

bewertungsverfahrens einbezogen werden, ist offen. Jedenfalls erscheint es in sachlicher Hinsicht zwingend, dass die Landesfinanzministerien die örtlich zuständigen Finanzbehörden in die Entscheidung miteinbeziehen.

- 73 Wird ein internationales Risikobewertungsverfahren unter deutscher Beteiligung durchgeführt, ist das Bundeszentralamt für Steuern nach **Satz 6** auch dafür zuständig, das Verfahren zu **koordinieren** und die **zwischenstaatliche Amtshilfe** durchzuführen (vgl. auch § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a und Nr. 46b FVG).
- 74 Der eigentliche Kern des internationalen Risikobewertungsverfahrens, die **Risikobewertung** erfolgt gemäß **Satz 7 durch die örtlich zuständige Finanzbehörde** unter Mitwirkung und in Abstimmung (nicht: Zustimmung¹) mit dem Bundeszentralamt für Steuern. Örtlich zuständige Behörde ist das für die Besteuerung des Antragstellers i.S.d. Abs. 3 Satz 2 nach dem Einkommen zuständige Finanzamt bzw. bei einer Anregung durch einen anderen Staat das für die Besteuerung des leitenden Unternehmens i.S.d. Abs. 7 Satz 3 nach dem Einkommen örtlich zuständige Finanzamt. Sollte ein solches leitendes Unternehmen nicht existieren, folgt aus Abs. 7 Satz 4 Halbs. 2, dass zwischen den verschiedenen örtlich zuständigen Finanzämtern eine Zuständigkeitsvereinbarung für die Durchführung des internationalen Risikobewertungsverfahrens zu treffen ist. Unklar ist, ob dafür eine Zustimmung der beteiligten Unternehmen i.S.v. § 27 AO erforderlich ist.² Letztlich soll mithin für alle deutschen Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe mit Leitung im Ausland nur ein Finanzamt die Risikobewertung durchführen. Dies soll den effektiven Ablauf des Verfahrens sicherstellen.³

§ 90 AO Mitwirkungspflichten der Beteiligten

(1) ¹Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. ²Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. ³Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

(2) ¹Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. ²Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. ³Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

(3) ¹Ein Steuerpflichtiger hat über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen. ²Die Aufzeichnungspflicht umfasst

1. eine Übersicht über die Geschäftsvorfälle (Transaktionsmatrix),
2. eine Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation) und
3. eine Darstellung der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen), sowie Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten (Angemessenheitsdokumentation).

³Hat ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen im Sinne des Satzes 1 für ein Unternehmen zu erstellen, das Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, so gehört zu den Aufzeichnungen auch ein Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung, es sei denn, der Umsatz des Unternehmens hat im vorangegangenen Wirtschaftsjahr weniger als 100 Millionen Euro betragen. ⁴Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässi-

1 Seer in Tipke/Kruse, § 89b AO Rz. 38 (Stand: Oktober 2024).

2 Bejahend Seer in Tipke/Kruse, § 89b AO Rz. 21 und 40 (Stand: Oktober 2024); a.A. Schmidt, BB 2024, 2903 (2905).

3 BT-Drucks. 20/8628, 150; BR-Drucks. 433, 23, 169.

gen, im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat.⁵Zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen sind zeitnah Aufzeichnungen zu erstellen.⁶Die Aufzeichnungen im Sinne dieses Absatzes sind auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen.

(4)¹Die Finanzbehörde kann jederzeit die Vorlage der Aufzeichnungen nach Absatz 3 verlangen; die Vorlage richtet sich nach § 97.²Die Aufzeichnungen sind innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Anforderung vorzulegen.³Im Fall einer Außenprüfung sind die Transaktionsmatrix nach Absatz 3 Satz 2 Nummer 1, eine nach Absatz 3 Satz 3 zu erstellende Stammdokumentation und die Aufzeichnungen über die außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle ohne gesondertes Verlangen innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorzulegen; hiervon bleibt das Recht der Finanzbehörde unberührt, im Rahmen der Außenprüfung jederzeit die Vorlage der Aufzeichnungen nach Absatz 3 entsprechend der Frist nach Satz 2 zu verlangen.⁴In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist verlängert werden.

(5) Um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Art, Inhalt und Umfang der nach den Absätzen 3 und 4 zu erstellenden Aufzeichnungen zu bestimmen.

A. Grundaussagen der Vorschrift			
I. Überblick	1	2. Ansicht der Finanzverwaltung	50
II. Regelungsgegenstand und Bedeutung der Vorschrift		3. Stand der Rechtsprechung	52
1. Regelungsgrund	3	4. Auslegung der Reichweite der Beweis- mittelvorsorgepflicht	53
2. Regelungsgegenstand	6	V. Rechtsfolge bei Pflichtverletzung	56
3. Rechtsfolgen bei Mitwirkungsversagen	9	D. Aufzeichnungspflicht (Abs. 3)	
III. Anwendungsbereich	11	I. Überblick	57
IV. Rechtsentwicklung		II. Gegenstand der Aufzeichnungspflicht (Abs. 3 Satz 1)	
1. Allgemeine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO	12	1. Einleitung	59
2. Erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO	14	2. Anwendungsbereich in sachlicher Hinsicht	62
3. Aufzeichnungs- und Vorlagepflicht nach § 90 Abs. 3 u. 4 AO	16	3. Anwendungsbereich in persönlicher Hinsicht	63
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	21	4. Anwendungsbereich in zeitlicher Hinsicht	64
B. Allgemeine Mitwirkungspflicht (Abs. 1) und §§ 200, 200a AO		III. Umfang der Aufzeichnungspflicht beim local file (Abs. 3 Satz 2)	
I. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht der Beteiligten (Abs. 1 Satz 1, 2)	23	1. Überblick	65
II. Erweiterung der Mitwirkungspflichten in der Außenprüfung nach §§ 200, 200a AO	26	2. Aufbau des local file	68
III. Umfang der Mitwirkungspflichten (Abs. 1 Satz 2, 3)		3. Transaktionsmatrix (Satz 2 Nr. 1)	68a
1. Überblick	33	4. Sachverhaltsdokumentation (Satz 2 Nr. 2)	69
2. Beispiele aus der Rechtsprechung	37	5. Angemessenheitsdokumentation (Satz 2 Nr. 3)	73
C. Erhöhte Mitwirkungspflicht (Abs. 2)		6. Anwendungserleichterungen für KMU	76
I. Überblick	38	IV. Umfang der Aufzeichnungspflicht bei der Stammdokumentation (Abs. 3 Satz 3, 4)	77
II. Sachaufklärungs- und Beweismittelbeschaf- fungspflicht der Beteiligten (Abs. 2 Satz 1)		V. Umfang der Aufzeichnungspflicht außer- gewöhnlicher Geschäftsvorfälle (Abs. 3 Satz 5 n.F./Abs. 3 Satz 8 a.F.)	82
1. Auslandssachverhalte i.S.v. § 90 Abs. 2 Satz 1 AO	39	VI. Ergänzung der Aufzeichnung (Abs. 3 Satz 6)	83
2. Sachaufklärungs- und Beweismittel- beschaffungspflicht	41	VII. Rechtsfolge bei Pflichtverletzung	84
III. Umfang der Mitwirkungspflichten (Abs. 2 Satz 2)		E. Verrechnungspreisdokumentations- vorlagepflicht (Abs. 4)	
1. Überblick	45	I. Überblick über die Neuregelung	85
2. Beispiele aus der Rechtsprechung	48	II. Auswirkung auf den Rechtsschutz	87
IV. Beweismittelvorsorgepflicht der Beteiligten (Abs. 2 Satz 3)		F. Rechtsverordnung (Abs. 5)	88
1. Einleitung	49	G. Gesteigerte Mitwirkungspflicht nach § 12 StAbwG	89

etriebsstätte desselben Unternehmens.¹ Nicht erfasst sind gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, die auf eine unmittelbare rechtliche Änderung der Gesellschafterstellung abzielen i.S.v. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AStG. Gemeint sind damit reine Korporalakte, die dem Geschäftsvorfall denknötwendig vorgelagert sind und das erforderliche Näheverhältnis i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG erst begründen.² Aus Verwaltungssicht sind beispielsweise Vermögenseinlagen eines Gesellschafters in seine in- bzw. ausländische Gesellschaft nicht vom Gesetzestatbestand erfasst, was der Beteiligte nachweisen muss.³ Mit der Nachweispflicht werden dem Steuerpflichtigen zusätzliche Mitwirkungspflichten auferlegt, die sich m.E. so nicht im Gesetz wiederfinden; obliegt es doch der Finanzverwaltung einen korrekturbedürftigen Geschäftsvorfall i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG nachzuweisen.

3. Anwendungsbereich in persönlicher Hinsicht

Der Anwendungsbereich ist nur für Geschäftsvorfälle zwischen **nahestehenden Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG** eröffnet. Das umfasst neben Kapitalgesellschaften desselben Konzerns auch Betriebsstätten und sonstige nahestehende Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 Satz 1 AStG. Aufzeichnungspflichtig ist der im Inland beschränkt oder unbeschränkt Steuerpflichtige. Soweit **Personengesellschaften und Mitunternehmensschaften** nach § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG als steuerpflichtig gelten, sind sie selbst aufzeichnungspflichtig i.S.v. § 90 Abs. 3 Satz 1 AO.⁴ Dies gilt gleichermaßen für grenzüberschreitende Beziehungen im Bereich des **Sonderbetriebsvermögens**.⁵ 63

4. Anwendungsbereich in zeitlicher Hinsicht

Bei der Erstellung der Aufzeichnungen ist auf die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen, das dem Geschäftsvorfall i.S.v. § 1 Abs. 4 AStG zugrunde liegt. Dieser **ex-ante Ansatz** ergibt sich unmittelbar aus § 90 Abs. 3 Satz 2 AO, der auf die Aufzeichnung von „*Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung*“ abstellt.⁶ Ob dies materiell-rechtlich eine Beurteilung der zwischen nahestehenden Personen festgesetzten Verrechnungspreise allein aus einer ex ante-Sicht verlangt, ist zu bezweifeln.⁷ 64

III. Umfang der Aufzeichnungspflicht beim *local file* (Abs. 3 Satz 2)

1. Überblick

Die **Aufzeichnungspflicht** wird durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („GAufzV“)⁸ **konkretisiert**. Durch die Rechtsverordnung ist der von der Finanzverwaltung erwartete Mindestumfang der Dokumentation näher umschrieben und ein allgemeiner Bewertungsmaßstab dahingehend formuliert worden, dass die „*Dokumentation das ernsthafte Bemühen*“⁹ erkennen lassen soll, die unternehmensinternen Bezie- 65

1 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 28, 30; zur Diskussion vgl. *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 1111 (1112 f.); *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514 (515); *Steinhoff* in Neuling/Willmanns/Busch/Scheibe, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung¹, D Teil 1, Rz. 208.

2 BFH v. 21.1.2016 – I R 22/14, BStBl. II 2017, 336 = IStR 2016, 508 m. Anm. *Ditz/Bärsch*; *Rasch/Mank*, ISR 2018, 73 ff.; *Holinski/Schwarz/Stein*, Der Konzern 2016, 316; *Baumhoff/Kluge*, Ubg 2016, 338 ff.; zur Vorinstanz *Ditz/Bärsch*, IStR 2014, 492 ff.; *Krüger*, IStR 2015, 650 (651); *Haverkamp*, ISR 2014, 190 ff.; im Einzelnen zur Auslegung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG vgl. *Haverkamp/Binding*, ISR 2015, 85 (86 ff.).

3 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 29.

4 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 33 mit Besonderheiten bei Treuhandverhältnissen.

5 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 32; BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Rz. 5.1.2; vgl. auch § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG.

6 Hier kommt auch die Fiktion nach § 1 Abs. 2 Satz 2 AStG zum Tragen; *Schreiber*, DB 2016, 1456 (1458); differenzierend *Cordes/Bärsch* in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise², Rz. 8.105.

7 *Langel/Rofmann*, ISR 2017, 109 (111); *Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 2016, 789 (792); a.A. *Schreiber*, DB 2016, 1456 (1458).

8 Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV) v. 12.7.2017, BGBl. I 2367; kritisch *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 1111; *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 2455 ff.

9 § 1 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV) v. 12.7.2017; *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 1111 (1113).

hungen nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu gestalten. Sie soll zudem nach § 2 Abs. 1 Satz 4 GAufzV einen **sachverständigen Dritten** befähigen, innerhalb angemessener Zeit den Sachverhalt zu verstehen und zu prüfen, ob und inwieweit der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde.¹

- 66 Aus Verwaltungssicht² zielt die Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO insbesondere darauf ab, dass
- sichergestellt wird, dass der Steuerpflichtige die **Anforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes berücksichtigt**,
 - die Steuerverwaltung die notwendigen Informationen erhält, um eine **sachverständige Risikobeurteilung** vornehmen zu können, und
 - die Steuerverwaltung die steuerlich relevanten Informationen erhält, die sie bei der Durchführung einer Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen einander nahestehenden Personen (**Verrechnungspreisprüfungen**) benötigt.
- 67 Die Verrechnungspreisdokumentation ist nach § 2 Abs. 5 Satz 1 GAufzV grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Finanzbehörde Ausnahmen zulassen.

2. Aufbau des *local file*

- 68 Mit dem sog. *local file* in § 90 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 4 GAufzV folgt der Gesetzgeber den Empfehlungen in Anhang II zur Maßnahme 13 des OECD 2015 BEPS-Reports.³ Das *local file* gliedert sich in eine Sachverhaltsdokumentation (Darstellung der Geschäftsvorfälle) und eine **Angemessenheitsdokumentation** (Auswahl und Anwendung der Verrechnungspreismethoden sowie Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung).⁴ Die Dokumentation wird geschäftsvorfallbezogen erstellt.⁵

3. Transaktionsmatrix (Satz 2 Nr. 1)

- 68a Das am 23.10.2024 verkündete BEG IV sieht als Teil des Bürokratieabbaupaketes die Einführung einer sog. Transaktionsmatrix vor.⁶ Bei der Transaktionsmatrix handelt es sich um eine neben *master file* und *local file* separat zu erstellende Übersicht über aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG. Inhaltlich umfasst sie den Gegenstand und die Art der Geschäftsvorfälle,
- die an den Geschäftsvorfällen Beteiligten unter Kennzeichnung von Leistungsempfänger und Leistungserbringer,
 - das Volumen und das Entgelt der Geschäftsvorfälle,
 - die vertragliche Grundlage,
 - die angewandte Verrechnungspreismethode,
 - die betroffenen Steuerhoheitsgebiete und die Angabe, ob die Geschäftsvorfälle nicht der Regelbesteuerung im betreffenden Steuerhoheitsgebiet unterliegen.⁷

Dies soll der Finanzverwaltung eine effiziente und risikoorientierte Identifikation von Prüfungsschwerpunkten ermöglichen.⁸ Ob damit einhergehend der Steuerpflichtige eine Erleichterung bei der Dokumentation von Geschäftsvorfällen erfährt, wie es im Sinne der Bürokratieentlastung wünschenswert wäre, bleibt davon abhängig, ob die Finanzverwaltung tatsächlich vorrangig auf eine Risikobeurteilung anhand der Transaktionsmatrix abstellen und nur anlassbezogen die Vorlage des *local files* fordern wird.⁹ Aufgrund der Auslegungsbedürftigkeit der bisherigen Ausführungen zum konkreten Inhalt der Transaktionsmatrix bleiben wei-

1 BT-Drucks. 15/119, 52; BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 26.

2 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 26.

3 *Lange/Rofmann*, ISR 2017, 109 (110); *Heidecke/Sussick/Marburg*, ISR 2022, 420 (422).

4 *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 1111 ff.; *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 2455 ff.; *Engelen*, ISR 2016, 239 ff.; *Groß*, IStR 2016, 359 ff.; *Rasch*, IWB 2016, 438 ff.; *Nientimp/Stein/Schwarz*, Ubg 2016, 399 ff.; *Cordes/Bärsch* in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise², Rz. 8.16.

5 *Cordes/Bärsch* in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise², Rz. 8.46 m.w.N.

6 Viertes Gesetz zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratieentlastungsgesetz) v. 23.10.2024, BGBl. I 2024, 323; *Baum* in AO-eKommentar (Stand: November 2024), § 90 AO Rz. 33.

7 BT-Drucks. 20/13015, 98.

8 *Baum* in: AO-eKommentar, § 90 AO, Kapitel D, Rz. 33; *Redeker/von Abel*, ISR 2024, 395 ff.

9 *Engelen/Hagemeyer*, IWB 2024, 919 ff.

tere Regelungen insbesondere in der GAufZ abzuwarten.¹ Nach Art. 97 § 37 EGAO ist die Transaktionsmatrix für alle Veranlagungszeiträume ab dem 1.1.2025 zu erstellen.

4. Sachverhaltsdokumentation (Satz 2 Nr. 2)

Für die **Sachverhaltsdokumentation** sind nach § 1 Abs. 2 GAufZV Aufzeichnungen über die Art, den Umfang und die Abwicklung sowie über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsvorfälle zu erstellen. Dies umfasst u.a. eine Darstellung der Beteiligungsverhältnisse, der Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen sowie eine Funktions- und Risikoanalyse bezüglich jedes Geschäftsvorfalles. Aufgrund der Änderung der Vorlagepflichten nach § 90 Abs. 4 Satz 3, 4 AO i.d.F. des BEG IV empfiehlt sich für die Praxis ein modularer Aufbau, der die Vorlage einzelner Geschäftsvorfälle auf Nachfrage ermöglicht.

Bei der Sachverhaltsdokumentation handelt sich um eine **Ist-Dokumentation**.² Das heißt, es werden grds. nur Geschäftsvorfälle und Tatsachen dokumentiert, die tatsächlich eingetreten sind. Hypothetische Alternativüberlegungen sind nicht aufzeichnungspflichtig. Mit Beschluss vom 15.2.2022 hat der BFH³ jedoch eine Aufzeichnungs- und Vorlagepflicht für den Fall angenommen, dass der Steuerpflichtige im gesamten Verwaltungsverfahren einen Geschäftsvorfall unterstellt hat, wenngleich sich dessen Vorliegen im Nachhinein als unrichtig herausstellt. Bei der Pflicht zur Sachverhaltsdokumentation kommt es mithin nicht auf die objektive Sachlage, sondern auf den (subjektiven) Vortrag des Steuerpflichtigen an.

Eine **Wesentlichkeitsgrenze** für die Aufzeichnungspflicht sehen weder § 90 Abs. 3 Satz 2 AO noch die Regelungen der GAufZV vor.⁴ Ob die Aufzeichnungen hinsichtlich eines bestimmten Geschäftsvorfalles unverwertbar sind oder gar nicht vorgelegt wurden, bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalles. Unabhängig davon hat der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 3 Satz 6 AO n.F. (§ 90 Abs. 3 Satz 10 AO a.F.) stets ein **Recht auf Nachbesserung**.⁵

Seit der **Gesetzesänderung** durch das Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 20.12.2016⁶ und der anschließenden Neufassung der GAufZV⁷ verlangt § 4 Abs. 1 GAufZV eine Darstellung der organisatorischen und operativen Struktur sowie der lokalen Managementstruktur und der Berichtslinien des inländischen Steuerpflichtigen, dessen Tätigkeitsbereiche und seine Geschäftsstrategie. Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse ist nach § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufZV eine Gewichtung der wechselseitigen Beiträge vorzunehmen.⁸ Zusätzlich wird die Beschreibung der Wertschöpfungskette und die Darstellung der jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge der an dem Geschäftsvorfall beteiligten nahestehenden Personen gefordert.

5. Angemessenheitsdokumentation (Satz 2 Nr. 3)

Die **Angemessenheitsdokumentation** soll das **ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen** belegen, für Zwecke der steuerlichen Einkünfteermittlung den Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Die Aufzeichnungen haben die angestellten **Überlegungen widerzuspiegeln** und für einen sachverständigen Dritten **innerhalb einer angemessenen Frist nachvollziehbar** zu machen.⁹ Hierzu muss der Steuerpflichtige die tatsächlich angewandte Verrechnungspreismethode sowie die Überlegungen darstellen, die im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung zur Preisbestimmung herangezogen wurden. Zudem muss der Steuerpflichtige begründen, warum die angewandte Verrechnungspreismethode aus seiner Sicht¹⁰ angemessen ist. Der Steuerpflichtige ist – m.E. vor dem Hintergrund des Rangverhältnisses zwischen § 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO syste-

1 Engelen/Hagemeier, IWB 2024, 918 ff; Redeker/von Abel, ISR 2024, 395 f; Vögele in Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise⁶, Kapitel 8, Rz. 296a.

2 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 41.

3 BFH v. 15.2.2022 – I B 55/21 (AdV), juris = DStRK 2022, 211 m. Anm. Haverkamp/Meinert.

4 Zum Meinungsstand hinsichtlich einer Unverwertbarkeitsschwelle vgl. Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111 (1114).

5 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 66; Zech/Nordmeyer, IWB 2022, 925 ff.

6 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.9.2016, BGBl. I 2016, 3000.

7 BR-Drucks. 404/17.

8 Kritisch Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 2455 (2456); Treidler/Grothe, IStR 2018, 194 (194 ff.).

9 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 44; kritisch Cordes/Bärsch in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise², Rz. 8.135.

10 BFH v. 10.5.2001 – I S 3/01, DB 2001, 1180; Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111 (1115) m.w.N.

matisch falsch¹ – im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation nach § 4 Abs. 1 GAufzV zur Vorlage vorhandener Unterlagen zur **Verprobung der Verrechnungspreise** verpflichtet. Die Finanzverwaltung verlangt insoweit die Vorlage² von

- steuerlich relevanten Unterlagen und Bilanzen aller Beteiligten (HB II),
- der Verrechnungspreisrichtlinie der Unternehmensgruppe und
- einer Darstellung des Datenbanksuchprozesses und des Datensets in elektronischer Form (§ 4 Abs. 3 GAufzV).

- 74 Überschießend verlangt die Finanzverwaltung zudem bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs eine **Sensitivitätsanalyse**, mittels derer bestimmt werden kann, welche Variation der Bewertungsparameter zu welchen Änderungen der Bewertung führt.³ Hierfür fehlt jegliche Rechtsgrundlage.⁴
- 75 Erfolgt die Verrechnungspreisbestimmung auf Planzahlenbasis, wird zu Recht ein regelmäßiger **Abgleich zwischen den Plan- und den Ist-Werten** verlangt, um rechtzeitig auf einen geänderten Geschäftsverlauf reagieren zu können.⁵ Dazu getroffene Maßnahmen sind zu **begründen** und **aufzuzeichnen**. Weicht die **tatsächlich eingetretene Entwicklung erheblich** von der erstellten Prognose ab, habe der Steuerpflichtige die Abweichungen aufzuzeichnen und darzulegen, dass diese auf unerwarteten Umständen (z.B. außergewöhnlichen Kosten, Wirtschaftskrisen, Naturkatastrophen) beruhen, die er in seiner vorsichtigen kaufmännischen Prognose nicht berücksichtigen konnte. Unter Umständen seien laut Stimmen in der Literatur Jahresend-anpassungen sachgerecht.⁶ Richtig ist, dass trotz Aufhebung der sog. Sperrwirkungsrechtsprechung durch den BFH⁷ Jahresend-anpassungen weiterhin zulässig sind.⁸ Eine Pflicht zu ihrer Durchführung, wie sie die Finanzverwaltung fordert,⁹ besteht über den Einzelfall hinaus aber nicht.

6. Anwendungserleichterungen für KMU

- 76 Nach § 6 GAufzV bestehen Erleichterungen für Unternehmen mit geringen Gruppenumsätzen.¹⁰ Die Anwendungserleichterung für kleine und mittlere Unternehmen („KMU“) entspricht den Empfehlungen der OECD.¹¹ Nach § 6 Abs. 2 Satz 1 GAufzV unterliegen Unternehmen nicht der Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO, bei denen die Entgelte für Lieferbeziehungen mit nahestehenden Personen höchstens 6 Mio. Euro und die Entgelte für sonstige Leistungen höchstens 600.000 € betragen. Die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bleiben bestehen. Der Beteiligte muss gegenüber der Finanzbehörde nach § 6 Abs. 1 Satz 1 GAufzV Auskünfte erteilen und vorhandene Unterlagen auf Anforderung des Finanzamts vorlegen, die die Verrechnungspreisprüfung und -verprobung erlauben.

IV. Umfang der Aufzeichnungspflicht bei der Stammdokumentation (Abs. 3 Satz 3, 4)

- 77 Nach § 90 Abs. 3 Satz 3, 4 AO müssen Unternehmen, die zu einer multinationalen Unternehmensgruppe gehören neben dem *local file* nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO (s. Rz. 65) zusätzlich eine **Stammdokumentation (master file)** erstellen, mit der ein Überblick über die allgemeine Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und ihre Verrechnungspreissystematik gegeben wird. Inhalt und Aufbau der Stammdokumentation ergibt

1 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.

2 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 51–53.

3 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 47.

4 *Andresen/Hader/Holtrichter*, IStR 2021, 308 (312).

5 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 50.

6 *Greinert/Metzner*, DB 2014, 622 ff.; *Ackermann/Stock/Halbach*, DB 2014, 567 ff.

7 BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394; BFH v. 27.2.2019 – I R 81/17, BStBl. II 2020, 443; BFH v. 27.12.2019 – I R 51/17, BStBl. II 2020, 440; BFH v. 19.6.2019 – I R 32/17, BFHE 266, 142; BFH v. 19.6.2019 – I R 5/17, BFH/NV 2020, 183; BFH v. 19.6.2019 – I R 54/17, BFH/NV 2020, 185; BFH v. 14.8.2019 – I R 21/18, BFH/NV 2020, 759 = ISR 2020, 257 m. Anm. *Haverkamp/Quilitzsch*; BFH v. 14.8.2019 – 34/18, BFH/NV 2020, 757; BFH v. 14.8.2019 – I R 14/18, BFH/NV 2020, 755; BFH v. 18.12.2019 – I R 72/17, BFH/NV 2020, 1049; BFH v. 19.2.2020 – I R 19/17, BStBl. II 2021, 223; BFH v. 9.6.2021 – I R 32/17, BFHE 273, 475; BFH v. 13.1.2022 – I R 15/21, BFHE 276, 1 = DStRE 2022, 833 = DStRK 2022, 183 m. Anm. *Haverkamp/Winkelmann*.

8 BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, ISR 2013, 96 m. Anm. *Haverkamp; Tcherniackki/Haverkamp*, Ubg 2019, 555 ff.

9 BMF v. 14.7.2021 – IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 – DOK 2021/0770780, BStBl. I 2021, 1098 Rz. 3.79.

10 BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 – DOK 2020/1174240, BStBl. I 2020, 1325 Rz. 38, 39.

11 OECD, Abschlussbericht v. 5.5.2015 „*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country-Reporting, Action Item 13 – 2015*“, 19 unter D.3.

folgt.¹ Beteiligungen, die nicht begünstigungsfähig sind, weil die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung **nicht im Inland oder in der EU bzw. dem EWR** hat, werden demnach nicht einbezogen (s. Rz. 9).² Die Rechentechnik der Verbundvermögensaufstellung ist erforderlich, wenn zum begünstigungsfähigen Vermögen unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen an Personengesellschaften im Inland oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder unmittelbare oder mittelbare Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland oder Anteile an entsprechenden Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland gehören.³

G. Feststellungsverfahren (Abs. 10)

- 50 Eingeführt durch das ErbStRG 2016 und erweitert durch das JStG 2020⁴ wurde für Erwerbstatbestände nach dem 28.12.2020 festgelegt, dass Gegenstand der Feststellung folgende Werte sind: die Summen der gemeinen Werte der normalen und jungen Finanzmittel, des jungen und normalen Verwaltungsvermögens, der Schulden und das Betriebsvermögen, das **Drittstaaten-Betriebsstätten** zuzuordnen ist.⁵

§ 13d ErbStG Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

(1) Grundstücke im Sinne des Absatzes 3 sind mit 90 Prozent ihres Werts anzusetzen.

(2) ¹Ein Erwerber kann den verminderten Wertansatz nicht in Anspruch nehmen, soweit er erworbene Grundstücke auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. ²Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen im Sinne des Absatzes 3 auf einen Miterben überträgt. ³Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

(3) Der verminderte Wertansatz gilt für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile,

1. die zu Wohnzwecken vermietet werden,
2. bei Belegenheit in einem Drittstaat nur, wenn dieser Drittstaat auf Grund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen verpflichtet ist, der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 1 des Steueroasen-Abwergesetzes in Bezug auf die Erbschaftsteuer Amtshilfe zu leisten; das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht im Bundessteuerblatt Teil I eine Liste der Drittstaaten, die diese Voraussetzungen erfüllen,
3. die nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a gehören.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Überblick	1
II. Regelungsgegenstand und Bedeutung	2
III. Anwendungsbereich	3

IV. Rechtsentwicklung	4
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	5
B. Begünstigte Grundstücke oder Grundstücksteile	7

1 R E 13b.29 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2019.

2 Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 184 (Stand: August 2022).

3 R E 13b.29 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019.

4 Jahressteuergesetz 2020, BGBl. 2020 I Nr. 65.

5 Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 198 (Stand: August 2022).

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Überblick

§ 13d ErbStG sieht für zu **Wohnzwecken** vermietete inländische und ausländische Immobilien einen **um 10 % verminderten Wertansatz** vor.

II. Regelungsgegenstand und Bedeutung

Laut der Gesetzesbegründung des ErbStRG 2009 soll die teilweise Steuerbefreiung von Wohnimmobilien dazu beitragen, dass das Angebot von Mietwohnungen durch Private wie auch durch Personenunternehmen als Gegenpol gegen die Marktmacht großer institutioneller Anbieter erhalten bleibt. Das breitere Angebot und der stärkere Wettbewerb sollen moderate Mieten sowie eine angemessene Wohnraumversorgung der Bevölkerung garantieren.¹ Auch wenn die Steuerbefreiung der Höhe nach gering ausfällt, findet § 13d ErbStG auf zahlreiche unentgeltliche Erwerbe Anwendung und entfaltet somit eine **erhebliche Bedeutung**.

III. Anwendungsbereich

§ 13d ErbStG n.F. gilt für Erwerbe nach dem 30.6.2016. Der sachliche Anwendungsbereich erstreckt sich auf **bebaute Grundstücke** (z.B. Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum) und **Teile von gemischt genutzten Grundstücken, die zu Wohnzwecken vermietet** werden. Umfasst werden Erwerbe unter Lebenden und Erwerbe von Todes wegen. Auf den Wert des Grundstücks kommt es ebenso wenig an wie auf einen Antrag auf Steuerbefreiung.² Die Begünstigung kommt sowohl für im **steuerlichen Privatvermögen** als auch für im **Betriebsvermögen** gehaltene Immobilien (letztere mit Einschränkungen) in Betracht.³ § 13d ErbStG findet **unabhängig von der Art der Steuerpflicht** (beschränkt oder unbeschränkt) Anwendung. Nach § 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG kann der Befreiungsabschlag auch dann gewährt werden, wenn das Grundstück in einem Drittstaat belegen ist und in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist.⁴

IV. Rechtsentwicklung

§ 13d ErbStG wurde zum 1.1.2009 als § 13c ErbStG a.F. eingeführt. Als mit dem ErbStAnpG 2016⁵ § 13c ErbStG n.F. eingeführt wurde, wurde die Rechtsnorm ohne Änderungen in § 13d ErbStG n.F. verschoben.⁶ Durch das JStG 2024⁷ wurde als Reaktion auf die Entscheidung des EuGH vom 12.10.2023⁸ § 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG geändert und der Anwendungsbereich der Norm – unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen – auf Immobilien in Drittstaaten erweitert.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Die Regelung umfasst Immobilien im **steuerlichen Privatvermögen** und im **steuerlichen Betriebsvermögen**. Letztere aber nur, wenn diese Immobilien nicht schon nach §§ 13a bis 13c ErbStG begünstigt sind. § 13d ErbStG und § 28a ErbStG schließen sich gegenseitig nicht aus.⁹ Schulden und Lasten (insbesondere auch ein Nießbrauchsrecht), die mit dem nach § 13d ErbStG begünstigten Vermögen im Zusammenhang stehenden, können nur anteilig (zu 90 %) abgezogen werden (§ 10 Abs. 6a Satz 1 ErbStG).

1 BT-Drucks. 16/7918, 36.

2 *Gibhardt* in BeckOK, § 13d ErbStG Rz. 6 f. (Stand: Oktober 2024).

3 R E 13d Abs. 4 ErbStR 2019.

4 BT-Drucks. 20/12780, 195.

5 Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

6 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose/Stalleiken², § 13d ErbStG Rz. 4.

7 Jahressteuergesetz 2024, BGBl. I 2024 Nr. 387.

8 EuGH v. 12.10.2023 – C-670/21, BA/FA X, ECLI:EU:C:2023:763, BStBl. II 2024, 576.

9 R E 13d Abs. 4 Satz 5 ErbStR 2019.

- 6 Bei im **Ausland belegen**en Immobilien ist zu beachten, dass Erwerbe solcher Immobilien in der Regel ebenfalls im Belegenheitsstaat steuerpflichtig sind und ein etwaig anzuwendendes **Doppelbesteuerungsabkommen** das Besteuerungsrecht auch dem Belegenheitsstaat einräumt (s. Überblick: AStG und DBA Vorbem. ErbStG Rz. 18). Die inländische teilweise Steuerbefreiung wirkt sich folglich nur aus, wenn der Belegenheitsstaat ebenfalls eine teilweise Steuerbefreiung vorsieht, eine niedrigere Bemessungsgrundlage annimmt oder niedrigere Steuersätze anwendet (oder den Erwerb nicht besteuert). Vorbehaltlich etwaiger anwendbarer DBA-Regelungen sind die im Belegenheitsstaat entrichteten Steuern in Deutschland anrechenbar nach § 21 ErbStG.

B. Begünstigte Grundstücke oder Grundstücksteile

- 7 § 13d Abs. 3 ErbStG schreibt drei Voraussetzungen vor, die für den verminderten Wertansatz **kumulativ** vorliegen müssen.
- 8 Erstens müssen **das bebaute Grundstück oder die Grundstücksteile zu Wohnzwecken vermietet** werden. Maßgebend sind die Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt. Eine Behaltensverpflichtung oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken besteht nicht.¹ Ist ein zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmtes Grundstück im Besteuerungszeitpunkt nicht vermietet, z.B. wegen Modernisierung oder wegen Leerstands bei Mieterwechsel, kann für das Grundstück der Befreiungsabschlag trotzdem in Anspruch genommen werden.² Wenn der Mieter die Wohnung teilweise für andere Zwecke als Wohnzwecke nutzt (gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit), ist dies unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt.³
- 9 Zweitens dürfen die **Immobilien nicht bereits begünstigtes Betriebsvermögen nach §§ 13a bis 13c ErbStG** sein. Allerdings können auch im steuerlichen Betriebsvermögen gehaltene Immobilien unter die Begünstigung von § 13d ErbStG fallen, wenn die Voraussetzungen von § 13a ErbStG nicht erfüllt werden oder wenn es sich bei der vermieteten Immobilie um junges Verwaltungsvermögen handelt.⁴ § 13d ErbStG findet jedoch keine Anwendung auf Grundstücke **im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft**.⁵
- 10 Drittens muss die Immobilie nach § 13d entweder in Deutschland oder in einem Drittstaat belegen sein, welcher auf Grund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen verpflichtet ist, der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen in Bezug auf die Erbschaftsteuer Amtshilfe zu leisten. Die Drittwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit erstreckt sich nämlich über die Grenzen der EU bzw. des EWR hinaus und wird bei Wohnimmobilien nicht von der Niederlassungsfreiheit überlagert.⁶ Das FG Köln⁷ hatte daher im Jahr 2021 im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH die Frage vorgelegt, ob § 13d ErbStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 bis 65 AEUV vereinbar ist. Im vorgelegten Fall erhielt ein Vermächtnisnehmer einen hälftigen Anteil an im steuerlichen Privatvermögen gehaltenen, in Kanada belegen und zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien. Das Finanzamt verwehrte die Anwendung der teilweisen Steuerbefreiung gem. § 13c ErbStG a.F. (bzw. § 13d ErbStG a.F.) aufgrund der Belegenheit im Drittland. Der **EuGH** entschied die Frage im Jahr 2023 zugunsten des Steuerpflichtigen.⁸ Durch das **Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024)**⁹ wurde als Reaktion auf das EuGH-Urteil § 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG insofern geändert, als die Begünstigung des § 13d ErbStG auch auf in **Drittstaaten belegene Immobilien** anzuwenden ist, wenn in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist.

1 R E 13d Abs. 2 ErbStR 2019.

2 R E 13d Abs. 6 ErbStR 2019.

3 R E 13d Abs. 7 ErbStR 2019.

4 R E 13d Abs. 4 ErbStR 2019.

5 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose/Stalleiken², § 13d ErbStG Rz. 3; R E 13d Abs. 5 ErbStR 2019.

6 *Jülicher* in T/G/J/G, § 13d ErbStG Rz. 16 (Stand: September 2024) mit Verweis auf EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11, ECLI:EU:C:2012:481 – Scheunemann, DStR 2012, 1508.

7 FG Köln v. 2.9.2021 – 7 K 1333/19, DStRE 2022, 1188.

8 EuGH v. 12.10.2023 – C-670/21, BA/FA X, ECLI:EU:C:2023:763, BStBl. II 2024, 576.

9 Jahressteuergesetz 2024, BGBl. I 2024 Nr. 387.

die hinzurechneten Einkünfte mangels zwischenzeitlicher Ausschüttungen an den Steuerpflichtigen den Veräußerungsgewinn erhöhen.

- 39 Diese Kürzungsmöglichkeit ist auch anzuwenden auf Gewinne aus der **Veräußerung** von Investmentanteilen (Anteile an einem Kapitel-2-Investmentfonds) nach § 19 InvStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 3 InvStG) und auf Gewinne aus der Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen (Anteile an einem Spezial-Investmentfonds) nach § 49 InvStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 Nr. 3 InvStG), wenn der (Spezial-)Investmentfonds für den Steuerpflichtigen ausländische Gesellschaft oder vermittelnde Gesellschaft (bei mittelbar gehaltenen ausländischen Zwischengesellschaften, s. oben Rz. 20) ist.

2. Steuerentstrickung bei (Spezial-)Investmentanteilen

a) (Keine) Wegzugsbesteuerung im Privatvermögen

- 40 (Spezial-)Investmentanteile sollen unabhängig von der Beteiligungshöhe des Anlegers nicht von § 6 AStG erfasst werden, da es sich nicht um Anteile i.S.d. § 17 EStG¹ handele.² Dies ist im Ergebnis überzeugend und ergibt sich u.E. aus der für sämtliche (Spezial-)Investmentfonds, d.h. unabhängig von der Rechtsform des (Spezial-)Investmentfonds³, geltenden Fiktion als Zweckvermögen oder Vermögensmasse im Sinne des KStG.⁴ Somit ist auch für Anteile an einem (Spezial-)Investmentfonds in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die Anwendung des § 6 AStG ausgeschlossen.⁵ Da es im Privatvermögen außerhalb des § 6 AStG keine Wegzugsbesteuerung gibt, kommt es folglich für im Privatvermögen gehaltene (Spezial-)Investmentanteile bis zur Geltung der Änderungen durch das JStG 2024 (zur Einführung einer investmentsteuerlichen Wegzugsbesteuerung vgl. Rz. 41a–41e) nicht zu einer Wegzugsbesteuerung.
- 41 Sollte das Investmentvehikel aus dem Anwendungsbereich des InvStG herausfallen, greifen die Fiktionen des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 InvStG nicht und die Anwendbarkeit des § 6 AStG für die Anteile an einem als Kapitalgesellschaft strukturierten Investmentvehikel lebt wieder auf.⁶
- 41a Sowohl die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht des Anlegers infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts als auch die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person sowie subsidiär der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der (Spezial-)Investmentanteile führen grds. jeweils zu einer **fiktiven Veräußerung von (Spezial-)Investmentanteilen zum gemeinen Wert** (§ 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–3 InvStG; § 49 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 InvStG).⁷ Im Zuge der fiktiven Veräußerung kommt es zu einer Besteuerung ohne effektiven Geldfluss (sog. „**dry-income-Besteuerung**“).⁸ Auch im Rahmen der investmentsteuerlichen Wegzugsbesteuerung sind allerdings die Regelungen zur **vorübergehenden Abwesenheit** sowie zur **siebenjährigen Stundungsmöglichkeit** entsprechend anzuwenden (§ 19 Abs. 3 Satz 3 InvStG und § 49 Abs. 5 Satz 3 InvStG jeweils i.V.m. § 6 Abs. 3 und Abs. 4 AStG).⁹ Die §§ 19 Abs. 3 und 49 Abs. 5 InvStG finden erstmals Anwendung auf Fälle, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht des Anlegers **nach dem 31.12.2024** endet, die (Spezial-)Investmentanteile nach dem 31.12.2024 unentgeltlich übertragen werden oder der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland nach dem 31.12.2024 eingetreten ist (§ 57 Abs. 10 Nr. 7 und Nr. 8 InvStG). Auf den Zeitpunkt der Anschaffung der (Spezial-)Investmentanteile kommt es hingegen nicht an.¹⁰
- 41b Maßgebend ist, dass der Anleger eine natürliche Person ist, die die in § 6 Abs. 2 AStG genannten Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland erfüllt und die **(Spezial-)Investmentanteile** un-

1 Von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG werden u.a. Kapitalgesellschaften und vergleichbare ausländische Gesellschaften erfasst.

2 Vgl. *Häck* in F/W/D/S, § 6 AStG Rz. 45, Rz. 112 und Rz. 354 (Stand: Oktober 2023); *Schönfeld*, IStR 2022, 605 (609); *Benecke* in BeckOK, § 6 AStG Rz. 118 (Stand: Mai 2024); *Müller*, EStB 2024, 444 (445 f.); für Anteile an einem (Spezial-)Investmentfonds in der Rechtsform eines Sondervermögens so auch *BT-Drucks. 20/13419, 243*.

3 Vgl. BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl. I 2019, 527, zuletzt geändert durch BMF v. 5.9.2023 – BStBl. I 2023, 1648, Rz. 6.3; a.A. *Mann* in M/J/M², § 6 InvStG Rz. 72.

4 Vgl. hierzu auch *Mann* in M/J/M², § 6 InvStG Rz. 75, der allerdings im Ergebnis für (Spezial-)Investmentfonds in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufgrund des abweichenden Verständnisses der Reichweite der Zweckvermögensfiktion von einer Anwendbarkeit des § 6 AStG ausgeht.

5 Vgl. so im Ergebnis auch *Häck* in F/W/D/S, § 6 AStG Rz. 354 (Stand: Oktober 2023); a.A. *Mann* in M/J/M², § 6 InvStG Rz. 75.

6 Vgl. *Benecke* in BeckOK, § 6 AStG Rz. 118 (Stand: Mai 2024).

7 Vgl. *Müller*, EStB 2024, 444 (447 und 449).

8 Vgl. *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736).

9 Vgl. *Müller*, EStB 2024, 444 (448 f. und 450).

10 Vgl. BT-Drucks. 20/13419, 247.

mittelbar oder mittelbar über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft **im Privatvermögen** hält.¹ Die Regelungen des §§ 19 Abs. 3 InvStG und 49 Abs. 5 InvStG erfassen dabei sämtliche **Anteile an in- und ausländischen (Spezial-)Investmentfonds**, d.h. u.a. auch Anteile an börsengehandelten Investmentfonds, und finden unabhängig davon Anwendung, ob der (Spezial-)Investmentfonds als Sondervermögen oder Kapitalgesellschaft ausgestaltet ist.² Zudem dürften diese Regelungen grundsätzlich auch auf Anteile an (Spezial-)Investmentfonds in der Rechtsform von Personengesellschaften anzuwenden sein.

(Spezial-)Investmentanteile mit unrealisierten Verlusten bleiben in analoger Anwendung des § 6 AStG auch in den Fällen des § 19 Abs. 3 InvStG und § 49 Abs. 5 InvStG außer Acht und **unterliegen nicht der Wegzugsbesteuerung**, sodass im Ergebnis jeweils nur ein positiver steuerlicher Gewinn erfasst wird (§ 19 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 InvStG; § 49 Abs. 5 Satz 7 InvStG).³ Eine verwaltungsseitig akzeptierte Verrechnung zwischen gewinnträchtigen und verlustträchtigen (Spezial-)Investmentanteilen dürfte mit Blick auf die Verwaltungsauffassung zu § 6 AStG⁴ im Rahmen der investmentsteuerlichen Wegzugsbesteuerung nicht zu erwarten sein.⁵ 41c

Die Wegzugsbesteuerung nach § 19 Abs. 3 InvStG greift bei **Anteilen an Investmentfonds** allerdings nur dann, wenn der Anleger unmittelbar oder mittelbar **mindestens ein Prozent der ausgegebenen Investmentanteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung** gehalten hat (§ 19 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a InvStG) oder unabhängig von der prozentualen Anteilshöhe, wenn die **kumulierten Anschaffungskosten der Investmentanteile an dem Investmentfonds mindestens 500.000 € betragen** (§ 19 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 Buchst. b InvStG).⁶ Anschaffungen verschiedener Investmentanteile/verschiedener Fonds (z.B. auch bei Erwerb von Anteilen an Investmentfonds, die denselben Index abbilden) zu jeweils 499.999 € erfüllen den Tatbestand des § 19 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b InvStG also nicht, da die kumulierten Anschaffungskosten von Anteilen an verschiedenen Investmentfonds für § 19 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 Buchst. b InvStG unerheblich sind.⁷ Während hinsichtlich der Grenze von 500.000 € wegen § 1 Abs. 4 InvStG auf die Anteile an einem Teilfonds (Teilgesellschaftsvermögen bzw. Teilsondervermögen, die unter einem Umbrella zusammengefasst werden) abzustellen ist, d.h. die Anschaffungskosten der Teilfonds nicht zusammenzufassen sind, gilt dies bei Anteilsklassen nicht, sodass die Anschaffungskosten von verschiedenen Anteilsklassen an einem Investmentfonds für Zwecke der 500.000 €-Grenze der Wegzugbesteuerung zusammenzurechnen sind.⁸ Ebenso ist auch die Quote nach § 19 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b InvStG jeweils für einen Teilfonds als haftungs- und vermögensrechtlich getrennten Teil gemäß § 1 Abs. 4 InvStG zu ermitteln, während Investmentanteile verschiedener Anteilsklassen eines Investmentfonds zusammen zu betrachten sind. 41d

Da keine mit § 19 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a und b InvStG vergleichbare Regelung in § 49 Abs. 5 InvStG existiert, sind bei **Anteilen an Spezial-Investmentfonds** die prozentuale **Beteiligungshöhe und die Höhe der Anschaffungskosten irrelevant**.⁹ Es soll in den seltenen Fällen, in denen natürliche Personen eine Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds im Privatvermögen halten, ausgehend von den Gesetzesmaterialien vielmehr generell von einer gewichtigen Beteiligung auszugehen sein.¹⁰ 41e

b) Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen

Da auch (Spezial-)Investmentanteile im Betriebsvermögen als Wirtschaftsgüter qualifizieren, besteht die Möglichkeit, dass es gem. **§ 4 Abs. 1 Satz 3 und Satz 4 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG** sowie im Anwendungsbe- 42
reich des § 16 Abs. 3a EStG zu einer Entstrickungsbesteuerung kommen kann.¹¹ Diesbezüglich ergeben sich weder auf der Tatbestandsebene noch auf der Rechtsfolgenseite Besonderheiten, so dass an dieser Stelle u.a. auf die einschlägigen Kommentierungen zu § 4 Abs. 1 Satz 3 ff. EStG und § 12 Abs. 1 KStG verwiesen werden kann (§ 4 EStG Rz. 1 ff.; § 12 KStG Rz. 1 ff.).

¹ Vgl. BT-Drucks. 20/13419, 244; *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736).

² Vgl. BT-Drucks. 20/13419, 243 f. und 246; *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736); so wohl auch *Müller*, EStB 2024, 444 (448 f.).

³ Vgl. *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736 f.); *Müller*, EStB 2024, 444 (447 f. und 449).

⁴ Vgl. BMF v. 22.12.2023 – IV B 5 - S 1340/23/10001 :001, BStBl. I 2023 Sondernummer 1/2023, 2 Rz. 79.

⁵ Vgl. so auch *Müller*, EStB 2024, 444 (448 f.).

⁶ Vgl. *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736).

⁷ Vgl. *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736); so im Ergebnis auch *Müller*, EStB 2024, 444 (450 f.).

⁸ Vgl. *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2736 f.).

⁹ Vgl. BT-Drucks. 20/13419, 246 f.; *Frey/Schober*, DStR 2024, 2732 (2737); *Müller*, EStB 2024, 444 (450).

¹⁰ Vgl. BT-Drucks. 20/13419, 243 und 246 f.

¹¹ Vgl. *Lübbelhusen* in *Berger/Steck/Lübbelhusen*, Investmentgesetz – Investmensteuergesetz, § 2 InvStG 2004, Rz. 37; *Wassermeyer* in *Moritz/Jesch*, InvStG 2004, Einleitung Rz. 9; BT-Drucks. 20/13419, 244; *Müller*, EStB 2024, 444 (447 und 449).

der Körperschaft. Liegen die Voraussetzungen der § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG vor und erzielt die Körperschaft keine Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wird ihr ein **Freistellungsbescheid** erteilt. Erzielt die Körperschaft auch körperschaftsteuer- und gewerbsteuerpflichtiges Einkommen, wird in einer **Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid** bescheinigt, dass sie im Übrigen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreit ist. Der Bescheid nach § 60a AO, der Freistellungsbescheid oder die Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid berechtigen gem. § 63 Abs. 5 AO beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften für Zuwendungen, die sie erhalten, **Zuwendungsbestätigungen** nach § 50 Abs. 1 EStDV auszustellen.

Aus dem Zusammenspiel mit § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG ergibt sich, dass die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG Einkommen aus der ideellen Tätigkeit der Körperschaft, der Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) und Zweckbetrieben erfasst (§ 64 Abs. 1 Halbs. 2 AO). Zu möglichen Verstößen der Steuerbefreiung für Gewinne aus der Vermögensverwaltung und Zweckbetrieben gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot s. § 51 AO Rz. 53.

II. Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Nr. 6 Satz 2)

Insoweit eine gemeinnützige Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, greift die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG gem. § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG nicht. Insoweit wird die Körperschaft also im Grundsatz genauso behandelt wie eine nicht gemeinnützige Körperschaft. Damit soll **Wettbewerbsgleichheit** mit gewinnorientierten Konkurrenten hergestellt werden.

Für gemeinnützige Körperschaften bleiben aber **wesentliche Erleichterungen**: Ist die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft **Zweckbetrieb** i.S.d. §§ 65–68 AO liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, d.h. das erzielte Einkommen ist nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG steuerfrei (s. Rz. 15 ff.). Dasselbe gilt bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die die **Grenze des § 64 Abs. 3 AO** nicht übersteigen, bei denen also die Einnahmen inklusive Umsatzsteuer 45.000 € im Jahr nicht übersteigen. Für die Ermittlung des Gewinns aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb greifen zudem die Erleichterungen in § 64 Abs. 2 AO (Konsolidierung der Ergebnisse aus unterschiedlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben), § 64 Abs. 5 AO (Schätzung in Höhe des branchenüblichen Reingewinns bei der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials) und § 64 Abs. 6 AO (pauschale Ermittlung des Gewinns als 15 % der Einnahmen, insbesondere für Gewinne aus Werbung bzw. Sponsoring).

Nach § 3 Nr. 6 Satz 2 KStG greift die Steuerbefreiung zudem – unabhängig davon, ob ein Zweckbetrieb vorliegt – stets für Betriebe der **Land- und Forstwirtschaft**, weil die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit grundsätzlich nicht gewerblicher Natur ist.¹

Abschnitt II Bemessung der Gewerbesteuer

§ 7 GewStG Gewerbeertrag

§ 50d Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. ⁷Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Absatz 1 des Außensteuergesetzes sind Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen. ⁸Einkünfte, die in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen und nach den §§ 7 bis 13 des Außensteuergesetzes steuerpflichtig wären, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft im Sinne dieser Vorschriften wäre, gelten als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt.

A. Grundaussagen zu Satz 6		B. Sondervergütungen eines Mitunternehmers (Satz 6)	6
I. Überblick	1	C. Grundaussagen zu Satz 7	
II. Regelungsgegenstand und Bedeutung	2	I. Überblick	11
III. Anwendungsbereich	3	II. Regelungsgegenstand und Bedeutung	12
IV. Rechtsentwicklung	4	III. Anwendungsbereich	15
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	5		

¹ *Hawlitschek* in W/G/J-M², § 3 GewStG Rz. 13.

E. Grundaussagen zu Satz 8

Schrifttum: *Adrian/Rautenstrauch/Sterner*, Gewerbesteuer bei der Hinzurechnung, DStR 2017, 1457; *Bergan/Latsch*, Das Jahressteuergesetz 2024 im Überblick – Teil 2: Die Änderungen außerhalb des Einkommensteuerrechts, DStR 2024, 2849; *Ditz/Quilitzsch*, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281; *Kahle/Willner*, Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer, Ubg 2017, 21; *Keilhoff/Sejdija*, Das Lizenzmodell im Lichte der Verschärfungen bei der Gewerbesteuer, FR 2017, 653; *Peterich/Waller*, Der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024, StuB 2024, 498; *Richter/Lentes*, Wozu bedarf es noch der Hinzurechnungsbesteuerung?, IStR 2024, 117; *Schnitger*, Der Entwurf des AHRL-ÄndUmsG, IStR 2016, 637; *Wassermeyer*, Die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages auf der Grundlage des Referentenentwurfs zum Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferrichtlinie v. 31.5.2016.

I. Überblick/Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024

- 24 Gemäß § 7 Satz 8 GewStG gelten passive ausländische Betriebsstätteinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt. Es handelt sich um eine Fiktion, durch die Einkünfte in **Durchbrechung des Territorialitätsprinzips** der Gewerbesteuer unterliegen, obgleich sie aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen. Auf die abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte kommt es für § 7 Satz 8 GewStG nicht an. Eine Kürzung der von § 7 Satz 8 GewStG erfassten Einkünfte wird in § 9 Nr. 2 Satz 2, Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2 GewStG ausdrücklich ausgeschlossen.

II. Regelungsgegenstand und Bedeutung

- 25 Nach der Gesetzesbegründung soll durch § 7 Satz 8 GewStG „(Gewerbe-) Steuervermeidungsmodellen“ entgegen gewirkt werden: Verwiesen wird auf Fälle, in denen eine inländische Gesellschaft Lizenzen oder Markenrechte gegen Entgelt an eine ausländische Personengesellschaft, an der sie beteiligt ist, überlässt und die ausländische Personengesellschaft die Markenrechte bzw. Lizenzen entgeltlich weiterüberlässt.¹ Unterbleibt in solchen Fällen im Ausland die nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorgesehene Besteuerung der Lizenzerträge der inländischen Gesellschaft, bestehen Zweifel, ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 50d Abs. 10 Satz 8 EStG auch für die Gewerbesteuer Wirkung entfalten; diesen Zweifeln soll ausweislich der Gesetzesbegründung durch Einführung von § 7 Satz 8 GewStG begegnet werden.² Die Regelung ist folglich als **Missbrauchsvermeidungsvorschrift** einzustufen, wobei der Anwendungsbereich des § 7 Satz 8 GewStG allerdings deutlich über die in der Gesetzesbegründung genannten „Steuervermeidungsmodelle“ hinausgeht.

Die Einführung von § 7 Satz 8 GewStG ist zudem vor dem Hintergrund der **BFH Entscheidung vom 11.3.2015**³ zu sehen.⁴ In dieser Entscheidung hat der BFH die gewerbesteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags u.a. mit einem Gleichlauf mit der Behandlung von Betriebsstätten begründet.⁵ Dieser „Rechtsfolgengleichklang“⁶ ist durch Einfügung von § 7 Satz 8 GewStG in umgekehrter Richtung herbeigeführt worden, indem neben dem Hinzurechnungsbetrag (§ 7 Satz 7 GewStG) nunmehr auch passive ausländische Betriebsstätteinkünfte der Gewerbesteuer unterliegen. Die Fiktion des § 7 Satz 8 GewStG wirkt steuerbegründend, da sie die zuvor mögliche Kürzung nach § 9 Nr. 2, § 9 Nr. 3 GewStG ausschließt.⁷ Sie geht inhaltlich über eine Korrektur der genannten BFH Rechtsprechung hinaus und durchbricht das Territorialitätsprinzip.⁸

III. Anwendungsbereich

- 26 § 7 Satz 8 GewStG ist erstmals für den **Erhebungszeitraum 2017** anzuwenden (§ 36 Abs. 2a GewStG a.F.⁹). Für § 7 Satz 9 GewStG a.F. fehlte es an einer spezifischen zeitlichen Anwendungsregelung, eine von § 7 Satz 8

1 BT-Drucks. 18/9956, 16.

2 BT-Drucks. 18/9956, 16.

3 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

4 Vgl. BR-Drucks. 406/16, 64.

5 BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

6 Vgl. *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91b (Stand: Oktober 2021).

7 Vgl. *Schnitger* in Frotzcher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 137 (Stand: April 2020); *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91b (Stand: Oktober 2021); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (287).

8 Vgl. *Schiffers* in W/S/M/H², § 7 GewStG Rz. 169; *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 425 (Stand: September 2020): Nicht nur „BFH-Reparaturgesetz“, sondern steuerliche Verschärfung.

9 Zur Fortgeltung dieser Bestimmung vgl. *Hofmeister* in Brandis/Heuermann, § 36 GewStG Rz. 3 (Stand: August 2022).

GewStG abweichende Anwendung dürfte aber schon wegen der inhaltlichen Abhängigkeit von § 7 Satz 8 GewStG ausscheiden.¹ Die durch das ATADUmsG angepasste Fassung des § 7 Satz 9 a.F. fand ab dem **EZ 2022** Anwendung (§ 36 Abs. 3 Satz 4 GewStG).

Der durch das JStG 2024 neu gefasste § 7 Satz 8 GewStG ist gemäß § 36 Abs. 3 Satz 4 GewStG auch für **Erhebungszeiträume vor 2024** anzuwenden. Zur damit verbundenen Rückwirkungsproblematik siehe Rz. 28).

In persönlicher Hinsicht fand § 7 Satz 8 GewStG wegen des Verweises auf § 20 Abs. 2 AStG bislang nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige Anwendung.² Indem die durch das JStG 2024 erfolgte Neuregelung nun auch auf § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG verweist, erweitert sie bei Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen den Anwendungsbereich von § 7 Satz 8 GewStG auf **beschränkt Steuerpflichtige**.³

IV. Rechtsentwicklung

§ 7 Satz 8 und 9 GewStG wurden eingefügt durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amthilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016.⁴ Im Rahmen des ATADUmsG v. 25.6.2021⁵ wurde der Verweis in § 7 Satz 9 GewStG angepasst, da die Ausnahme bei Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nunmehr in § 8 Abs. 2 bis 4 AStG geregelt ist (statt vorher lediglich in § 8 Abs. 2 AStG). Die im Referentenentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz⁶ vorgesehene Aufhebung von § 7 Satz 7 bis 9 GewStG ist letztlich nicht umgesetzt worden.

Die bisherigen § 7 Satz 8 und 9 GewStG wurden im Rahmen des **JStG 2024**⁷ durch einen neu gefassten § 7 Satz 8 GewStG ersetzt.⁸ Der bisherige Verweis auf § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG in § 7 Satz 8 GewStG ist entfallen. Voraussetzung der Besteuerung ist stattdessen nunmehr, dass die ausländische Betriebsstätte der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–13 AStG unterläge, wenn sie eine Kapitalgesellschaft wäre. Die Streichung von § 7 Satz 9 GewStG durch das JStG 2024 hat keine inhaltlichen Auswirkungen, da der nunmehr in § 7 Satz 8 GewStG aufgenommene Verweis auf §§ 7–13 AStG auch § 8 Abs. 2–4 AStG umfasst und deshalb die bislang in § 7 Satz 9 GewStG vorgesehene Ausnahmeregelung obsolet geworden ist.⁹

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 7 Satz 8 GewStG wird flankiert durch einen **Ausschluss von Kürzungen** in § 9 Nr. 2 Satz 2 und Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2 GewStG (s. hierzu § 9 GewStG Rz. 16 ff. und § 9 GewStG Rz. 35). Hierdurch wird verhindert, dass die durch § 7 Satz 8 GewStG begründete Gewerbesteuerpflicht durch entsprechende Kürzungen umgehend rückgängig gemacht wird. In § 8 Nr. 8 GewStG fehlt hingegen ein vergleichbarer Ausschluss der Hinzurechnung. Dies durchbricht die Symmetrie zwischen Kürzungen und Hinzurechnungen, war im Ergebnis aber ohne Auswirkungen, da § 7 Satz 8 GewStG a.F. i.V.m. § 20 Abs. 2 AStG ohnehin keinen Verlustabzug zuließ (was wiederum in sich nicht folgerichtig ist, s.u. Rz. 33), so dass es auf die Frage einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG nicht mehr ankam. Hieran dürfte sich durch die Änderungen des JStG 2024 im Ergebnis nichts geändert haben (siehe Rz. 33).

§ 7 Satz 8 GewStG steht in einem **Konkurrenzverhältnis zu § 7 Satz 6 GewStG**. Während durch § 7 Satz 6 GewStG i.V.m. § 50d Abs. 10 EStG eine Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte erfolgt, wird durch § 7 Satz 8 GewStG in umgekehrter Richtung eine Besteuerung in einer inländischen Betriebsstätte fingiert. Im Ergebnis dürfte § 7 Satz 6 GewStG als speziellere Regelung gegenüber § 7 Satz 8 GewStG vorgehen, d.h.

1 Vgl. *Adrian/Rautenstrauch/Sternner*, DStR 2017, 1457 (1460).

2 Zu Zweifeln an der Folgerichtigkeit dieser Beschränkung vgl. *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (29 f.).

3 Eine durch die Neuregelung bewirkte Erstreckung auf beschränkt Steuerpflichtige erkennen auch *Peterich/Waller*, StuB 2024, 498 (501).

4 BGBl. I 2016, 3000.

5 BGBl. I 2021, 2035.

6 Referentenentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union und die Umsetzung weiterer Begleitmaßnahmen (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG) v. 10.7.2023, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de>.

7 BGBl. 2024 I Nr. 387.

8 Vgl. zur Neuregelung *Bergan/Latsch*, DStR 2024, 2849 (2851); *Peterich/Waller*, StuB 2024, 498 (501).

9 Vgl. BT Drucks. 20/12780, 141.

Einkünfte, die über § 7 Satz 6 GewStG einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wurden, werden nicht durch § 7 Satz 8 GewStG in eine inländische Betriebsstätte zurückgeholt.¹

- 30 **Verfassungsrechtlich** begegnet § 7 Satz 8 GewStG in mehrerer Hinsicht Bedenken. Die Einbeziehung von Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten durchbricht die Belastungsentscheidung der Territorialität² und bedarf deshalb besonderer sachlicher Rechtfertigungsgründe³. Jedenfalls bis zur Absenkung der Niedrigsteuersatzgrenze in § 8 Abs. 5 AStG durch das Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz⁴ setzte eine solche Rechtfertigung unter Gesichtspunkten der **Folgerichtigkeit** u.E. zumindest voraus, dass der Gesetzgeber eine **Anrechnung** der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer ermöglicht (allgemein zur fehlenden Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer s. Einleitung GewStG Rz. 170).⁵ Zudem ist § 7 Satz 8 GewStG als **Treaty Override** an den Maßstäben der Entscheidung des BVerfG vom 15.12.2015⁶ zu messen, wobei aufgrund der weitreichenden Wirkung des § 7 Satz 8 GewStG und der damit verbundenen hohen Eingriffsintensität durchaus Zweifel erhoben werden, ob die Regelung diesen Vorgaben entspricht.⁷

Gemäß § 36 Abs. 3 Satz 4 GewStG ist der durch das JStG 2024 neugefasste § 7 Satz 8 GewStG auch für **Erhebungszeiträume vor 2024** anzuwenden. Die Zulässigkeit dieser **rückwirkenden Anwendung** setzt voraus, dass es sich bei der Neuregelung tatsächlich, wie in der Gesetzesbegründung angenommen, nur um eine Klarstellung handelt.⁸ Das ist u.E. zweifelhaft, da das Verhältnis zwischen § 7 Satz 8 GewStG und abkommensrechtlichen Regelungen in der bisherigen Gesetzesfassung recht eindeutig abgesteckt war und der Anwendungsbereich von § 7 Satz 8 GewStG nun bewusst über den bisherigen Stand hinaus erweitert wird.

F. Gewerbesteuerpflicht passiver Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten (Satz 8)

I. Voraussetzungen der Gewerbesteuerpflicht

- 31 Die Fiktion des § 7 Satz 8 GewStG knüpft an folgende Voraussetzungen an:
- a) ausländische **Betriebsstätte**,
 - b) eines **unbeschränkt Steuerpflichtigen oder beschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG**,
 - c) Erzielung der Einkünfte **in der Betriebsstätte**,
 - d) **passive Einkünfte** i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1–9 AStG
 - e) **niedrige Besteuerung** der Betriebsstätteneinkünfte⁹, und
 - f) Erfüllung der **Beteiligungsanforderungen**: Während für Betriebsstätten die Mindestbeteiligungserfordernisse stets erfüllt sein dürfte (Gleichstellung mit einer 100 % Beteiligung) ist für Personengesellschaften anhand der tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse zu prüfen, ob eine Beherrschung i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG gegeben ist.¹⁰

1 Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (643); *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 434 (Stand: September 2020).

2 *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91b (Stand: Oktober 2021); *Schiffers* in W/S/M/H², § 7 GewStG Rz. 167, 169; *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 425 (Stand: September 2020); *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (28); *Kollruss*, IStR 2017, 522 (531); A.A. *Schnitger* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 137 (Stand: April 2020); *Zieglmaier*, StuB 2017, 145 (146).

3 *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 411 (Stand: September 2020).

4 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen v. 21.12.2023, BGBl. 2023 I, Nr. 397.

5 Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (641): „[...] territoriale Besteuerung ist z.B. auch die wohl einzig denkbare Rechtfertigung dafür, dass für ausländische Einkünfte keine Anrechnung von Steuern auf die Gewerbesteuer möglich ist“. Vgl. auch *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 (287); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (31); *Schnitger* in Frotscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 143 (Stand: April 2020). Seit der Absenkung der Niedrigsteuersatzgrenze in § 8 Abs. 5 AStG auf 15 % Anrechnungsüberhänge bei der Gewerbesteuer nicht mehr zu erwarten, vgl. *Richter/Lentes*, IStR 2024, 117 (119).

6 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359.

7 Vgl. *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 424 (Stand: September 2020). Für verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit dagegen *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 216 (Stand Oktober 2017).

8 Vgl. *Bergan/Latsch*, DStR 2024, 2849 (2851).

9 Bei natürlichen Personen kann sich hier, wie im originären Anwendungsbereich von § 20 AStG auch, das Problem ergeben, wie die Niedrigbesteuerung bei progressiven Steuertarifen festgestellt werden soll. Vgl. dazu *Vogt* in Brandis/Heuermann, § 20 AStG Rz. 34 m.w.N. (Stand: März 2022) zu den insoweit vertretenen Positionen.

10 *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 427 (Stand: September 2020); *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 123 (Stand Oktober 2017).

Auf die abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte kommt es nach den Anpassungen durch das JStG 2024 nicht mehr an (s. Rz. 38). Bei Erfüllung der Voraussetzungen von § 8 Abs. 2–4 AStG unterbleibt die Besteuerung der Betriebsstätteinkünfte (s. Rz. 40).

Vor der Änderung durch das JStG 2024 war umstritten, ob es sich bei § 7 Satz 8 Halbs. 1 GewStG a.F. um eine Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweisung handelte.¹ Im Ergebnis sprachen die wohl besseren Gründe für die Annahme eines **Rechtsgrundverweises**, da eine Einordnung als Rechtsfolgenverweisung im Ergebnis § 7 Satz 8 Halbs. 1 GewStG a.F. ohne eigenständige Tatbestandsmerkmale gelassen und damit praktisch eine (gesetzlich nicht vorgesehene) gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 20 Abs. 2 AStG erforderlich gemacht hätte.² Auch der nunmehr in § 7 Satz 8 GewStG aufgenommene Verweis auf §§ 7–13 AStG ist u.E. als Rechtsgrundverweisung zu verstehen, d.h. es ist anhand der Tatbestandsmerkmale der §§ 7–13 AStG eigenständig zu prüfen, ob die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, wenn die Betriebsstätte eine ausländische Kapitalgesellschaft wäre.

II. Abzug negativer Einkünfte

Durch die Fiktion des § 7 Satz 8 GewStG werden „Einkünfte“ der inländischen Betriebsstätte zugeordnet. Der Wortlaut von § 7 Satz 8 GewStG ließe damit auch eine **Berücksichtigung von Verlusten** passiv tätiger, niedrig besteuert ausländischer Betriebsstätten als **negative Einkünfte** zu. Ein Abzug von Verlusten setzte bislang aufgrund der Bezugnahme von § 7 Satz 8 GewStG a.F. auf § 20 Abs. 2 AStG aber voraus, dass Verluste auch zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 2 AStG gehören, da nur solche Einkünfte im Rahmen des § 7 Satz 8 GewStG a.F. zu berücksichtigen waren. Bis zur Anpassung von § 20 Abs. 2 AStG durch das ATA-DUMsG war die Frage, ob die Norm eine Berücksichtigung von Verlusten zulässt, umstritten und zumindest teilweise wurde eine Berücksichtigung von Verlusten als Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 AStG bejaht.³ Anknüpfend an eine solche Auslegung des § 20 Abs. 2 AStG⁴ wurde verbreitet auch ein Verlustabzug im Rahmen von § 7 Satz 8 GewStG a.F. für möglich gehalten⁵, verbunden mit der Folgefrage, ob der Verlustabzug durch eine Hinzurechnung nach § 8 GewStG wieder rückgängig gemacht wird.⁶ Nachdem in § 20 Abs. 2 AStG ausdrücklich festgeschrieben wurde, dass „ein negativer Betrag [...] nicht zu berücksichtigen“ ist, spricht viel dafür, dass ein Verlustabzug im Rahmen von § 7 Satz 8 GewStG a.F. ausgeschlossen war.

Dieses Ergebnis dürfte auch nach der Neufassung von § 7 Satz 8 GewStG durch das JStG 2024 fortbestehen, da nunmehr § 10 Abs. 1 Satz 2 AStG in Bezug genommen wird, dem zufolge die Hinzurechnung negativer Beträge entfällt. Die sich hieraus ergebende asymmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten ist unter Gesichtspunkten der Folgerichtigkeit allerdings weiterhin schwer nachvollziehbar. Zumindest eröffnet der Verweis auf § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG nunmehr die Möglichkeit einer Verrechnung mit künftigen Einkünften i.S.d. § 7 Satz 8 GewStG.⁷ Dieser Vortrag wird u.E. auch nicht durch § 8 Nr. 8 GewStG ausgeschlossen (trotz der dort fehlenden Ausnahme für Einkünfte i.S.d. § 7 Satz 8 GewStG), denn durch den Verlustvortrag werden die Verluste nicht vom Gewinn aus Gewerbebetrieb „abgesetzt“ i.S.d. Anfangssatz von § 8 GewStG.

1 Für Rechtsfolgenverweisung *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 426 (Stand: September 2020); *Schiffers*, in W/S/M/H², § 7 GewStG Rz. 169; für Rechtsgrundverweisung *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 217 (Stand Oktober 2017); sowie implizit wohl auch *Schnitger*, IStR 2016, 637 (643) und *Keilhoff/Sejdija*, FR 2017, 653 (660). Als reinen „Definitionsverweis“ bezeichnete § 7 Satz 8 Halbs. 1 GewStG a.F. *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91c (Stand: Oktober 2021).

2 Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 217 (Stand Oktober 2017), die aus diesem Grund einen Rechtsgrundverweis annehmen. Siehe auch *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 426 (Stand: September 2020), der für einen Feststellungsbescheid analog § 18 AStG als Grundlagenbescheid für § 7 Satz 8 GewStG plädiert.

3 Vgl. *Becker/Loose/Misere*, IStR 2016, 353 (354 f.) mit Überblick zum Meinungsstand.

4 Den Bezug zur Auslegung von § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG heben z.B. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (28 f.); *Kahlenberg*, NWB 2018, 181 (187) ausdrücklich hervor, so dass sie nach der Anpassung von § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG ggf. zu einem anderen Ergebnis kommen würden.

5 *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642); *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (28 f.); *Adrian/Rautenstrauch/Sternner*, DStR 2017 1457 (1462); *Kahlenberg*, NWB 2018, 181 (187); *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91b (Stand: Oktober 2021).

6 Für Betriebsstätten sollte mangels entsprechender Regelung in § 8 GewStG keine Hinzurechnung erfolgen, während für Personengesellschaften § 8 Nr. 8 GewStG einschlägig wäre, vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642); *Adrian/Rautenstrauch/Sternner*, DStR 2017, 1457 (1462). Siehe dazu auch § 8 GewStG Rz. 18 und Rz. 21.

7 Zur Forderung nach einer solchen nach Rechtslage vor dem JStG 2024 nicht klar geregelten Möglichkeit vgl. *Desens* in Musil/Weber-Grellet², § 7 GewStG Rz. 3.

III. Reichweite der Fiktionswirkung

- 34 Gemäß § 7 Satz 8 GewStG gelten die Einkünfte als „in einer inländischen Betriebsstätte erzielt“. Dies ließe sich dem Wortlaut nach so verstehen, dass die Fiktionswirkung auch das Vorliegen einer **inländischen Betriebsstätte** umfasst. Gegen ein solches weitreichendes Verständnis spricht allerdings, dass § 7 Satz 8 GewStG auf § 2 GewStG aufbaut und nur Anwendung findet, wenn die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 GewStG erfüllt sind.¹ Es würde die Fiktionswirkung überdehnen, wenn sie auch auf das Besteuerungsobjekt der Gewerbesteuer selbst, d.h. die inländische Betriebsstätte, erstreckt wird.² Fehlt es an einer inländischen Betriebsstätte und damit an einem inländischen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG, findet § 7 Satz 8 GewStG folglich keine Anwendung.³ Dies ist z.B. der Fall wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger an einer ausländischen Mitunternehmerschaft beteiligt ist und weder die Mitunternehmerschaft noch der Mitunternehmer über eine inländische Betriebsstätte verfügen.⁴ Ebenso scheidet eine Anwendung von § 7 Satz 8 GewStG aus bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der sein Unternehmen ausschließlich im Ausland betreibt sowie bei einer doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft, die lediglich ihren satzungsmäßigen Sitz im Inland hat.⁵
- 35 Die Fiktionswirkung des § 7 Satz 8 GewStG ist auf die Gewerbesteuer begrenzt und strahlt nicht auf Einkommen- und Körperschaftsteuer aus.⁶ So bleibt es z.B. für § 34d EStG bei der Annahme ausländischer Einkünfte.⁷

IV. Ausschluss von Kaskadeneffekten durch § 9 Nr. 2 Satz 4 GewStG

- 36 Vor dem ATADUmG wurde eine mögliche überschießende Wirkung von § 7 Satz 8 GewStG durch **Kaskadeneffekte** in Personengesellschaftsstrukturen diskutiert. Hintergrund war, dass die auf Ebene der Personengesellschaft nach § 7 Satz 8 GewStG erfolgende Erfassung passiver Betriebsstatteneinkünfte auch auf die Ebene des Mitunternehmers durchschlägt und nach dem Gesetzeswortlaut in beiden Fällen die Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2 GewStG (auf Ebene der Personengesellschaft) bzw. § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG (auf Ebene des Mitunternehmers) ausgeschlossen war.⁸ Die hierdurch zu befürchtende doppelte Besteuerung sollte zwar im Wege der Auslegung korrigiert werden,⁹ wovon auch die Gesetzesbegründung jedenfalls für mehrstöckige Beteiligungsstrukturen ausging¹⁰. Klar geregelt war dies aber nicht. Durch Einfügung von § 9 Nr. 2 Satz 4 i.d.F. das ATADUmG ist nun sichergestellt, dass eine Besteuerung nur einmalig (nämlich grds. auf Ebene der ersten inländischen Mitunternehmerschaft) erfolgt (s. § 9 GewStG Rz. 19).

V. Anwendung von § 7 Satz 8 GewStG bei Beteiligung beschränkt Steuerpflichtiger an einer Personengesellschaft

- 37 Hat eine Personengesellschaft eine ausländische, niedrig besteuerte Betriebsstätte, setzt eine Anwendung von § 7 Satz 8 GewStG eine **Beherrschung** der Personengesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG voraus (s. Rz. 30). Sind an der Personengesellschaft auch beschränkt Steuerpflichtige beteiligt, die nicht die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Satz 4 AStG erfüllen, stellt sich die Frage, ob die Einkünfte der Betriebsstätte in voller Höhe der Gewerbesteuer unterworfen werden (wodurch mittelbar auch die beschränkt Steuerpflichtigen von § 7 Satz 8 GewStG betroffen wären) oder ob die Besteuerung auf den Anteil der unbeschränkt Steuerpflichtigen zu begrenzen ist. U.E. erscheint es vorzugswürdig, auch bei einer über eine Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte die gewerbsteuerliche Erfassung auf den Anteil von unbeschränkt Steuerpflichtigen und be-

1 Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 218 (Stand: Oktober 2017).

2 Vgl. *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642f).

3 *Schnitger* in Frottscher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 138 (Stand: April 2020); *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91c (Stand: Oktober 2021); *Roser* in Lenski/Steinberg, § 7 GewStG Rz. 430 (Stand: September 2020); *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 218 (Stand: Oktober 2017); *Schnitger*, IStR 2016, 637 (642 f.); *Wassermeyer*, IStR 2016, 517 (518); *Keilhoff/Sejdija*, FR 2017, 653 (661).

4 *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 218 (Stand: Oktober 2017).

5 Vgl. *Kraft* in Kraft², § 20 AStG Rz. 85.

6 *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91c (Stand: Oktober 2021).

7 *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91c (Stand: Oktober 2021).

8 Siehe hierzu das Beispiel bei *Schnitger*, IStR 2016, 637 (643). In mehrstöckigen Strukturen setzte sich dieser Effekt kaskadenartig fort, da mit jeder zusätzlichen Ebene ein weiterer möglicher Anwendungsfall von § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG hinzukommt.

9 Vgl. *Drüen* in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91c (Stand: Oktober 2021).

10 BT-Drucks. 18/9536, 61.

schränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 Satz 4 AStG zu begrenzen.¹ Tz. 4.1.1.2.2 des BMF Schreibens vom 26.9.2014² deutet aber darauf hin, dass nach Sicht der Finanzverwaltung das gesamte (positive) Betriebsstatenergebnis der Gewerbesteuer unterliegt.

VI. Keine Anrechnung ausländischer Steuern

Eine **Anrechnung** ausländischer Steuern, die auf die nach § 7 Satz 8 GewStG der Gewerbesteuer unterworfenen Einkünfte erhoben werden, ist im Gewerbesteuergesetz nicht vorgesehen. Der durch § 7 Satz 8 GewStG in Bezug genommene § 12 AStG ist seinem Wortlaut nach auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer begrenzt. Aufgrund der durch das Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes³ umgesetzten Senkung der Niedrigsteuersatzgrenze in § 8 Abs. 5 AStG ist das bisher bestehende Risiko von Anrechnungsüberhängen nunmehr ausgeschlossen.⁴ Bis zu dieser Anpassung erforderte die folgerichtige Umsetzung der Fiktion des § 7 Satz 8 GewStG u.E. eine Anrechnungsmöglichkeit (s. Rz. 29, allgemein zur fehlenden Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer s. Einleitung GewStG Rz. 70).

VII. Unbeachtlichkeit von DBA-Regelungen

In Erweiterung des bisherigen Anwendungsbereichs werden durch die Neuregelung des JStG 2024 passive Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten **unabhängig von der abkommensrechtlichen Behandlung** erfasst, d.h. insbesondere auch dann, wenn Deutschland bereits nach einem DBA das Besteuerungsrecht zuweist. Bisher war Voraussetzung, dass die Einkünfte entweder unter DBA freigestellt (§ 7 Satz 8 Halbs. 1 GewStG a.F. i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG) oder die Einkünfte nicht von einem DBA erfasst werden (§ 7 Satz 8 Halbs. 2 Alt. 1 GewStG a.F.) oder das DBA selbst die Steueranrechnung anordnet (§ 7 Satz 8 Halbs. 2 Alt. 2 GewStG a.F.). Die Erweiterung des Anwendungsbereichs ist vom Gesetzgeber ausdrücklich beabsichtigt⁵ und wohl der wesentliche Anlass der Neuregelung. Entgegen der Einordnung in der Gesetzesbegründung dürfte es sich hierbei aber nicht um eine bloße Klarstellung, sondern um eine Erweiterung des gesetzlich bislang recht klar geregelten Anwendungsbereichs von § 7 Satz 8 GewStG handeln (zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die rückwirkende Anwendung der Neuregelung s. Rz. 30).

VIII. Ausnahme bei Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2–4 AStG

Gemäß § 7 Satz 8 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 2–4 AStG unterbleibt die Besteuerung, wenn nachgewiesen wird, dass in der Betriebsstätte **wesentliche wirtschaftliche Tätigkeiten** i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG ausgeübt werden. Hierdurch wird eine Gleichbehandlung der Betriebsstätte mit einer Zwischengesellschaft sichergestellt. Ob eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, ist anhand der zu § 8 Abs. 2 AStG aufgestellten Grundsätze zu prüfen.⁶

Der entlastende Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist nur für Betriebsstätten in der EU/EWR vorgesehen (§ 8 Abs. 3 AStG). Zudem muss der Staat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, Auskünfte im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches erteilen (§ 8 Abs. 4 AStG). Die bloße vertragliche Verpflichtung zum Informationsaustausch genügt hierfür nicht, vielmehr müssen die Auskünfte tatsächlich erteilt werden.⁷

1 Vgl. *Kahle/Willner*, Ubg 2017, 21 (30). *Schnitter* in Frotzcher/Drüen, § 7 GewStG Rz. 142 (Stand: April 2020). Vgl. auch *Wassermeyer/Schönfeld* in F/W/D/S, § 20 AStG Rz. 216 (Stand: Oktober 2017).

2 BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 1258, Tz. 4.1.1.2.2: „Die Rechtsfolge des § 20 Abs. 2 AStG tritt ungeachtet des Umfangs der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die über eine entsprechende ausländische Betriebsstätte verfügt, ein.“

3 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen v. 21.12.2023, BGBl. 2023 I, Nr. 397.

4 Vgl. *Richter/Lentes*, IStR 2024, 117 (119).

5 Vgl. BT-Drucks. 20/12780, 141.

6 Hierzu etwa *Vogt* in Brandis/Heuermann, § 8 AStG Rz. 448 ff. (Stand: März 2022).

7 *Vogt* in Brandis/Heuermann, § 8 AStG Rz. 476 (Stand: März 2022).