

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. Doppelstöckige Personengesellschaft: So wird der gewerbsteuerliche Gewinn ermittelt

Wird bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft ein Mitunternehmeranteil der Obergesellschaft veräußert, gehört zum Gewerbeertrag der Obergesellschaft auch der Veräußerungsgewinn, soweit er aus stillen Reserven der Untergesellschaft resultiert.

Hintergrund

Die A-KG war an der K-KG als Kommanditistin beteiligt. Die K-KG war als Reederei wiederum an Schifffahrtsgesellschaften beteiligt, u. a. auch an der B-KG und C-KG. Am 15.9.2016 veräußerte die A-KG ihren Kommanditanteil. Das Finanzamt berücksichtige hierzu auch den Gewinn aus dem anteiligen Verkauf der Beteiligungen an der B-KG und C-KG, hat dabei aber keine Verrechnung mit bisher nur verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG berücksichtigt. Die K-KG war hingegen der Auffassung, dass der Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven bei der Untergesellschaft mit den entsprechenden Gewerbeverlustvorträgen auf Ebene der Untergesellschaft zu saldieren sei. Der Einspruch blieb erfolglos.

Entscheidung

Das FG hat die Klage als unbegründet gewertet. Zu Recht hat das Finanzamt die aus dem Wegfall der negativen Kapitalkonten bei den Untergesellschaften entstandenen Veräußerungsgewinne in den Gewerbeertrag der Obergesellschaft mit einbezogen. Der gewerbsteuerliche Veräußerungsgewinn ist allein auf der Ebene der Obergesellschaft zu ermitteln, da nur ein einheitlicher Veräußerungsvorgang, nämlich die Veräußerung von Anteilen an der Obergesellschaft, vorliegt und nicht zugleich auch ein auf die Untergesellschaft bezogener Veräußerungsvorgang.

Zudem findet keine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2 GewStG oder § 9 Nr. 3 GewStG statt. Auch ist der Veräußerungsgewinn nicht zwischen Obergesellschaft und Untergesellschaft aufzuteilen.

Ferner hat das FG den Antrag der Klägerin auf eine abweichende Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 163 Abs. 1 AO abgelehnt. Die gewerbsteuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns stellt keine sachliche Unbilligkeit dar, auch nicht, soweit der Gewinn auf stillen Reserven der Untergesellschaften beruht.

2. Folgen der Angabe der heheberechtigten Gemeinde im Gewerbesteuermessbescheid

Mit der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags wird nicht über die Frage der Steuerberechtigung (Heheberechtigung) entschieden. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn in einem Gewerbesteuermessbescheid eine Gemeinde namentlich als heheberechtigt bezeichnet wird.

Hintergrund

Das Finanzamt hatte für die Klägerin für die Jahre 2004 bis 2011 Gewerbesteuermessbescheide erlassen, die als heheberechtigte Gemeinde jeweils X auswiesen. Aus verschiedenen Gründen hatten sich in der Folge Zweifel am tatsächlichen Bestehen eines Betriebssitzes der Klägerin unter der Adresse in X ergeben. Das Finanzamt gelangte zu der Auffassung, dass der Sitz des Betriebes in X nur angegeben worden sei, um eine Besteuerung mit dem Gewerbesteuerhebesatz in X (290 %) zu erwirken, welcher unter demjenigen von Y lag (490 %). Tatsächlich habe jedoch der Geschäftsbetrieb bis zum Jahreswechsel 2009/2010 in Räumlichkeiten in Y stattgefunden. Zum Jahreswechsel 2009/2010 sei der Standort in Y aufgegeben worden und ein Umzug nach Z erfolgt. Z hat einen Hebesatz von 260 %.

Das Finanzamt erließ für sämtliche Jahre geänderte Gewerbesteuermessbescheide und gab in den Bescheiden Y bzw. Z als heheberechtigte Gemeinden an. Die mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen berücksichtigend, erließ Y einen zusammengefassten Gewerbesteuerbescheid für die Jahre 2004 bis 2009 nebst Zinsen. Z erließ jeweils einen Bescheid über Gewerbesteuer 2010 und 2011 sowie Zinsbescheide.

Das FG hat die Klage als unbegründet abgewiesen.

Entscheidung

Der BFH hat die hiergegen eingelegte Revision mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage bereits unzulässig gewesen sei. Entgegen der Auffassung des FG fehlte der Klägerin die Klagebefugnis,

denn bei der Bezeichnung der heheberechtigten Gemeinde in einem Gewerbesteuermessbescheid handele es sich um einen bloßen Hinweis der Finanzbehörde ohne Regelungswirkung, durch den der Steuerpflichtige nicht beschwert sei.

Eine Klage ist nach § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Aus § 157 Abs. 2 AO ergibt sich, dass die Rechtsverletzung durch einen Steuerverwaltungsakt aufgrund seines Entscheidungssatzes zu beurteilen ist, soweit keine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt. Aus der Begründung oder unselbständigen Besteuerungsgrundlagen des Verwaltungsakts ist dies grundsätzlich nicht abzuleiten. Auch ein in einem Steuerbescheid enthaltener bloßer Hinweis ohne Regelungswirkung begründet danach grundsätzlich keine Beschwerde.

Mit der Festsetzung des Steuermessbetrags wird zwar u. a. über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden, nicht aber auch über die Frage der Steuerberechtigung (Heheberechtigung). Hierfür sieht die AO mit dem Zerlegungs- und dem Zuteilungsverfahren in den §§ 185 ff., 190 AO vielmehr gesonderte Verfahren vor, in denen für die daran Beteiligten verbindlich entschieden wird, welchem Steuerberechtigten und ggf. in welchem Umfang der in einem Gewerbesteuermessbescheid festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag zuzuteilen ist.

Beteiligte in diesen Verfahren sind neben dem Steuerpflichtigen die Steuerberechtigten, denen ein Anteil an dem Steuermessbetrag zugeteilt worden ist oder die einen Anteil beanspruchen, und damit diejenigen, die durch die Bestimmung des Steuerberechtigten rechtlich betroffen werden. Durch die Bereitstellung dieser Verfahren hat der Gesetzgeber Instrumente zur Lösung des Konflikts über die Steuerberechtigung einer Gemeinde bereitgestellt. Nachdem sowohl die Gemeinden als (potenzielle) Steuerberechtigte als auch der Steuerpflichtige nach § 186 AO an dem Zuteilungs- bzw. Zerlegungsverfahren beteiligt sind, bieten diese speziellen Verfahren auch ein ausreichendes Forum zur Klärung der konkreten materiellen Steuerberechtigung einer Kommune und ihrer daran lediglich anknüpfenden Erhebungscompetenz für die Gewerbesteuer. Die Frage der Steuerberechtigung einer Gemeinde und damit auch deren Heheberechtigung ist daher nach der Regelungstechnik der AO nicht Gegenstand eines Gewerbesteuermessbescheids.

Ausreichenden Rechtsschutz vor den Verwaltungsgerichten erhält ein Steuerpflichtiger gegen einen seiner Ansicht nach von einer nicht heheberechtigten Gemeinde erlassenen Gewerbesteuerbescheid aber auch dann, wenn ein Grundlagenbescheid in Form eines Zuteilungs- oder Zerlegungsbescheids nicht vorliegt und ein solcher Bescheid auch nicht mehr ergehen kann, etwa weil die sogenannte Zerlegungs- bzw. Zuteilungssperre des § 189 Satz 3 AO greift. Im Rahmen der Anfechtung dieses Bescheids kann der Steuerpflichtige dann geltend machen, nicht die den Bescheid erlassende Kommune, sondern eine andere sei heheberechtigt. Danach haben die Verwaltungsgerichte im Verfahren gegen den Gewerbesteuerbescheid die Bestimmung des Steuergläubigers, also der heheberechtigten Gemeinde, zu prüfen, wenn diese nicht Gegenstand eines Zuteilungs- oder Zerlegungsverfahrens war.

3. **Klagefrist: Wann ein Steuerberater Zweifel am Klageeingang haben muss**

Eine Klage ist nur zulässig, wenn sie fristgerecht erhoben wird. Ein Steuerberater sollte sich deshalb nach 2 Wochen erkundigen, ob seine Klage beim FG zugegangen ist.

Hintergrund

Der Steuerberater des Klägers legte gegen die Prüfungsanordnung zur Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung bei seinem Mandanten Einspruch ein. Dieser wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die Einspruchsentscheidung ging hierbei am 11.6.2022 zu. Der Steuerberater erhob nach eigener Auskunft am 23.6.2022 Klage mit einfachem Brief. Der Zugang dieser Klageschrift ist unstrittig nicht erfolgt. Am 26.8.2022 wurde die Klage ein weiteres Mail über ein besonderes Anwaltspostfach (beA) eines Anwaltspartners der Sozietät eingereicht. Die Klage wurde im Wesentlichen damit begründet, dass bei dem vorgesehenen Betriebsprüfer eine Besorgnis der Befangenheit gegeben sei. Dieser sei voreingenommen, da es bei einer vorherigen Betriebsprüfung zu einem Steuerstrafverfahren gekommen sei.

Entscheidung

Das FG wies die Klage als unzulässig ab, da die Klagefrist von einem Monat nicht eingehalten wurde. Da die Einspruchsentscheidung am 11.6.2022 bekannt gegeben wurde, hätte innerhalb eines Monats Klage erhoben werden müssen. Dies sei nicht geschehen. Gründe für die Gewährung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand seien nicht ersichtlich, da die erforderliche Rechtshandlung, die Klageerhebung, nicht innerhalb einer Frist von 2 Wochen nach dem Wegfall des Hindernisses durchgeführt wurde.

Der Prozessbevollmächtigte hätte mangels einer zeitnahen Eingangsbestätigung des Gerichts Zweifel an dem Eingang der Klage haben müssen. Üblicherweise erhält der Vertreter innerhalb weniger Tage eine Bestätigung und die Mitteilung des Aktenzeichens. Spätestens 2 Wochen nach der Absendung hätten sich bei dem Steuerberater Zweifel aufdrängen müssen. Darüber hinaus wäre die Klage aber auch unbegründet gewesen.

Der Erlass der Prüfungsanordnung war nicht rechtswidrig. Die Anordnung einer weiteren Außenprüfung ist zulässig. Auch sind keine Gründe ersichtlich, die gegen die Person des Betriebsprüfers sprechen. Insbesondere handelt es sich bei der Auswahl um einen internen Vorgang, der nicht gesondert anfechtbar ist.

4. **Liegt bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten ein Gestaltungsmissbrauch vor?**

Die gezielte Herbeiführung eines Verlustes durch die Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils, dessen Anschaffungskosten aufgrund eines Aufgeldes seinen Verkehrswert übersteigen, ist nicht ohne Weiteres rechtsmissbräuchlich i. S. v. § 42 AO.

Hintergrund

Die Kläger sind Ehegatten. Die Klägerin gründete im November 2015 als Alleingesellschafterin die A GmbH. Deren Geschäftsgegenstand ist der Erwerb und die Verwaltung von Immobilien. Das Stammkapital betrug zunächst 25.000 EUR. Es war eingeteilt in 25.000 Geschäftsanteile im Nennbetrag von jeweils 1 EUR (Nr. 1 bis 25.000).

Mitte Dezember 2015 beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung um 1.000 EUR. Hierzu schuf sie einen weiteren Geschäftsanteil im Nennbetrag von 1.000 EUR (Nr. 25.001). Auch diesen Geschäftsanteil übernahm die Klägerin. Beschlussgemäß zahlte sie hierfür neben dem Nennbetrag ein Aufgeld von 500.000 EUR in die freie Kapitalrücklage der GmbH.

Am 28.12.2015 veräußerte die Klägerin 300 Geschäftsanteile im Nennwert von je 1 EUR (Nr. 24.701 bis 25.000) sowie den neuen Geschäftsanteil Nr. 25.001 zum Kaufpreis von 26.300 EUR an den Kläger, der fortan zu 5 % am Kapital der GmbH beteiligt war.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 erklärte die Klägerin aus der Veräußerung der GmbH-Geschäftsanteile einen gem. § 17 EStG zu berücksichtigenden Verlust von 475.000 EUR (Veräußerungspreis 26.300 EUR ./ Anschaffungskosten Geschäftsanteile Nr. 24.701 bis 25.000 = 300 EUR ./ Anschaffungskosten Geschäftsanteil Nr. 25.001 = 1.000 EUR ./ Aufgeld für Geschäftsanteil Nr. 25.001 = 500.000 EUR), was zu einem Ansatz nach dem Teileinkünfteverfahren von 285.000 EUR (= 60 % von 475.000 EUR) führte.

Das Finanzamt erkannte den aus der Veräußerung des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25.001 herrührenden Verlust nicht an. In Anbetracht der hohen Anschaffungskosten (1.000 EUR Nennwert zuzüglich 500.000 EUR Aufgeld) habe es der Klägerin insoweit an einer Gewinnerzielungsabsicht gefehlt. Aus der Veräußerung der Anteile der Nr. 24.701 bis 25.000 ermittelte das Finanzamt dagegen einen nach § 17 EStG zu steuernden Gewinn.

Das FG gab der Klage statt. Die Klägerin habe die Geschäftsanteile mit Gewinnerzielungsabsicht veräußert. Insoweit dürfe nicht auf den einzelnen, sondern müsse auf alle veräußerten Anteile abgestellt werden.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Hierzu führte der BFH u. a. aus:

Die Entscheidung des FG, hinsichtlich sämtlicher veräußerter Geschäftsanteile von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen, ist nicht zu beanstanden. Die Gewinnerzielungsabsicht muss sich auf die

gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beziehen. Eine Einzelbetrachtung jedes veräußerten Geschäftsanteils ist – wie das FG zutreffend entschieden hat – ausgeschlossen. Von einer Gewinnerzielungsabsicht geht die höchstrichterliche Rechtsprechung bei den Einkünften aus § 17 EStG im Regelfall aus, selbst wenn die Beteiligung nur kurze Zeit gehalten wurde.

Vom erzielten Veräußerungspreis (26.300 EUR) sind nach der Gewinnermittlungsformel des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG die Anschaffungskosten für die veräußerten Geschäftsanteile abzuziehen. Der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft ist sowohl hinsichtlich des Veräußerungspreises als auch der Anschaffungskosten anteilsbezogen zu bestimmen. Gerade wegen der zivilrechtlichen Selbstständigkeit jedes Geschäftsanteils ist das Aufgeld nur demjenigen Anteil als Anschaffungskosten zuzurechnen, für deren Erwerb es aufzubringen war. Dies gilt selbst dann, wenn die Summe aus dem Nennbetrag des neuen Anteils und des Aufgelds den Verkehrswert des neuen Anteils übersteigt, sog. Überpari-Emission. Das gilt jedenfalls für Veräußerungen bis zum 31.7.2019.

Im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 EStG steht es einem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Die Zahlung eines Aufgeldes für den Erwerb des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25.001 sowie dessen kurzfristig spätere verlustauslösende Veräußerung an den Kläger ist nicht als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu werten. Es unterliegt der Disposition des Steuerpflichtigen, Veräußerungsgeschäfte so zu gestalten, dass er sich steuerlich möglichst günstig stellt.

Darüber hinaus ist geklärt, dass der Steuerpflichtige selbst entscheiden kann, welchen Geschäftsanteil seiner Beteiligung er veräußert. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung an einen fremden Dritten oder an einen nahen Angehörigen erfolgt.

5. Vorsteuerabzug für eine betriebliche Weihnachtsfeier

Bezieht der Unternehmer Leistungen für sog. Betriebsveranstaltungen, ist er nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn diese durch die besonderen Umstände seiner wirtschaftlichen Tätigkeit bedingt sind. Der Vorsteuerabzug für sog. Aufmerksamkeiten richtet sich nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers.

Hintergrund

Im Dezember 2015 führte der Kläger eine Weihnachtsfeier durch. Zu der Veranstaltung waren alle Arbeitnehmer der Bereiche Vorstand, Steuerabteilung, Rechtsabteilung sowie Innendienst der Prüfungsabteilung, jeweils inklusive der Leitungen, eingeladen. 32 Arbeitnehmer meldeten sich für die Weihnachtsfeier an. 31 Personen nahmen tatsächlich an der Veranstaltung teil.

Zur Durchführung der Weihnachtsfeier mietete der Kläger ein Kochstudio, um dort ein Kochevent zu veranstalten. Hierbei bereiteten die Teilnehmer unter Anleitung von 2 Köchen gemeinsam das Abendessen zu, welches sie dann gemeinsam verzehrten.

Mit Rechnung vom 21.12.2015 wurden dem Kläger für das "Kochevent für 32 Personen" Aufwendungen i. H. v. 3.919,90 EUR zzgl. 744,78 EUR Umsatzsteuer berechnet.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der Umsatzsteuer als Vorsteuer mit der Begründung ab, dass Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung überwiegend durch den privaten Bedarf des Arbeitnehmers veranlasst seien, wenn die Aufwendungen pro Arbeitnehmer die Freigrenze von 110 EUR (inklusive Umsatzsteuer) überstiegen. In solchen Fällen entfalle sowohl der Anspruch auf Vorsteuerabzug als auch die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe.

Das FG hat entschieden, dem Kläger stehe der begehrte Vorsteuerabzug für die Weihnachtsfeier 2015 nicht zu, denn die im Rahmen der Weihnachtsfeier bezogenen Leistungen seien nicht für dessen Unternehmen ausgeführt worden. Betriebsveranstaltungen wie Weihnachtsfeiern stellten grundsätzlich eine Leistung für den privaten Bedarf des Personals dar, die Verbesserung des Betriebsklimas als nur mittelbar verfolgter Zweck genüge insoweit nicht.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das Finanzamt und nachfolgend das FG den Vorsteuerabzug aus dem Bezug der Eingangsleistungen für die Weihnachtsfeier 2015 zu Recht versagt haben.

Für den Vorsteuerabzug muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang des Eingangs- zum Ausgangsumsatz bestehen, wobei wie folgt zu unterscheiden ist:

Besteht der erforderliche Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers, die steuerpflichtig sind, ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Besteht dieser Zusammenhang demgegenüber nicht zur wirtschaftlichen Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar zu einer unentgeltlichen Entnahme, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Für den Vorsteuerabzug aus Betriebsveranstaltungen ist zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang die hierfür bezogenen Leistungen ausschließlich dem privaten Bedarf der Betriebsangehörigen dienen oder durch besondere Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bedingt sind.

Dient eine Betriebsveranstaltung lediglich dazu, das Betriebsklima durch gemeinsame Freizeitgestaltung zu verbessern, liegt ein ausschließlicher Zusammenhang der für den Betriebsausflug bezogenen Leistungen zum privaten Bedarf des Personals und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Handelt es sich danach um einen zur Entnahmebesteuerung führenden Betriebsausflug, ist der Unternehmer nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG unterbleibt, weil es sich um eine "Aufmerksamkeit" i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG handelt. Aufgrund des dann fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zu einem konkreten Ausgangsumsatz ist über den Vorsteuerabzug nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zu entscheiden.

Vorliegend war die Weihnachtsfeier nicht auf den Verzehr von Speisen und Getränken in festlichem Rahmen beschränkt, sondern erfolgte im Rahmen eines "Kochevents", bei dem die Teilnehmer unter Anleitung von professionellen Köchen das gemeinsame Abendessen selbst zubereiteten. Derartige "Teambuilding-Events" sind allgemein dafür bekannt, dass sie die Leistungsfähigkeit und -bereitschaft der Mitarbeiter in der jeweiligen Abteilung und zwischen den verschiedenen Abteilungen verbessern können und sollen. Die Teilnehmer arbeiten an einem gemeinsamen Ziel, lernen sich dabei besser kennen und entwickeln so ein Gefühl der Zusammengehörigkeit, das zur Verbesserung des Betriebsklimas führen kann.

Obwohl der Kläger nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird dieses Recht durch die Verwendung der Eingangsleistung für eine Dienstleistungsentnahme i. S. v. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ausgeschlossen. Denn die Zuwendungen anlässlich der Weihnachtsfeier erfolgten nicht im Rahmen eines vorrangigen Unternehmensinteresses, hinter dem das Interesse der Beschäftigten an der Feier zurücktritt.

Die Zuwendungen anlässlich der Weihnachtsfeier stellen auch keine "Aufmerksamkeiten" i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG dar, weil die Freigrenze von 110 EUR pro Arbeitnehmer überschritten ist.

6. **Zum Erfordernis der Mehrheitsbeteiligung für die Anwendung der Switch-Over-Klausel**

Ist ein inländischer Steuerpflichtiger nicht zu mehr als 50 % an einer gewerblichen US-Personengesellschaft beteiligt, kann der Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode nicht auf die Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG a. F. gestützt werden.

Hintergrund

Klägerin ist eine deutsche GmbH, die zu 30 % an einer US-amerikanischen Personengesellschaft (Limited Partnership – LP) beteiligt war; diese LP hat weltweit Einkünfte aus Lizenzvergaben erzielt. Die Klägerin ist der Meinung, dass die anteiligen Einkünfte der LP in Deutschland gem. Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Bst. a DBA-USA 1989 freizustellen seien. Das Finanzamt dagegen will die ungünstigere Anrechnungsmethode aufgrund der Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG anwenden, die zu einer Hochschleusung auf das deutsche Steuerniveau führt; hierbei sei es ohne Relevanz, dass die Klägerin nur zu 30 % und nicht zu mehr als 50 % an der LP beteiligt war.

Entscheidung

Die Klage ist begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht die Einkünfte aus der Beteiligung an der LP in die steuerpflichtigen Einkünfte der Klägerin einbezogen, da diese nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989 von der deutschen Besteuerung freizustellen sind. Die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG a. F. setzt zumindest voraus, dass passive Einkünfte erzielt werden und eine niedrige Besteuerung vorliegt, was hier beides erfüllt ist.

Allerdings muss der inländische Steuerpflichtige auch zu mehr als 50 % an der ausländischen Personengesellschaft beteiligt sein; diese Auffassung entspricht der herrschenden Ansicht in der Literatur, widerspricht jedoch dem BMF, Schreiben v. 26.9.2014, IV B 5 - S 1300/09/10003. Der Senat ist der Meinung, dass der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG eine hypothetische Betrachtungsweise anordnet ("... falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ...").

Was unter einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des Außensteuergesetzes zu verstehen ist, wird durch § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG legaldefiniert, und zwar im Sinne einer beherrschten Gesellschaft; hieraus ergibt sich also das Erfordernis einer Beteiligung von mehr als 50 %.