

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Entsprechende Anwendung der Anrechnungsregelung in § 50d Abs. 10 Sätze 5 und 6 EStG für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige bei Fiktion der abkommensrechtlichen Zuordnung von Sondervergütungen zur inländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft
- Redaktionelle Anpassung der Vorschrift in Abs. 6 durch Ersetzung der Wörter „Europäische Gemeinschaft“ durch „Europäische Union“
- Fundstelle: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

§ 26

Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.

(2) § 50d Absatz 10 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(3)–(5) *unverändert*

(6) ^{1–9}*unverändert*. ¹⁰Die Sätze 1 bis 8 sind im Fall der Besteuerung nach Artikel 15 Abs. 2 Satz 2 des Abkommens zwischen der Europäischen **Union** und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (ABl. EU 2004 Nr. L 385 S. 30), entsprechend anzuwenden.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809;
BStBl. I 2013, 802)

...

(11c) ¹§ 26 Abs. 6 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 2. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3112) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. ²§ 26 Abs. 6 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden. ³§ 26 Abs. 6 Satz 1 erster Halbsatz in Verbindung mit Satz 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ⁴§ 26 Abs. 6 Satz 1 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf ausländische Quellensteuern anzuwenden, die von Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 erhoben wurden, die nach dem 18. Dezember 2006 zugeflossen sind. **⁵§ 26 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen § 50d Absatz 10 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) anzuwenden ist.**

...

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Düsseldorf
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Hagena/Klein, Ergänzungen des § 50d EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, ISR 2013, 267; Kudert/Kahlenberg, Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2013, 801; Pohl, Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen gem. § 50d Abs. 10 EStG idF des AmtshilfeRLUmsG, DB 2013, 1572; Salzmann, Weitere Treaty Overrides aufgrund des AmtshilfeRLUmsG, IWB 2013, 405; Ch. Schmidt, Sondervergütungen im Abkommensrecht – Der neue § 50d Abs. 10 EStG: Ein neuer Versuch – Ein neuer Irrtum?, DStR 2013, 1704.

Kompaktübersicht

J 13-1 **Inhalt der Änderungen:** Durch die entsprechende Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG soll gewährleistet werden, dass auch beschränkt KStpfl. zur Anrechnung von ausländ. Steuern berechtigt sind, sofern der andere Vertragsstaat, in dem der Empfänger von Sondervergütungen bzw. Erträgen aus SonderBV ansässig ist, diese Vergütungen/Erträge ebenfalls besteuert. Zudem wurde die Vorschrift in Abs. 6 redaktionell angepasst, indem die Wörter „Europäische Gemeinschaft“ durch die Wörter „Europäische Union“ ersetzt wurden.

Rechtsentwicklung:

J 13-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2007** s. § 26 Anm. 2.

► **AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In einem neuen Abs. 2 wird die entsprechende Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG für kstpf. Rechtssubjekte angeordnet. Der frühere Abs. 2 war als Bestandteil der indirekten Steueranrechnung durch das StSenKG v. 23.10.2000 mit Wirkung ab VZ 2001 aufgehoben und seitdem nicht mehr besetzt worden. In Absatz 6 werden die Wörter „Europäischen Gemeinschaft“ durch die Wörter „Europäischen Union“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 34 Abs. 11c Satz 5 findet Abs. 2 Anwendung auf alle Fälle, in denen § 50d Abs. 10 EStG idF des AmtshilfeRLUmsG anzuwenden ist. Gemäß § 52 Abs. 59a Satz 10 EStG ist die Neuregelung in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. J 13-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 13-4

► **Grund der Änderungen:** Der neue Abs. 2 nimmt Bezug auf den neuen § 50d Abs. 10 zur Zuordnung von Besteuerungsrechten für Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, Satz 2 und Nr. 3, Abs. 1 Satz 2 EStG sowie Erträge aus SonderBV. Dieser wurde ergänzt, weil die bisherige Reichweite der Fiktion nicht zu der vom Gesetzgeber gewünschten Rechtsfolge führte. Durch das JStG 2009 war nur die Fiktion von Sondervergütungen als abkommensrechtl. Unternehmensgewinne geregelt, nicht aber die tatsächliche Zugehörigkeit von Sondervergütungen zu der (inländ.) Betriebsstätte fingiert worden. Nachdem auch der BFH die fehlende Zuordnung der Sondervergütungen zur Betriebsstätte als Anwendungshindernis festgestellt hatte (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32; v. 8.11.2010 – I R 106/09, BFH/NV 2011, 365; v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556), hat der Gesetzgeber die zweite Fiktion mit dem AmtshilfeRLUmsG nachgeholt. Mit den § 50d Abs. 10 Sätze 3 und 4 EStG wird nun angeordnet, dass neben die Fiktion als Teil des Unternehmensgewinns auch die einer Zuordnung zu einer Betriebsstätte tritt (zu Zweifeln im Hinblick auf die nur rechtl., aber fehlende „tatsächlich-funktionale Zugehörigkeit“ s. § 50d EStG Anm. 133b). Zudem sieht § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG nun für den Steuerausländer (Inbound-Konstellation) eine Anrechnung der ausländ. Steuer vor, die der andere Staat auf die Sondervergütungen (oder andere Erträge aus SonderBV) erhoben hat, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer anzurechnen, und zwar auf die deutsche Steuer auf die Einkünfte aus den Sondervergütungen. Die Anrechnung entfällt nach § 50d Abs. 10 Satz 6 EStG, wenn das anzuwendende DBA eine ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte enthält. Diese Anrechnungsregelungen finden über § 26 Abs. 2 entsprechende Anwendung für die KStPflicht. An-

ders als für die Fiktions- und Zurechnungsregelungen des § 50d Abs. 10 EStG, die über § 8 Abs. 1 entsprechende Anwendung auf Körperschaften finden, ist der konkrete Bezug auf die Anrechnungsregelung für beschränkt stpfl. Körperschaften erforderlich, weil § 26 Abs. 1 und 6 im Grundsatz nur die Steueranrechnung bei unbeschränkter StPflcht regeln.

► **Bedeutung der Änderungen:** Die entsprechende Anwendung der Anrechnungsregelung in § 50d Abs. 10 EStG betrifft in erster Linie ausl. (in einem DBA-Staat ansässige) Körperschaften, die als Mitunternehmer an einer gewerblich tätigen PersGes. mit inländ. Betriebsstätte (idR die Geschäftsleitungsbetriebsstätte) beteiligt sind, und von dieser Sondervergütungen (zB Zinsen, Lizenzgebühren) erhalten. Gleiches gilt für Beteiligungen an doppel- oder mehrstöckigen Mitunternehmerschaften sowie für Körperschaften, die persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA mit inländ. Betriebsstätte sind. Die praktische Bedeutung der Regelung wird maßgeblich davon abhängen, wie die FinVerw. die Anforderungen an die Nachweispflicht handhabt, denn die ausl. Körperschaft muss nachweisen, dass der andere Staat die Einkünfte besteuert hat, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer – vollständig oder teilweise – anzurechnen. Zu verfassungsrechtl. Bedenken bzgl. der rückwirkenden Anwendung s. § 50d EStG Anm. 131.

Die Änderung des Absatzes 2 im Detail

- J 13-5 **Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat:** Die Körperschaft muss im anderen DBA-Staat ansässig sein. Hierfür reicht eine Ansässigkeit iSd. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA aus. Eine Fiktion der Ansässigkeit ist trotz des Wortes „gilt“ nach dem Gesetzeszweck nicht erforderlich (zweifelnd Pohl, DB 2013, 1572 [1576]).
- J 13-6 **Anrechnungsbegrenzung auf die anteilig auf die Sondervergütungen entfallende ausländische Steuer:** Nach dem entsprechend anzuwendenden § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG ist die „nachweislich auf diese Einkünfte festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende, anteilige ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Körperschaftsteuer anzurechnen“. Damit wird auf den Anrechnungshöchstbetrag iSd. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG Bezug genommen, begrenzt auf die Einkünfte aus dem SonderBV. Zum Begriff der „festgesetzten, gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten Steuer“ s. § 26 Anm. 36 ff.; zur Vergleichbarkeit der aus-

länd. Steuer s. § 26 Anm. 32. Eine Anrechnung kommt insbes. auch dann in Betracht, wenn der andere Vertragsstaat die deutsche Steuer nur in Höhe der nach dem DBA zulässigen Quellensteuer anrechnet, weil er die Sondervergütungen abkommensrechtl. als Zinsen bzw. Lizenzgebühren behandelt. Die anteilige ausländ. Steuer auf diese Einkünfte wird man auf Basis eines Durchschnittssteuersatzes ermitteln müssen (für Grenzsteuersatz Ch. Schmidt, DStR 2013, 1704 [1708]). Die Anrechnung läuft ins Leere, wenn aufgrund von Verlusten bzw. Verlustvorträgen kein positives inländ. Einkommen erzielt wird. Ein StAbzug ist nicht möglich, weil ein Verweis auf § 34c Abs. 2 EStG fehlt.

Nachweispflicht: Der Stpfl. kann die Zahlung der ausländ. Steuer durch Vorlage entsprechende Unterlagen (zB StBescheid, Quittung über die Zahlung) nachweisen (§ 68b Abs. 1 EStDV). Verlangt der ausländ. Staat ebenfalls den Nachweis einer Zahlung für die Steueranrechnung, wird voraussichtlich keine deutsche (Quellen-)Steuer angerechnet und ein verfahrensrechtl. Zirkel in Gang gesetzt (vgl. Kudert/Kahlenberg, IStR 2023, 801 [806]). J 13-7

Ausschluss bei Doppelbesteuerungsabkommen-Sonderregelungen: J 13-8
Nach dem entsprechend anzuwendenden § 50d Abs. 10 Satz 6 EStG gibt es keine Anrechnung der ausländ. KSt, sofern das DBA eine ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte enthält. Damit sind Sonderregelungen für Sondervergütungen gemeint, die das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat zuordnen (zB Art. 7 Abs. 7 DBA-Österreich; Art. 7 Abs. 7 DBA-Schweiz; vgl. § 50d EStG Anm. 134; aA Salzmann, IWB 2013, 405 [408]: Regelungen im Methodenartikel zu Qualifikationskonflikten). Allerdings schließen diese nach Satz 1 bereits grds. die Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG aus.

