

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau
Dr. Birgit Reinemund MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**E-Mail: birgit.reinemund@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Die Hauptgeschäftsführerin

Nora Schmidt-Keßeler
Tel.: +49 30 240087-20
Fax: +49 30 240087-551
E-Mail: hgf@bstbk.de

3. Februar 2012

Öffentliches Fachgespräch zu dem Änderungsantrag der Fraktion der CDU/CSU und FDP zur „Beschränkung des steuerfreien Bezugs von Auslandsdividenden nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)“

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

wir bedanken uns herzlich für die Einladung zum obigen Fachgespräch. Sie erhalten vorab eine Stellungnahme, die sich aufgrund der kurzen Frist auf einige wesentliche Kernthesen beschränkt. Wir werden aber gern die Gelegenheit wahrnehmen, weitere Argumente im Fachgespräch am 8. Februar 2012 persönlich vorzutragen.

Mit freundlichen Grüßen

Nora Schmidt-Keßeler

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines Gesetzes
zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes
sowie
zur Änderung des Einkommensteuergesetzes
– § 50d Abs. 11 EStG neu –

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030/24 00 87-61
Telefax: 030/24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

3. Februar 2012

I. Vorbemerkung

Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) hat ein vitales Interesse daran, dass das Steuerrecht konsistente Regelungen enthält und dem Steuerpflichtigen und seinem Berater klare Vorgaben gibt, was rechtens ist.

II. Behandlung im nationalen Steuerrecht

Im nationalen Steuerrecht unterliegt eine KGaA der Körperschaftsbesteuerung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Bei Ermittlung ihres körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens ist der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abzuziehen. Ist der persönlich haftende Gesellschafter eine natürliche Person, so muss er diese Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterwerfen. Ist der persönlich haftende Gesellschafter z. B. eine GmbH, so sind diese Einkünfte bei ihm körperschaftsteuerpflichtig.

III. Behandlung im internationalen Steuerrecht

Das herangezogene Urteil des BFH vom 19. Mai 2010, Az. I R 62/09, gewährt das internationale Schachtelprivileg nach Art. 20 Abs. 1 lit. a Satz 1 i. V. m. lit. b Doppelbuchstabe aa) Satz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Frankreich a. F. der KGaA in voller Höhe, obwohl die persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) eine Personengesellschaft war.

Das internationale Schachtelprivileg gilt aber zunächst einmal nur für Kapitalgesellschaften. Die Begünstigung vollen Umfangs im betreffenden BFH-Urteil führt jedoch dazu, dass – mittelbar – auch eine Personengesellschaft, die selbst nicht in dem Begünstigungsbereich des internationalen Schachtelprivilegs fällt, dieses zu Gute kommt.

Die gleiche Problematik stellt sich bei anderen hybriden Gesellschaftsformen, etwa einer GmbH & atypisch Still, die unter bestimmten Voraussetzungen zudem eine Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 EStG darstellt.

IV. Parallelwertungen im nationalen Steuerrecht

Auch das nationale Steuerrecht kennt Rechtsvorschriften, die verhindern sollen, dass nicht berechnete Steuerpflichtige mittels Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft bestimmte steuerliche Vergünstigungen erhalten, die sie selbst aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Verfassung nicht erhalten hätten. Beispielhaft sind § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG zu nennen, wonach eine Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern dann erfolgt, soweit sich etwa der Anteil einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut erhöht.

Zu nennen ist insbesondere auch § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Danach ist eine Begünstigung insoweit ausgeschlossen, als eine einbringende Gesellschaft nicht die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG beanspruchen kann.

Als **Fazit** ist also festzuhalten, dass auch im nationalen Steuerrecht danach differenziert wird, welcher Rechtsform eine steuerliche Begünstigung zu Gute kommen soll.

V. Neuregelung des § 50d Abs. 11 EStG

§ 50d EStG enthält bisher auch schon eine Vielzahl sogenannter Treaty Overrides. Das bedeutet, dass Regelungen, die in bilateral abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verhandelt worden sind, auf nationaler Ebene eine Ausnahme erfahren.

Die Verankerung von Treaty Overrides im nationalen Steuerrecht halten wir unter mehreren Aspekten zumindest für problematisch.

1. Völkerrechtswidrigkeit

Es stellt sich die Frage der Völkerrechtswidrigkeit, weil insoweit ein Verstoß gegen ein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt.

Der Grundsatz „Pacta sunt servanda“ ist gewohnheitsrechtlich im Völkerrecht verankert und in Art. 26, 27 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) kodifiziert. Damit führt die Regelung eines Treaty Overrides und damit eines unilateralen Abweichens von den Bestimmungen eines völkerrechtlichen Vertrages zu seiner Völkerrechtswidrigkeit.

Allerdings ist wohl nur der jeweilige Vertragspartner, also der jeweils andere Staat, berechtigt, diese Völkerrechtswidrigkeit zu rügen und entsprechende Konsequenzen zu ziehen. Ein subjektives Recht eines betroffenen Steuerpflichtigen wird hierdurch nach wohl h. M. nicht begründet.

2. Vorrang des Doppelbesteuerungsabkommens wegen des Gebots der Völkerrechtsfreundlichkeit

Problematisch könnte zudem sein, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber dem allgemeinen Recht Vorrang genießt aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes. Denn eine völkerrechtsfreundliche Interpretation des nationalen Rechts ist aufgrund der grundrechtlichen Normen geboten (Jarass/Pieroth, GG-Kommentar, 11. Aufl., 2011, Art. 25 Rn. 4 mit weiteren Nachweisen).

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Görgülü-Entscheidung (vom 14. Oktober 2004, Az. 2 BvR 1481/04) Aussagen zur Zulässigkeit eines Treaty Overrides getätigt. Danach widerspricht es nicht dem Ziel der Völkerrechtsfreundlichkeit, „wenn der Gesetzgeber ausnahmsweise Völkervertragsrecht nicht beachtet, sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden sei“. Hieraus könnte als Umkehrschluss geschlossen werden, dass ein Treaty Override nur bei einem Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung zulässig ist (vgl. insoweit Gosch, IStR 2008, S. 413).

Der BFH hat bereits in seinem Beschluss vom 19. Mai 2010, Az. I B 191/09, in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes es in immateriell-rechtlicher Hinsicht ernstlich bezweifelt, ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n. F. den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die nicht nur durch Art. 20 Abs. 3 GG, sondern auch durch den prinzipiellen Vorrang des Völkervertragsrechts vor „einfachem“ Recht normieren, uneingeschränkt gerecht wird. Der BFH stellt in Frage, ob nicht trotz Gleichrangigkeit des Doppelbesteuerungsabkommens (im zu entscheidenden Sachverhalt mit Spanien) mit § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG gleichwohl abkommensrechtlich und verfassungsrechtlich durchschlagende Gründe ersichtlich sein müssen, die die Durchbrechung der völkerrechtlich verbindlich getroffenen Vereinbarungen (Art. 59 Abs. 2 GG) erzwingen und (ausnahmsweise) rechtfertigen können.

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt u. E., dass verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Implementierung eines weiteren Treaty Overrides jedenfalls bisher nicht völlig ausgeräumt worden sind. Aus diesem Grunde halten wir es nicht für sinnvoll, mit der Neuregelung des § 50d Abs. 11 EStG ein weiteres Treaty Override einzuführen.

3. Bisher gesetzlich geregelte Treaty Overrides in § 50d EStG

In der Rückschau hat sich leider gezeigt, dass die einzelnen Absätze des § 50d EStG häufig erhebliche Mängel aufweisen.

So musste § 50d Abs. 3 EStG aufgrund eines Verfahrens der EU-Kommission gegen Deutschland durch das Beitreibungsrichtlinienumsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) kürzlich geändert werden. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung Jahressteuergesetz 2007 liegen Revisionsverfahren vor dem BFH vor (vgl. BFH I R 27/11).

Beispielhaft ist hier auch die Entscheidung des BFH (Urteil vom 24. August 2011, Az. I R 46/10) zur Auslegung des § 50d Abs. 9 EStG zu nennen. Nach dieser Entscheidung ist ein Besteuerungsrückfall dann nicht zulässig, wenn der Grund für die Nichtbesteuerung im anderen Staat auf dessen nationales Steuerrecht zurückzuführen ist und nicht durch einen negativen Qualifikationskonflikt, also einer unterschiedlichen steuerlichen Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens begründet ist.

§ 52 Abs. 59a neuer Satz EStG

Problematisch könnte die in dieser Vorschrift vorgesehene Rückwirkung sein. Danach ist die Gesetzesänderung des § 50d Abs. 11 EStG erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2011 erfolgt sind.

Hier wäre noch genauer zu untersuchen, ob diese Rückwirkung als sogenannte „unechte Rückwirkung“ ausnahmsweise zulässig ist. Auch insoweit verweisen wir auf den Beschluss des BFH vom 19. Mai 2010, Az. I B 191/09.

Fazit

Als Fazit unserer obigen Ausführungen halten wir die Regelung eines weiteren Treaty Overrides in § 50d Abs. 11 EStG für problematisch.

Unseres Erachtens würde es sich eher anbieten, die betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen, ggf. in diesem Punkt in einem Protokoll, nachzuverhandeln.