

BFH: Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung

In einem AdV-Beschluss stellt der BFH fest, dass nach summarischer Prüfung verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung jedenfalls insoweit bestehen, als die Niedrigsteuerschwelle von 25 % nach dem AStG höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach dem KStG von 22,825 % (unter Einbeziehung der Gewerbesteuer). Dennoch kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass eine Beschwerde im AdV-Verfahren ohne Erfolg bleibt, wenn es ausgeschlossen erscheint, dass die Antragsteller angesichts einer "Nullbesteuerung" der streitigen Einkünfte im Ausland von einer einen Verfassungs- beziehungsweise Unionsrechtsverstoß beseitigenden begünstigenden Rechtslage profitieren könnten.

BFH, Beschluss vom 13.09.2023, I B 11/22

Sachverhalt



Führen etwaige verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der deutschen AStG-Hinzurechnungsbesteuerung, soweit die AStG-Niedrigsteuerschwelle i. H. v. 25 % höher ist als die niedrigste nationale Gesamtsteuerbelastung, zur Gewährung von AdV?

Drei Gesellschafter A, B und C (Antragsteller) waren zu jeweils 1/3 an der in Hongkong ansässigen I Ltd. beteiligt, die Agentur- und Handelsgeschäfte diverser Art betrieb. Die Geschäftsführer der I Ltd. waren nicht dauernd vor Ort, das operative Geschäft wurde von einem angestellten Sachbearbeiter geführt. Eine Besteuerung der Einkünfte der I Ltd. in Hongkong erfolgte nicht.

Ausgehend von einer niedrigen Besteuerung der I Ltd. i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG stellte das Finanzamt einen Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 AStG fest und rechnete diesen den Gesellschaftern jeweils zu 1/3 zu. Hinsichtlich des entsprechenden Feststellungsbescheids wurde AdV beantragt, den das FG abgelehnt hat.

Entscheidung

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass dem AdV-Antrag nicht zu entsprechen sei, auch wenn er bei summarischer Prüfung verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung hat.

Gesetzliche Grundlage

Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), zu mehr als der Hälfte beteiligt, so sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei jedem von ihnen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt (§ 7 Abs. 1 AStG). Zu mehr als der Hälfte beteiligt sind unbeschränkt Steuerpflichtige unter anderem dann, wenn

ihnen allein oder zusammen mit Personen i.S.d. § 2 AStG mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind.

Eine ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung durch eine Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % unterliegen und nicht aus jenen Einkünften stammen, die in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 AStG aufgelistet sind. Die hiernach steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Betrag, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 1 S. 1 AStG).

Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung sind im Streitfall erfüllt

Die I Ltd. hat weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland und an ihr sind in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige zu mehr als der Hälfte beteiligt. Die von der I Ltd. erzielten Dienstleistungseinkünfte sind Einkünfte, die in Hongkong einer niedrigen Ertragsteuerbelastung unter 25 % (hier: 0 %) unterliegen haben. Zudem handelt es sich bei den Einkünften um "passive" Einkünfte, die nicht unter einen der Aktivitätstatbestände des § 8 Abs. 1 AStG zu subsumieren sind.

Verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Zweifel an der Hinzurechnungsbesteuerung

Im Schrifttum werden verfassungsrechtliche und unter Hinweis auf die Kapitalverkehrsfreiheit unionsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung daraus abgeleitet, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (für das Streitjahr 2016) die niedrigste Gesamtsteuerbelastung in Deutschland (unter Einbeziehung der Gewerbesteuer) bei 22,825 % liegt, während die Niedrigsteuerschwelle des § 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AStG bei 25 % ansetzt und damit signifikant höher ist. Der BFH hält diese in der Literatur formulierten Zweifel für gewichtig, da sich eine Niedrigsteuerschwelle, die höher ist als die niedrigste Gesamtsteuerbelastung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland, offenkundig nicht mehr mit der Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile durch das Fehlen einer ausgleichenden Auslandsbesteuerung oder der Sicherstellung einer notwendigen Vorbelastung niedrig besteuerteter Gewinne ausländischer Gesellschaften nach dem Systemwechsel zum Halb-/Teileinkünfteverfahren sachlich rechtfertigen lasse. Nach Ansicht des BFH wird zu Recht werde darauf hingewiesen, dass das Festhalten an dieser Niedrigsteuerschwelle geeignet ist, den "Charakter der Hinzurechnungsbesteuerung" von einer Maßnahme zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Gebiete in die Richtung eines generellen Anrechnungssystems zu ändern, in dem alle betroffenen ausländischen Einkünfte einer inländischen Besteuerung unterworfen werden sollen und dabei insbesondere dann, wenn der (im Ausland schon besteuerte) Hinzurechnungsbetrag einer inländischen (und damit gewerbesteuerpflichtigen) Kapitalgesellschaft zugeordnet wird, Anrechnungsdefizite entstehen.

Keine Gewährung von AdV

Diese Zweifel hält der BFH allerdings in der Streitgegenständlichen Konstellation einer ausländischen Ertragsteuerbelastung der Zwischengesellschaft von 0 % und der Zuordnung der Hinzurechnungsbeträge an natürliche Personen für nicht geeignet, die Rechtsstellung der Antragsteller im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung der ihnen zugerechneten Hinzurechnungsbeträge zu verbessern. Das FG habe rechtsfehlerfrei unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellung ablehnen können (BFH-Urteil vom 18.12.2019, I R 59/17; BFH-Beschluss vom 30.09.2020, I R 12/19 (I R 78/14)).

Die verfassungsrechtlichen Zweifel könnten sich zwar dahin auflösen, dass der Gesetzgeber die Niedrigsteuergrenze auf 22,825 % (unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer) bzw. 15,825 % (ohne Gewerbesteuer) senkt. In Anbetracht der "Nullbesteuerung" der Einkünfte der Zwischengesellschaft in Hongkong könnten die Antragsteller jedoch von einer solchen Änderung nicht profitieren.

Unionsrechtliche Zweifel führen nicht zu vollständigen Unanwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung

Das Gleiche gelte für die aufgeführten unionsrechtlichen Zweifel. Selbst wenn der EuGH einen Verstoß gegen das Unionsrecht in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung feststellen würde, würde dies nicht zur vollständigen Unanwendbarkeit oder Nichtigkeit der nationalen Vorschriften zur AStG-Hinzurechnungsbesteuerung führen.

Unwahrscheinlichkeit einer begünstigenden Gesetzesänderung

Weiterhin hält der BFH es für ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber eine neue Rechtslage schaffen könnte, die die Antragsteller im vorliegenden Fall begünstigen würde, indem er die Hinzurechnungsbesteuerung vollständig abschafft.

Betroffene Normen

§ 7 AStG, § 8 AStG, § 10 Abs. 1 S. 1 AStG

Streitjahr: 2016

Anmerkungen

Im Rahmen des Gesetzes zur „Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weitere Begleitmaßnahmen“ (siehe [Deloitte Tax-News](#)) ist geplant, dass die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung von 25 % auf 15 % reduziert wird. Sollte diese Änderung eintreten, ist die Rechtsprechung des BFH trotzdem für viele deutsche Unternehmen mit ausländischen Zwischengesellschaften von enormer Bedeutung, da diese sowohl für die jetzige Rechtslage als auch für Altfälle relevant ist.

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Beschluss vom 11.02.2022, 2 V 1478/21 F, EFG 2022, S. 557

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 13.09.2023, [I B 11/22](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 18.12.2019, I R 59/17, BFHE 268, S. 30, BStBl. II 2021, S. 270

BFH, Beschluss vom 30.09.2020, I R 12/19 (I R 78/14), BFHE 271, S. 135, BVerfG-anhängig: 2 BvR 923/21

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weitere Begleitmaßnahmen (siehe [Deloitte Tax News](#))

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.