammenhang

- a. BFH v. 12.4. 2018 - I R 5/15 (Signing Bonus)
- b. BFH Beschluss v. 16.1.2019 – I R 72/16 (zur Frage und Folgen einer grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung)

Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG BFH v. 11.7.2018 - I R 52/16



Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG BFH v. 11.7.2018 - I R 52/16



Sachverhalt

- Der in Deutschland ansässige Kläger
 - war im Rahmen der inländischen **Anwaltskanzlei X** und Partner Rechtsanwalt als selbständiger Anwalt tätig
 - und eröffnete im Jahr 1991 ein **Anwaltsbüro in Brüssel** mit zweckentsprechenden Räumlichkeiten.
 - Ab dem Jahr 1992 war - in unterschiedlicher Ausprägung, aber durchgängig - ein Anwalt (angestellt bzw. freier Mitarbeiter) in dem Büro in Brüssel tätig und erbrachte anwaltliche Leistungen.
 - Im Übrigen diente das Büro in Brüssel der Repräsentanz der Kanzlei X und Partner Rechtsanwälte.
- Das Unterhalten des Büros in Brüssel verursachte in den Streitjahren 1991 - 2004 **erhebliche Verluste**.
- Für das Büro in Brüssel wurden für die Jahre 1991 – 2004 in Belgien Steuererklärungen eingereicht.
- Es fand eine „Betriebsprüfung“ vor Ort durch belgische Steuerbeamte statt.
- Die **belgische Finanzverwaltung** erteilte in 2008 und 2010 jeweils eine Bescheinigung, dass X und Partner Rechtsanwälte
 - für Zwecke des DBA nicht in Belgien ansässig ist;
 - hinsichtlich der in den Steuerjahren 1991-2007 in Belgien erzielten bzw. bezogenen Einkünfte nicht der Einkommensteuer von Nichtansässigen unterliegt;
 - nicht mehr die Möglichkeit hat, für die vorgenannten Zeiträume in Belgien frühere Verluste auszugleichen.



Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG BFH v. 11.7.2018 - I R 52/16

Vorinstanz - FG München v. 3.6 2016, 1 K 848/13

- Büro war feste Einrichtung nach Art 14 DBA-Belgien in Belgien.
- Belgien ist - nach deutschem Abkommensverständnis - das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus diesem Büro zugewiesen.
- Belgische Behörden haben das DBA auf eine Weise angewandt, die zu einer Nichtbesteuerung der Einkünfte in Belgien geführt hat.
- Dadurch kommt es nach § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG zu einem Rückfall des Besteuerungsrechts.
- Folge ist, dass die Brüsseler Verluste als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung abzuziehen sind.

Entscheidung des BFH

- **Belgien** hat gem. Art. 14 Abs. 1 S. 2 DBA-Belgien das **Besteuerungsrecht**
 - für (negative oder positive) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit
 - aus der in Belgien belegenen festen Einrichtung (Büro).
- In Deutschland als Ansässigkeitsstaat sind gem. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 DBA-Belgien positive und negative Einkünfte freizustellen (Symmetriethese).
- Fraglich ist **die Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG**,
 - nach dem die Freistellung der Einkünfte ungeachtet eines Abkommens nicht gewährt wird,
 - wenn der andere Staat (Belgien)
 - das Abkommen so anwendet, dass die Einkünfte in dem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind
 - oder nur durch einen durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können.



Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG BFH v. 11.7.2018 - I R 52/16

Entscheidung des BFH

- **Rückwirkende Anwendung** des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 59a S. 6 EStG ist unproblematisch.
 - Zwar liegen Zweifel an der Verfassungskonformität vor (BFH I B 191/09 v. 19. Mai 2010);
 - vorliegend würde jedoch eine Verlustberücksichtigung begünstigend wirken, so dass keine verfassungsmäßigen Bedenken bestehen.
- § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG erfordert einen **negativen Qualifikationskonflikt**, d.h. die Vertragsstaaten
 - gehen von unterschiedlichen Sachverhalten aus (Subsumtionskonflikt),
 - legen die Abkommensbestimmungen unterschiedlich (ggf. rechtsfehlerhaft) aus (**Auslegungskonflikt**)
 - oder legen Abkommensbegriffe nach ihrem nationalen Steuerrecht unterschiedlich aus (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA).
 - Nicht ausreichend sind internrechtliche Steuermaßnahmen, wie z.B. der Verzicht auf das abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht.

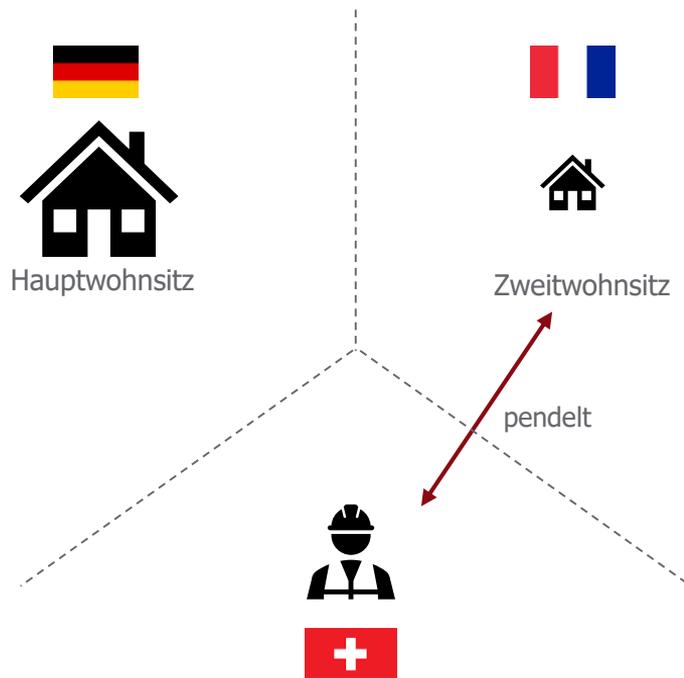
Entscheidung des BFH

- **Rückverweisung** an das FG
 - Die Tatsachenfeststellungen des FG reichen nicht aus, um einen Qualifikationskonflikt anzunehmen.
 - Aus der Bescheinigung des belgischen FA geht nicht hervor, dass Belgien das DBA angewendet hat oder dass Einkünfte bei der belgischen Ertragsbesteuerung auszunehmen sind.
- Keine **Finalität der Verluste**, da das Büro in Brüssel erst später (2014) aufgegeben wurde (Jahr der Finalität).

Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG
FG Münster v. 13.07.2018 – 1 K 42/18 E



Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG FG Münster v. 13.07.2018 – 1 K 42/18 E



Sachverhalt

- Der Kläger ist in Deutschland ansässig und hatte in den Streitjahren hier den Mittelpunkt der Lebensinteressen.
- Der Kläger arbeitete als Altenpfleger in Pflegeheimen in der Schweiz.
- Der Kläger unterhielt eine Zweitwohnung in Frankreich, von der aus er arbeitstäglich zur Arbeitsstätte pendelte.
- Der in der Schweiz erwirtschaftete Arbeitslohn wurde in Frankreich besteuert, die Schweiz besteuerte den Arbeitslohn nach dem DBA zwischen Frankreich und der Schweiz nicht (Grenzgängerregelung).



Subject-to-tax gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG

FG Münster v. 13.07.2018 – 1 K 42/18 E

Entscheidung

- Gem. Art. 15 Abs. 1 i.V.m. 24 Abs. 1 Nr. 1 d) **DBA-Schweiz** ist jedoch allein die Schweiz berechtigt den Arbeitslohn zu besteuern. Deutschland muss die Einkünfte freistellen.
- Die Voraussetzungen der Rückfallklausel gem. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG liegen nicht vor:
 - Der Grund für die Nichtbesteuerung in der Schweiz war nicht (allein), dass der Kläger mangels Wohnsitzes in der Schweiz nicht unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig war.
 - Die Nichtbesteuerung ist auf den DBA Schweiz-Frankreich zurückzuführen („**Grenzgänger-Regelung**“).
- Mögliche Verfassungswidrigkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG (BFH-Vorlagebeschluss vom 20.08.2014, I R 86/13) war nicht entscheidungserheblich.

Entscheidung

- Deutschland steht gem. Art. 18 **DBA-Frankreich** im Verhältnis zu Frankreich das Besteuerungsrecht für andere Einkünfte, auch Drittstaateneinkünfte, zu.
- Deutschland muss gegenüber Frankreich die Zuweisung des Besteuerungsrechts, das sich aus dem DBA-Schweiz ergibt, beachten.

Revision anhängig (I R 30/18)

- Findet die Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG keine Anwendung, wenn die betroffenen Einkünfte in dem DBA-Vertragsstaat grundsätzlich beschränkt einkommensteuerpflichtig sind, der DBA-Vertragsstaat die Einkünfte aber nicht besteuern kann, weil er das ihm zustehende Besteuerungsrecht einem anderen Staat (Drittstaat) zugewiesen hat?
- Wenn der Bundesrepublik Deutschland nach einem DBA das Besteuerungsrecht für sog. Drittstaateneinkünfte zusteht, kann dann das Besteuerungsrecht gegenüber diesem Vertragsstaat nicht ohne Rücksicht auf die Regelungen des DBA mit dem Drittstaat, aus dem die Einkünfte stammen, ausgeübt werden?

Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht

BMF v. 03.04.2019



Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht

BMF v. 03.04.2019

Steuerabzug gem. § 50a Abs. Nr. 3 EStG bei Einkünften aus der Überlassung von Rechten und von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten

- Vergütungen, die ausländische Plattformbetreiber und Internetdienstleister für die **Platzierung oder Vermittlung von elektronischer Werbung** auf Internetseiten erhalten, **unterliegen nicht dem Steuerabzug.**
- Die Vergütung wird nicht geleistet für
 - eine zeitlich begrenzte Rechteüberlassung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG oder
 - für die Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

- Das gilt für Entgelte für
 - Werbung bei Anfragen in Online-Suchmaschinen
 - Social-Media-Werbung
 - Bannerwerbung
 - und vergleichbarer sonstiger Onlinewerbung
 - unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen die Vergütung aufgrund des konkreten Vertragsverhältnisses anfällt (Cost per Click, Cost per Order oder Cost per Mille, Revenue Share).

Veranlassungszusammenhang I

BFH v. 11.4.2018 – I R 5/16



Veranlassungszusammenhang

BFH v. 11.4. 2018 – I R 5/16 (Signing Bonus)



Sachverhalt

- Eine gemeinnützige Forschungseinrichtung (e.V.) schloss am 15.12.2011 mit dem bis Ende 2012 in der Schweiz wohnhaften Wissenschaftler X einen Arbeitsvertrag:
 - Vom 1.1.2012 - 30.9.2012 sollte X nebenamtlich als wissenschaftliches Mitglied tätig werden.
 - Ab dem 1.10.2012 sollte X als Direktor am H-Institut der Forschungseinrichtung tätig werden.
- Dem Wissenschaftler wurde bei Abschluss des Arbeitsvertrags eine Einmalzahlung gewährt iHv 200.000 EUR („Signing Bonus“). Davon wurde ein Teilbetrag iHv 110.000 EUR im Juni 2012 an X ausgezahlt.
- Der Signing Bonus ist zurückzuzahlen, wenn X vor Ablauf von 5 Jahren ab voller Aufnahme seiner Tätigkeit an H-Institut aus dem Dienst ausscheidet.



Veranlassungszusammenhang

BFH v. 11.4. 2018 – I R 5/16 (Signing Bonus)

Entscheidung

- Der e.V. hat keinen Anspruch auf eine Freistellungsbescheinigung gem. § 39 Abs. 6 EStG a.F.
- Die Einmalzahlung ist gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV („Einnahmen im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis“) auch dann als Arbeitslohn zu qualifizieren, wenn der Arbeitnehmer „lediglich“ gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG beschränkt steuerpflichtig ist.
- Gem. Art. 15 Abs. 1 S. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 zählt die Einmalzahlung zu den „**dafür**“ (für die Arbeit) bezogenen Vergütungen.

Entscheidung

- Die Einmalzahlung wurde nicht lediglich aus Anlass der Begründung eines Arbeitsverhältnisses, sondern für die konkrete Tätigkeit von X als Direktor eines Forschungsinstituts gewährt.
- Sie wurde nicht lediglich für das Unterschreiben eines Arbeitsvertrages, sondern für die mind. fünfjährige Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses gewährt.
- Die Rechtsprechung zur Verteilung des Besteuerungsrechts an **Abfindungszahlungen** ist nicht auf eine als Signing Bonus bezeichnete Vergütung übertragbar, die gerade diese das Nicht-Mehr-Tätigwerden gezahlt werden.

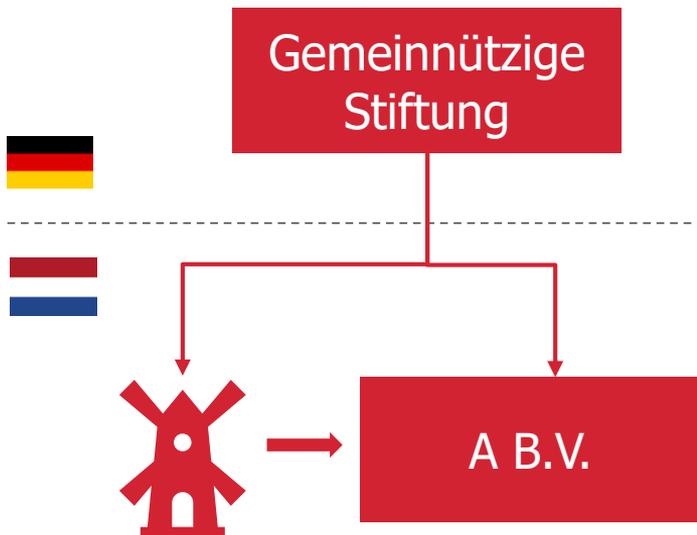
Veranlassungszusammenhang II

BFH Beschl. v. 16.1.2019 – I R 72/16



Veranlassungszusammenhang

BFH Beschluss v. 16.1. 2019 – I R 5/16 (Betriebsaufspaltung)



Sachverhalt

- Die gemeinnützige Stiftung ist u.a. an der niederländischen A B.V. beteiligt.
- Die A B.V. betreibt ein Einzelhandelsunternehmen.
- Die gemeinnützige Stiftung verpachtet (u.a.) an die A B.V. ein Grundstück zur betrieblichen Nutzung.
- Die A B.V. schüttet Dividenden aus.



Veranlassungszusammenhang II

BFH Beschluss v. 16.1. 2018 – I R 72/16 (Betriebsaufspaltung)

Vorinstanz - FG Köln v. 31.8.2016, 1 K 848/13

- Auch bei einer Betriebsaufspaltung über die Grenze greifen die Steuerfolgen der Betriebsaufspaltung.
 - Besitzgesellschaft ist nicht vermögensverwaltend, sondern gewerblich
 - Gilt auch ohne inländische Betriebsstätte der Betriebsgesellschaft
- Für DBA Zwecke (Schachtelprivileg) ist es ohne Belang, dass Dividenden aufgrund der Betriebsaufspaltung als gewerbliche Einkünfte qualifizieren.
- Das DBA-Schachtelprivileg steht der Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugs nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG nicht entgegen.

Vorinstanz - FG Köln v. 31.8.2016, 1 K 848/13

- § 8b Abs. 5 S. 1 KStG führt nicht zu einem Treaty Override.
- Der abkommensrechtliche Dividendenbegriff umfasst nicht (fiktive) Betriebsausgaben.
- Das niederländische Grundstück mit abkommensrechtlichen Vermietungseinkünften führt nicht zu einer Betriebsstätte im Abkommenssinne.
- Die Vermietung eines im Ausland gelegenen Grundstücks macht dieses nicht zu einer Betriebsstätte des im Inland ansässigen Vermieters, solange dieser auf diesem Grundstück keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt.



Veranlassungszusammenhang II

BFH Beschluss v. 16.1. 2018 – I R 72/16 (Betriebsaufspaltung)

BFH-Beschluss

- Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten und zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:
 - Sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung grenzüberschreitend nur anzuwenden, wenn es zu einer Schmälerung des inländischen Steueraufkommens kommt?
- Welche Folgerungen ergeben sich für
 - DBA-Fälle und
 - Nicht DBA-Fälle in
 - Inbound- bzw.
 - Outbound-Konstellationen nach
 - Art und Belegenheit der jeweils überlassenen Wirtschaftsgüter?

Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung

- Nach überwiegender Ansicht in der Literatur auch grenzüberschreitende Anwendung der Betriebsaufspaltung.
- Rechtliche Grundlage der Betriebsaufspaltung:
 - Missbrauchsvermeidung (RFH Rechtsprechung) oder
 - neue dogmatische Grundlage des „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens“.



Veranlassungszusammenhang II

BFH Beschluss v. 16.1. 2018 – I R 72/16 (Betriebsaufspaltung)

Grundkonstellation 1 (Nicht-DBA-Fälle)

- Variante 1 (Outbound)
 - Besitzgesellschaft – bzw. -unternehmer ist im Inland ansässig.
 - Betriebsgesellschaft ist im Ausland ansässig.
 - Überlassen werden (als wesentliche Betriebsgrundlage).
 - Ein unbewegliches WG im Inland und/oder
 - unbewegliches WG im Ausland und/oder
 - Ein bewegliches WG und/oder
 - Ein immaterielles WG (z.B. Lizenzen).
- Variante 2 (Inbound)
 - Besitzgesellschaft/-unternehmer im Ausland
 - und Betriebsgesellschaft im Inland ansässig.

Grundkonstellation 2 (DBA-Fälle)

- S.O.



Kontakt



Stefan Richter

_ Steuerberater

+ 49 40 607728192

+ 49 151 40228692

stefan.richter@smp.law

Vielen Dank.

Hardenbergstraße 27
10623 Berlin
+49 30 76759750
berlin@smp.law

Neuer Wall 80
20354 Hamburg
+49 40 60772810
hamburg@smp.law

Agrippinawerft 30
50678 Köln
+49 221 6695690
koeln@smp.law