

# ATAD- und weitere internationale steuerliche Themen



Jürgen Sievert  
RA/StB  
Sommersymposium BStBK  
Berlin, 24.6.2021

# Agenda

**A. ATAD-Umsetzungsgesetz**

**B. Neues aus Berlin-Quo Vadis § 1 AStG**

**C. § 50 d Abs. 3 EStG nach  
Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetz**

**D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG,  
EuGH : Irrungen und Wirrungen**

**E. Finale Verluste ohne Ende?**

**F. Aktuelles zum/vom BFH**

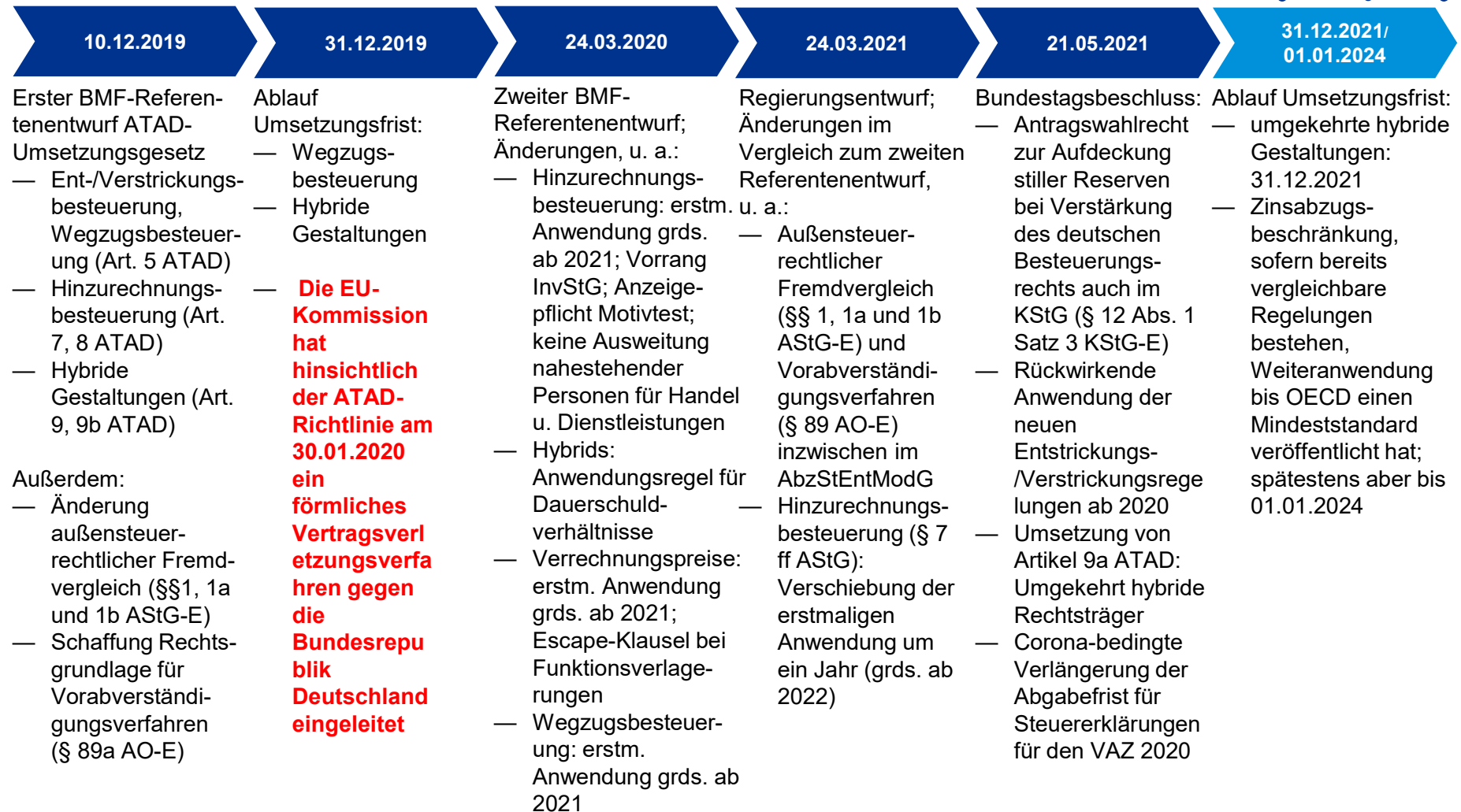
# A. ATAD-Umsetzungsgesetz



# 1. Hintergrund



## EU Anti Tax Avoidance Directive



# 2. Hinzurechnungsbesteuerung

## Zusammenfassung wesentlicher Aspekte und Folgen



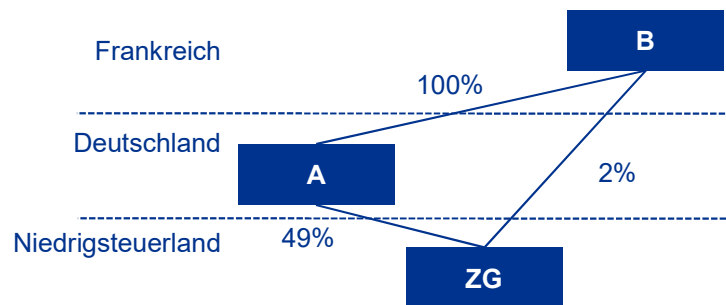
Aspekt	Folgen
<b>Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise statt Inländerbeherrschung</b>	Kann im Einzelfall vorteilhafter/nachteilhafter im Vergleich zur derzeitigen Rechtslage sein: Überprüfung bestehender Outbound-Strukturen
<b>Beibehaltung des Konzepts eines Aktivkatalogs; vereinzelte Erleichterungen und Verschärfungen</b>	<b>Erleichterungen:</b> bei Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und Umwandlungsgewinnen <b>Verschärfungen:</b> keine Ausnahmeregelung mehr für Zinseinkünfte aus im Ausland aufgenommenem Kapital; Dividenden nur dann aktiv, wenn „fiktiv“ § 8b KStG-begünstigt
<b>Beibehaltung Steuersatz Niedrigbesteuerung</b>	Fälle der HZR werden weiter zunehmen, da KSt-Sätze weltweit tendenziell sinken; jährliche Überprüfung der Steuersätze in den Ansässigkeitsstaaten ausländischer Tochtergesellschaften; HZB als Regelfall
<b>Motivtest und Abgabe Steuererklärung bei Nachweis von Substanz</b>	Offen, ob Anforderungen an Nachweis einer wirtschaftlichen Tätigkeit zukünftig höher sein werden  Nach neuer Rechtslage grds. keine Abgabe von Steuererklärungen bei Geltendmachung von § 8 Abs. 2 AStG-E, nur Einreichung einer Anzeige auf amtlichem Vordruck mit entsprechenden Substanzangaben (vermutlich Erleichterung)
<b>Hinzurechnungsbetrag: Änderung des Zurechnungszeitpunkts</b>	In 2022 „doppelte“ Hinzurechnung für die Jahre 2021 und 2022
<b>Einschränkung Vorrang InvStG</b>	Bei ausländischen Gesellschaften, die unter das InvStG fallen, ist künftig tätigkeitsbezogen zu prüfen, ob Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden ist

# 2. Hinzurechnungsbesteuerung

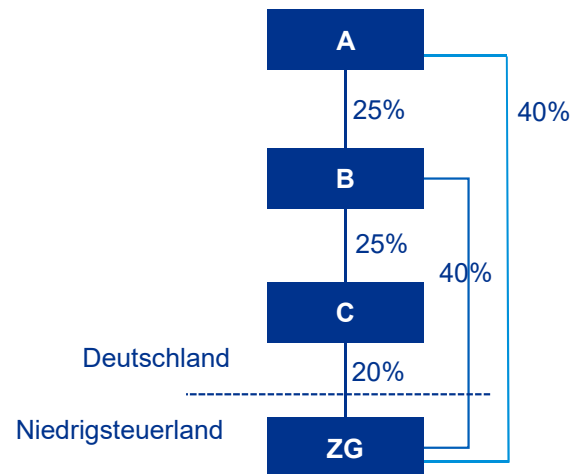
## Gesellschafterbezogene Betrachtung statt Inländerbeherrschung



### Beispiele aus Gesetzesbegründung



- Nach derzeitiger Rechtslage keine Inländerbeherrschung, da Beteiligung der B nicht einzubeziehen ist (keine „Inländer“-Beherrschung)
- Zukünftig wäre Beherrschungstatbestand erfüllt, da Beteiligung der B als verbundenes Unternehmen/nahestehende Person in die Berechnung mit einzubeziehen ist



A, B und C erfüllen künftig jeweils für sich genommen die Voraussetzungen der Beherrschung (bislang keine Inländerbeherrschung bei A, B und C);

**Beherrschungsquote** gemäß RefE:

- **A:** 85% (40% direkt + 40% + [25% x 20%] von B als nahestehender Person)
- **B:** 100% (40% direkt + 60% von A und C als nahestehende Personen)
- **C:** 60% (20% direkt + 40% von B als nahestehender Person)

Die mittelbaren Beteiligungen von A und B an der Zwischengesellschaft werden zwar für Zwecke der **Beherrschungsprüfung**, aber **nicht** für Zwecke der **Hinzurechnungsquote** berücksichtigt, da B und C bereits der HZB unterliegen und der Hinzurechnungsbetrag bei diesen Personen nicht niedrig besteuert ist (§ 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E)

- Aufteilung für die Hinzurechnung: A = 40%, B = 40% , C = 20%

# 2. Hinzurechnungsbesteuerung

## Niedrigbesteuerung



### Geltendes Recht: § 8 Abs. 3 AStG

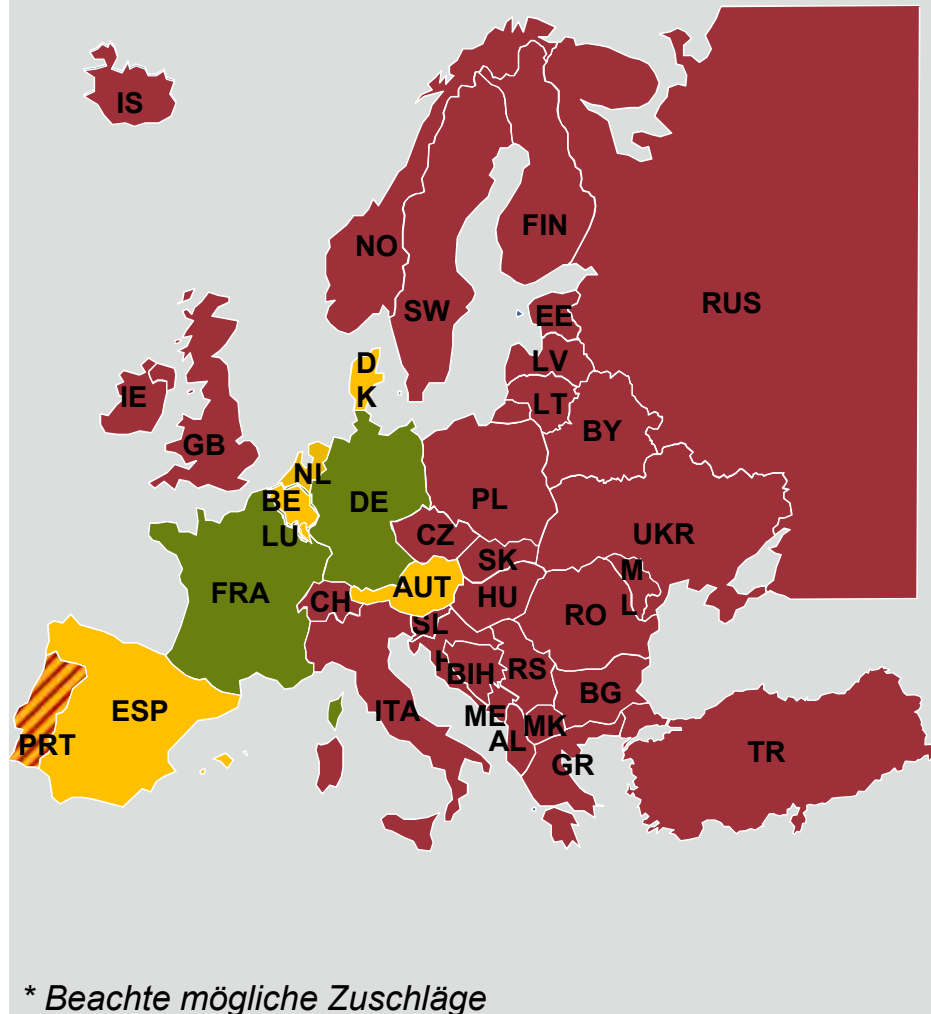
- **Niedrigsteuersatz:** 25%

### Gesetz 2021: § 8 Abs. 5 AStG-E

- **Niedrigsteuersatzschwelle** von 25% soll unverändert bleiben (§ 8 Abs. 5 AStG-E)
  - Absenkung der 25%-Grenze im RegE vom 24.03.2021 nicht vorgesehen
  - Hinzurechnungsbesteuerung entwickelt sich von einer speziellen Abwehrgesetzgebung hin zu der Besteuerung von Investitionen im Ausland als Regelfall
    - Steuersatz Deutschland:
      - 29,83 (Hebesatz 400%)
      - 36,83 (Hebesatz 600%)
      - 22, 83(Hebesatz 200%)
    - Deutschland ist in sich ein Niedrigsteuergbiet
    - S. gegenwärtige Isolation auf der nächsten Folie
    - Aber: Entwicklung aufgrund von globaler Mindeststeuer
      - Treiber: USA
      - Ziel: 15%

# 2. Hinzurechnungsbesteuerung

Niedrigbesteuerung in Europa



Land	Stand 2021	Land	Stand 2021
Albania	15%	Luxembourg	24,94%
Austria	25%	Macedonia	10%
Belarus	18%	Moldova	12%
<b>Belgium</b>	25%	Montenegro	9%
Bosnia Herzegovina	10%	Netherlands	25%
Bulgaria	10%	Norway	22%
Croatia	18%	Poland	19%
Cyprus	12,5%	Portugal	21%*
Czech Republic	19%	Romania	16%
Denmark	22%	Russia	20%
Estonia	20%	Serbia	15%
Finland	20%	Slovakia	21%
<b>Greece</b>	24%	Slovenia	19%
Hungary	9%	Spain	25%
Iceland	20%	Sweden	20,6%
Ireland	12,5%	Switzerland	14,93%*
Italy	24%	Turkey	20%
Latvia	20%	Ukraine	18%
Liechtenstein	12.5%	United Kingdom	19%
Lithuania	15%		



# 2. Hinzurechnungsbesteuerung



## Motivtest

---

### Geltendes Recht: § 8 Abs. 2, 3 AStG

- **Motivtest:** Gegenbeweismöglichkeit in EU-/EWR-Fällen
  - **§ 8 Abs. 2 Satz 1 AStG:** es muss nachgewiesen werden, dass die ausländische Gesellschaft einer „**tatsächlichen**“ **wirtschaftlichen Tätigkeit** in ihrem Ansässigkeitsstaat nachgeht
- **Niedrigsteuersatz:** 25%

### Gesetz 2021: § 8 Abs. 2 - 4 AStG-E

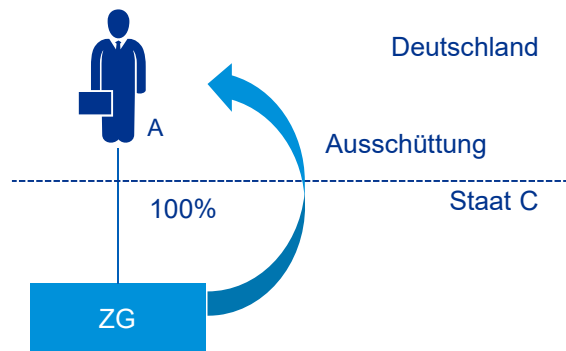
- **Motivtest: Statt „tatsächliche“ wirtschaftliche Tätigkeit** wird zukünftig eine „**wesentliche**“ **wirtschaftliche Tätigkeit** gefordert (§ 8 Abs. 2 Satz 1 AStG-E), zudem weitere gesetzliche Konkretisierung:
  - Sachliche und personelle Ausstattung im ausländischen Staat erforderlich (§ 8 Abs. 2 Satz 2 AStG-E)
  - Selbständige und eigenverantwortliche Ausübung der Tätigkeit durch hinreichend qualifiziertes Personal (§ 8 Abs. 2 Satz 3 AStG-E)
  - Fremdvergleichsgrundsatz ist zu beachten (§ 8 Abs. 2 Satz 4 AStG-E)
  - Tätigkeit darf nicht überwiegend durch Dritte (als Outsourcing) besorgt werden (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG-E)
  - Motivtest weiterhin grds. nur in **EU-/EWR**-Fällen (§ 8 Abs. 3 AStG-E)
  - Ausweitung des Motivtests auf **Drittstaaten**-Fälle für Beteiligungen an **Kapitalanlagegesellschaften** (§ 13 Abs. 4 Satz 1 AStG-E), damit Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung in der Rs. "X" (C-135/17)
    - Aber: Substanznachweis ausgeschlossen, soweit mit Sitzstaat der ausländischen Gesellschaft keine Vereinbarungen über Informationsaustausch bestehen (§ 8 Abs. 4 AStG-E, § 13 Abs. 4 Satz 2 AStG-E)

# 2. Hinzurechnungsbesteuerung

## Tatsächliche Gewinnausschüttungen und Anrechnung Quellensteuer



### Zusammenfassendes Beispiel aus Gesetzesbegründung



- A hält die Beteiligung an der ZG im Betriebsvermögen
- Hinzurechnungsbetrag für 2022 beträgt 100€
- ZG schüttet in 2022 eine tatsächliche Dividende in Höhe von 200€ aus
- Quellensteuereinbehalt im Staat C in Höhe von 20€
- Hinzurechnungskorrekturvolumen zum 31.12.2021 gesondert festgestellt i.H.v. 50€

### Lösung:

- **Tatsächliche Dividende (steuerpflichtiger Teil):**  
Dividende ist nach Anwendung TEV (§ 3 Nr. 40d EStG) i.H.v. 120€ steuerpflichtig
- **Ermittlung Kürzungsbetrag:**  
**Kürzungsbetrag** grds. 120€, aber **Begrenzung auf 90€**  
= 60% der Summe aus Hinzurechnungskorrekturvolumen und Hinzurechnungsbetrag für 2021 (60% \* [50€ + 100€])
- **Verrechnung:**  
Einkünfte aus Dividende nach Kürzungsbetrag = 30€
- Quellensteuer i.H.v. 20€ nach § 34c EStG anrechenbar
- **Berechnung Hinzurechnungskorrekturvolumen zum 31.12.2022:**

Lfd. Hinzurechnungsbetrag aus 2022  
+100

./.. Für den Kürzungsbetrag in Anspruch genommene  
Bezüge aus Gewinnausschüttungen i.S.d.  
§ 11 Abs. 1 aus 2022  
-150

+ Hinzurechnungskorrekturvolumen 31.12.2021  
+ 50

---

= Hinzurechnungskorrekturvolumen 31.12.2022 =  
0

# 3. Hybride Gestaltungen

## Überblick



- **Hybride Gestaltungen** basieren auf der unterschiedlichen rechtlichen Einordnung zwischen zwei Staaten von
  - Zahlungen (**Finanzinstrumenten**) oder
  - **Gesellschaften/Betriebsstätten**
- Daraus können resultieren:
  - ein Steuerabzug in beiden Staaten (sog. **Double Deduction**)
  - oder ein Abzug in einem Staat bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung im anderen Staat (sog. **Deduction/Non-Inclusion**)
  - Oder **importierte Besteuerungskongruenzen**(wenn ein o.g. Effekt(D/N oder DD): Die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden sind, ganz oder teilweise ins Inland verlagert werden.
- Einführung eines neuen **§ 4k EStG-E** zur Neutralisierung von Besteuerungskongruenzen durch aufeinander aufbauende **Betriebsausgabenabzugsverbote – ungeachtet eines DBA**.
- Aufbau ist **kaskadierend**, d.h. dass die Prüfung mit dem ersten Absatz zu beginnen ist und, wenn dessen Tatbestand nicht erfüllt ist, mit dem jeweils darauffolgenden Absatz fortzusetzen ist. Jeder Absatz enthält einen bereits schwer zu verstehenden Grundtatbestand, der um noch kompliziertere Erweiterungen oder Ausnahmen ergänzt wird.
- **Anwendungsbereich**: beschränkt auf Leistungsbeziehungen zwischen **nahestehenden Personen** i. S. des §1 Abs. 2 AStG oder zwischen einem Unternehmen und seiner **Betriebsstätte** sowie auf **strukturierte Gestaltungen** (§4k Abs. 6 EStG-E)
- **Erstmalige Anwendung**: Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 entstehen (§ 52 Abs. 8b EStG-E)
  - Für **vor dem 1.1.2020 rechtlich verursachte** Aufwendungen gilt § 4k EStG-E **nur, soweit** diesen ein **Dauerschuldverhältnis** zu Grunde liegt, diese ab dem 1.1.2020 **ohne wesentlichen Nachteil** hätten vermieden werden können und wenn das Dauerschuldverhältnis nach dem 31.12.2019 nicht wesentlich geändert wurde
  - „**wesentlich**“ = insb. wenn Kosten der Vermeidung den **steuerlichen Vorteil** infolge der Besteuerungskongruenz übersteigen
  - Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot?
- Bereits **bestehende gesetzliche Regelungen**, wie z.B. § 4i EStG, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG, bleiben dagegen **unverändert**

# 3. Hybride Gestaltungen

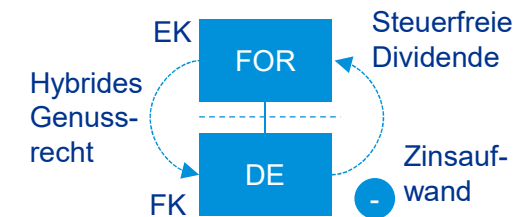
## Deduction/Non-Inclusion



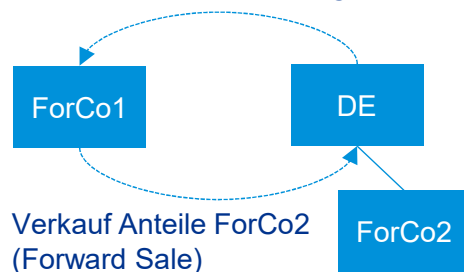
### 1. Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen:

— hybride Finanzinstrumente, u. a. Hybridanleihen, Genussrechte etc. (§ 4k Abs. 1 EStG-E):

- insb. wenn in Deutschland und dem Empfängerstaat eine **abweichende steuerliche Qualifikation** des Kapitalvermögens vorgenommen wird (z.B. Zinsaufwand vs. Dividendenenertrag) und daraus eine **günstigere** Besteuerung beim Empfänger erfolgt
- **hybride Übertragungen** (§ 4k Abs. 1 EStG-E): zugrunde liegender Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wird wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet (**abweichende steuerliche Zurechnung des Kapitalvermögens**), z.B. Repo-Transaktion:



Verkauf Anteile ForCo2



### Beispiel

- DE veräußert ForCo2-Anteile an ForCo1; DE erwirbt ForCo2-Anteile nach einem gewissen Zeitraum zurück
- Aus deutscher Sicht: Ununterbrochene Zurechnung der Anteile zum Veräußerer DE und ein Teil des Rückkaufpreises als abzugsfähiger Finanzierungsaufwand (Zinsen) (entsprechend BMF v. 11.11.2016)
- Staat ForCo1: Zurechnung der Anteile zum Käufer (ForCo1) zwischen Kauf und Rückkauf; Dividenden und Gewinn aus der Rückveräußerung steuerfrei (entsprechend § 8b KStG)

- **Abzugsverbot, soweit** die den Aufwendungen entsprechenden Erträge nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden (**Steuervergünstigung**)
  - Maßgeblich für den **Umfang der Vergünstigung** ist die Besteuerung der Erträge im Staat des Vergütungsgläubigers bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation oder Zurechnung
  - Anteil, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht
  - **Ausnahme:** Steuervergünstigung wird voraussichtlich in einem künftigen Zeitraum beseitigt und die Zahlungsbedingungen sind fremdüblich (§ 4k Abs. 1 Satz 2 EStG-E)

# 3. Hybride Gestaltungen

## Importierte Besteuerungsinkongruenzen

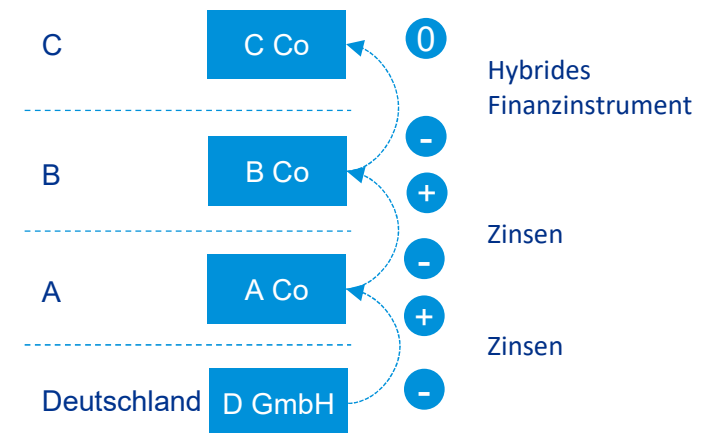


### 3. Importierte Besteuerungsinkongruenzen:

- wenn ein Effekt einer Besteuerungsinkongruenz (D/NI oder DD), die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden ist, ganz oder teilweise **ins Inland verlagert** wird (§ 4k Abs. 5 EStG-E)
- **Voraussetzungen:**
  - Gläubiger des Steuerpflichtigen oder ein weiterer Gläubiger hat Aufwendungen, die bei **fingierter** unbeschränkter Steuerpflicht nach § 4k EStG-E nicht abzugsfähig wären (**hybride Aufwendungen**)
  - **Verkettung** zwischen Aufwendungen des Stpfl. und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungsinkongruenz führenden Aufwendungen (z.B. Refinanzierung)

#### Beispiel

- B Co und C Co schließen hybrides Finanzinstrument ab; daraus resultiert Besteuerungsinkongruenz **D/NI**; **Verkettung** durch Refinanzierung zu A Co bzw. D GmbH
- Gläubiger (A Co) des Stpfl. (D GmbH) oder ein weiterer Gläubiger (B Co und C Co) hat Aufwendungen, die nach § 4k EStG einem Abzugsverbot unterliegen würden, wenn der (weitere) Gläubiger unbeschränkt steuerpflichtig wäre („hybride“ Aufwendungen)
- **Keine** Beseitigung durch Staat B oder Staat C
  - Besteuerungsinkongruenz ist bei deren "Importeur" (hier zunächst Staat A) zu beseitigen
  - Versagt auch Staat A nicht den BA-Abzug, muss Deutschland als nächster Staat in der Kette den Abzug versagen
  - Kein Ausschluss von der Anwendung des Abs. 5, wenn Besteuerungsinkongruenz erst auf einer nachgelagerten Stufe beseitigt würde (z.B. der ausländischen Muttergesellschaft der D GmbH)



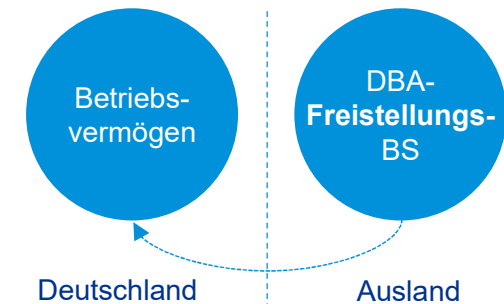
# 4. Verstrickung

## Zugangsbewertung

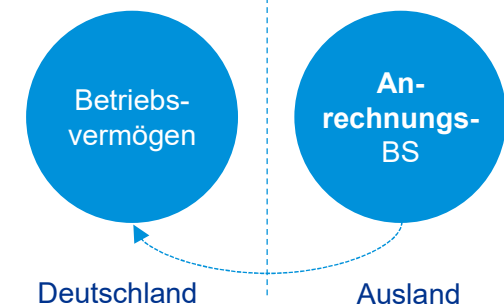


- **Verstrickung:** Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland oder bei Zuzug von Körperschaften
- **Bislang:** Bewertungsregelung **nur** für den Fall der **Begründung** des deutschen Besteuerungsrechts (insb. Überführung von einer Freistellungs-Betriebsstätte ins Inland): § 6 Abs. 1 Nr. 5a iVm. § 4 Abs. 1 Satz 8 2. HS EStG → Einlage zum **gemeinen Wert**
- **Neuregelung:** Änderung der Grundsätze für die **Zugangsbewertung** der überführten Wirtschaftsgüter: § 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS., Abs. 1 Satz 9, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, Nr. 5a, Nr. 5b EStG-E, § 12 Abs. 1 Satz 3, Abs. 1a KStG-E
  - **Korrespondenz** zum „abgebenden Staat“: Ansatz mit dem Wert, den der andere Staat im Rahmen der Besteuerung (der dortigen Entstrickung) zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert
  - Gilt **auf Antrag** auch für die **Verstärkung** des dt. Besteuerungsrechts (z.B. von einer ausländischen Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte);
  - Aber **Fiktion bei Verstärkung:** zunächst **Entnahme**, gefolgt von einer **sofortigen Wiedereinlage** (§ 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS, Satz 9, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. HS, Nr. 5b EStG-E)
    - Jeweils mit dem **Wert**, den der andere Staat im Rahmen der Besteuerung (der dortigen Entstrickung) zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert
    - **Risiko bei Verstärkung** des dt. Besteuerungsrechts: zunächst **Versteuerung** der fingierten Entnahme ohne Realisation, unter **Anrechnung oder Abzug** der ausländischen Steuer nach § 34c EStG (Anrechnungshöchstbetrag beachten); ggf. künftiges AfA-Potential
- **Erstmalige Anwendung:** für nach dem 31.12.2019 endende Wj. (§ 52 Abs. 6 Satz 1, 3, Abs. 12 Satz 2, 4 EStG-E, § 34 Abs. 6b KStG-E)

### Begründung dt. Besteuerungsrecht



### Verstärkung dt. Besteuerungsrecht



# 5. Wegzugsbesteuerung

## Wegzugsbesteuerung



- **Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG):** Schlussbesteuerung des Vermögenszuwachses in wesentlichen Beteiligungen i.S. des § 17 EStG bei Wegzug einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person
  - Wesentliche Beteiligung: 1 %
  - Ohne Realisationstatbestand; ohne Kompensation im Ausland
- **Neuregelungen, u. a.:**
  - **Verkürzung** der Dauer der **unbeschränkten** Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre (neu: innerhalb eines Betrachtungszeitraums von zwölf Jahren)
  - **Erleichterungen** im Fall des nur vorübergehenden Wegzugs, sog. **Rückkehrerregelung**, durch
    - Anhebung der Fristen auf sieben bzw. 12 Jahre; außerdem: keine Glaubhaftmachung und keine beruflichen Gründe mehr erforderlich
    - durch Verzicht auf erhöhte Nachweise bei Verlängerung der Rückkehrfrist und auf eine Verzinsung
  - **Vereinheitlichung der Stundungsregelungen:** keine Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten und EU-/EWR-Staaten
    - die Verteilung über sieben Jahren gilt somit auch in EU-/EWR-Fällen (bislang bis zu einer tatsächlichen Veräußerung der Anteile)
  - Keine Berücksichtigung **nachträglicher Wertminderungen** auch bei EU-/EWR-Wegzügen
  - **Erstmalige Anwendung** (§ 21 Abs. 1, 2 AStG-E):
    - grds. erstmals für den **VZ 2022**
    - **Altfälle:** Für am 31.12.2021 bestehende/laufende Stundungen sowie noch laufende Fristen nach Abs. 3 (vorübergehende Beendigung) bleibt die alte Rechtslage weiterhin anwendbar.
    - die Nicht-Berücksichtigung von Wertminderungen im Stundungszeitraum gilt hingegen bereits für alle Veräußerungsgewinne nach dem 31.12.2021

# B. Neues aus Berlin – Quo vadis §1 AStG





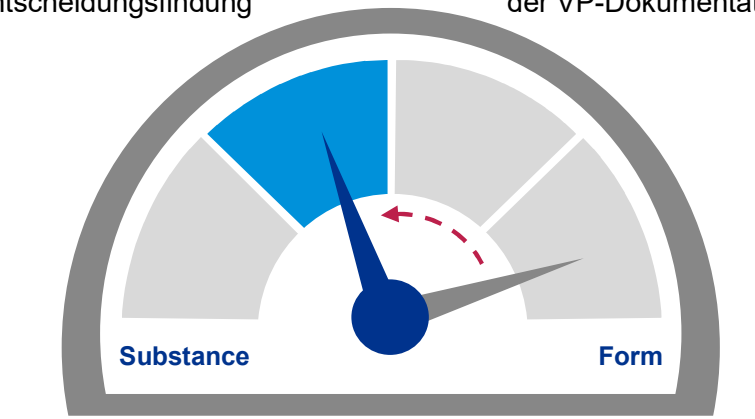
# Der Fremdvergleichsgrundsatz nach AbzStEntModG

## Änderungen derzeitiger Regelungen



Tatsächliches Verhalten, persönliche Funktionen, Entscheidungsfindung

Verträge, schriftliche Verfahren, Darstellung in der VP-Dokumentation



### Verwendung von Bandbreiten

Grundsatz der Korrektur auf den Median mit widerlegbarer Vermutung eines anderen angemessenen Wertes



Zwingende Einengung auf Interquartilsbandbreiten

**Kriteriums des Nahestehens jetzt im ATADUmsG**

# DEMPE–Konzept & Risikokontrollansatz nach AbzStEntModG

## DEMPE–Konzept

- Das OECD-DEMPE-Konzept (Tz. 6.31 ff. OECD-Richtlinien 2017) wird direkt in das AStG eingeführt.
- Das rechtliche Eigentum sollte der Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisanalyse sein. Die Erlöse aus der Verwertung der IWG sind jedoch den Unternehmen zuzurechnen, welche die DEMPE-Funktionen ausüben. Das rechtliche Eigentum alleine berechtigt nicht dazu, die Erlöse aus den IWG einzubehalten.
- Für die Zuordnung von Erlösen aus der IWG-Verwertung ist eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse erforderlich.

Funktionen	Development Entwicklung
	Enhancement Verbesserung
	Maintenance Erhaltung
	Protection Schutz
	Exploitation Verwertung

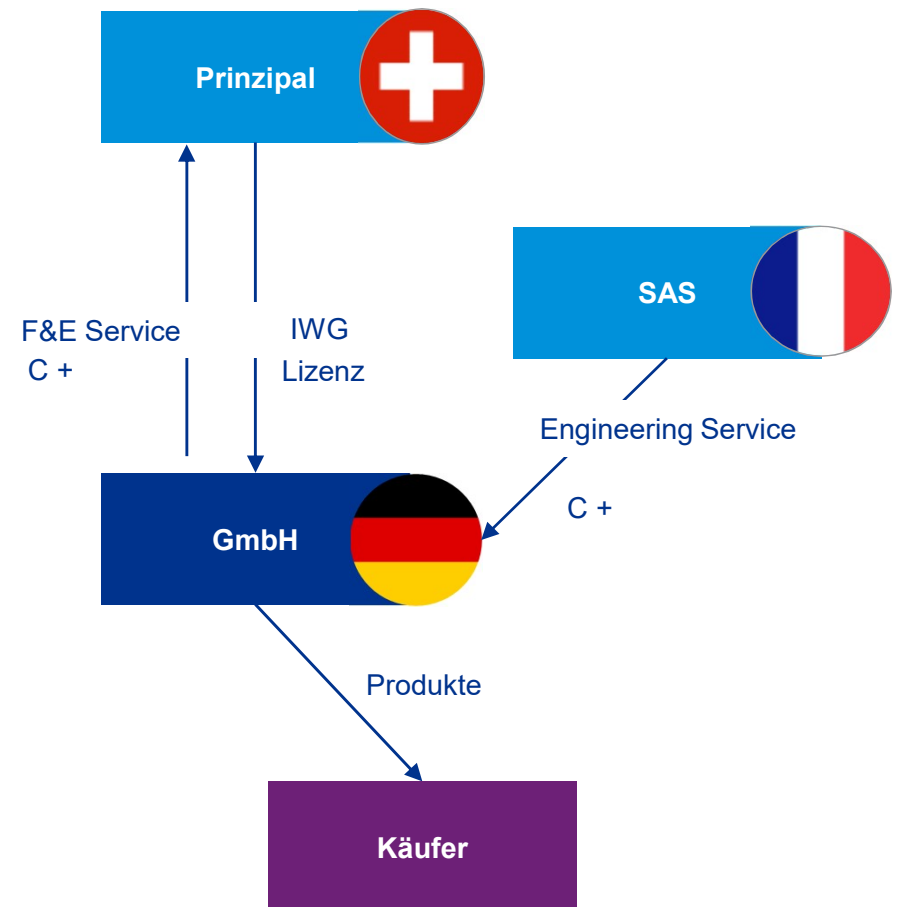
## Risikokontrollansatz

- Im Gesetzesentwurf ist das OECD-Risikokontrollkonzept (vgl. Tz. 1.56 ff OECD-Richtlinien 2017) nicht explizit aufgeführt – im Gegensatz zum DEMPE-Konzept.
- Anwendung ergibt sich aus den Grundsätzen des neuen Gesetzes (uneingeschränkter Fokus auf die Substanz) und der Gesetzesbegründung.
- Das Risikokontrollkonzept verpflichtet Steuerpflichtige, Transaktionen so zu bepreisen, dass die der Bepreisung zugrundeliegende Risikoallokation zwischen den Transaktionspartnern auf die tatsächliche Risikokontrolle abgestimmt ist.
- Einkünfte auf der Grundlage von vertraglichen Vereinbarungen werden nur insoweit akzeptiert, wie diese im Einklang mit der Risikokontrolle stehen.

# Fallbeispiel DEMPE– Konzept/Risikokontrollansatz

## Beispiel

- Die GmbH führt Entwicklungsleistungen im Auftrag des Prinzipals durch, jedoch unter nur begrenzter Kontrolle durch den Prinzipal.
- Die GmbH unterhält in dem Zusammenhang ein zentrales Entwicklungszentrum für die Gruppe.
- Der Prinzipal lizenziert die resultierenden IWG an die produzierende Tochtergesellschaft, u.a. die GmbH, zur Herstellung und zum Verkauf von Produkten an Drittkunden.
- Die SAS unterstützt die GmbH im Rahmen von kundenspezifischen Produktanpassungen und der Optimierung der Produktionsprozesse. Dafür wird die SAS auf C+ Basis vergütet.
- Mögliche Aufgriffsrisiken aus deutscher Perspektive:
  1. Die Cost-Plus-Vergütungen (F&E und Eng. Services) könnten als unangemessen betrachtet werden, wenn DEMPE-Analyse und der Risikokontrollansatz den Auftragsforschungs- bzw. Eng. Services-Verträgen widersprechen.
  2. Dementsprechend könnten die Erlöse aus der IWG-Überlassung bzw. dem Produktverkauf nicht nur dem Prinzipal als rechlichem Eigentümer sondern auch der GmbH bzw. der SAS.



# Funktionsverlagerung nach AbzStEntModG

## Änderungen derzeitiger Regelungen & Lockerung nachträglicher Preisanpassungen

- Die Definition einer Funktionsverlagerung als steuerpflichtiges Ereignis als auch die zweiseitige Bewertung einer Funktion als Ganzes (sog. Transferpaketbetrachtung) bleiben unverändert und erfolgt anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden.
- Streichung der Escape Klauseln mit Einzelverrechnungspreisbestimmung

Höchstpreis

Gewinnpotenzial nach der Funktionsverlagerung  
./ Gewinnpotenzial vor der Funktionsverlagerung

Verhandlungs-  
spielraum

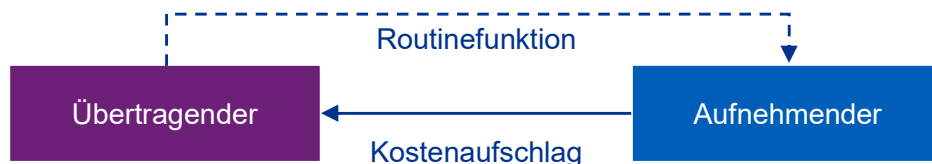
Mindestpreis

Gewinnpotenzial vor der Funktions-  
verlagerung ./ Gewinnpotenzial nach  
der Funktionsverlagerung

Erwartetes  
Gewinn-  
potenzial  
Übertragender

Erwartetes  
Gewinn-  
potenzial  
des  
Aufnehmenden

Ausnahme stellen die sog. Outsourcing-Fälle dar (z.B. Verlagerungen auf einen Auftragsfertiger).



Wenn wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile ein Teil der Transaktion sind, dürfen die Steuerbehörden die Transferpreise für diese Transaktion nun nach 7 Jahren (vorher 10 Jahren) nicht rückwirkend anpassen, wenn:

- Eine Preisanpassungsklausel vereinbart wurde und
- Die Abweichung der tatsächlichen Gewinnentwicklung unerheblich ist, d.h. der daraus resultierende Fremdvergleichspreis weniger als 20 Prozent von dem Verrechnungspreis abweicht, der auf Basis der geplanten Gewinnentwicklung ermittelt wurde.

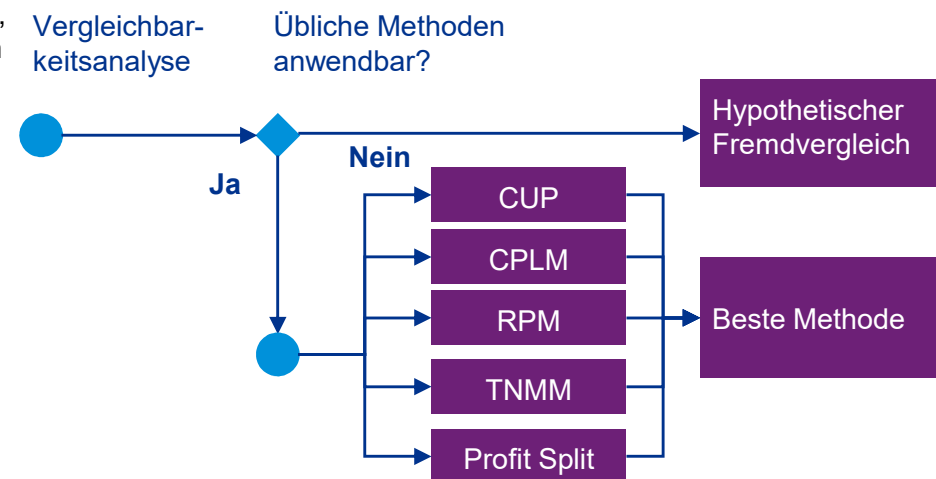
— Eine Preisanpassung ist ebenfalls nicht vorzunehmen, wenn:

- Tatsächliche Gewinnentwicklung auf Umstände zurückzuführen ist, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren; **oder**
- Unsicherheiten der zukünftigen Entwicklungen im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung ökonomisch plausibel berücksichtigt wurden; **oder**
- Abschluss von umsatz- oder gewinnbasierten Lizenzvereinbarungen (bereits in FVerIV enthalten).

# Zusätzliche Anforderungen bei der Verrechnungspreisdokumentation

## Auswirkungen auf das Local File

- Risikokontrollansatz und DEMPE-Konzept sind im Rahmen der Funktions- und Risikoanalysen anzuwenden und zu dokumentieren.
- Der (ex-ante) Preissetzungsansatz sollte dokumentiert werden.
- Es ist die geeignetste („beste“) Methode auf der Grundlage einer Vergleichbarkeitsanalyse und der Verfügbarkeit vergleichbarer Daten zu wählen.
- Eine gewisse Präferenz wird der Preisvergleichsmethode gegeben, wenn sie als mindestens ebenso zuverlässig wie andere Methoden angesehen wird.
- Darüber hinaus ist auch eine Kombination verschiedener Verrechnungspreismethoden möglich.
- Die Anwendung des Best-Method-Ansatzes muss im Rahmen der Methodendiskussion in der Verrechnungspreisdokumentation dargelegt werden.
- Die Transferpaket-Bewertung für aktuelle Escape-Klausel-Fälle muss zukünftig dokumentiert werden (z.B. bei Übertragung einer Routinefunktion).
- Bei IWG-Übertragungen sollten die Unsicherheitsfaktoren zur Vermeidung rückwirkender Anpassungen dokumentiert werden.



# Advance Pricing Agreements neu geregelt

## Änderungen derzeitiger Regelungen

- APA nun erstmals gesetzlich kodifiziert, bislang im „BMF Merkblatt“ geregelt
- Verschärfung der Voraussetzungen für die Antragsstellung:
  - Nicht verwirklichte Sachverhalte
  - Vermeidung der Doppelbesteuerung wahrscheinlich
  - Übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des Vertragsstaates
- Wenn derselbe Fall mehreren APAs unterliegen sollte, kann ein kombinierter Antrag für die Einleitung mehrerer APAs gestellt werden.
- Erweiterung auf „Nicht-Verrechnungspreisfälle“.




- Die Gebühren für den APA-Antrag für Verrechnungspreisfälle werden 30 TEUR betragen (die Gebühren für die Antragsverlängerung werden 15 TEUR betragen); für die „Nicht Verrechnungspreisfälle“ 7,5 TEUR und 3,25 TEUR entsprechend.
- Die Antragsgebühren reduziert sich auf 7,5 TEUR für Fälle, für die eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung stattgefunden hat.
- Für geringe Transaktionsvolumen werden die Gebühren auf 10 TEUR (Antrag) und 7,5 TEUR (Verlängerung) gesenkt.

C. § 50 d Abs. 3 EStG  
nach  
Abzugssteuerentlastungs-  
modernisierungsgesetz



# Hintergrund

## Entwicklungen zu § 50d Abs. 3 EStG in den letzten Jahren

- **Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG aktuelle Fassung (ab 1.1.2012)**
  -  **EuGH vom 14.6.2018 (Rs. C-440/17): § 50d Abs. 3 EStG ist aufgrund einer typisierenden, allgemeinen und unwiderlegbaren Missbrauchsvermutung (keine ausreichende Gegenbeweismöglichkeit der Norm) europarechtswidrig**
  - **Neues BMF-Schreiben vom 4.4.2018 zur unionsrechtskonformen Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG:**
    - Erleichterung der Gegenbeweismöglichkeit in EU-Dividenden-Fällen
  - **Weiterleitungsgesellschaften haben keinen Entlastungsanspruch**
    - **EuGH vom 26.2.2019** (vier verbundene Rechtssachen N Luxemburg 1 (C-115/16), X Dänemark (C-118/16) sowie C Dänemark 1 (C-119/16) und Z Dänemark (C-299/16) zur **Erstattung von Quellensteuer in Dänemark**)
    - Die in der EU ansässige Gesellschaft hat **keinen Entlastungsanspruch auf Quellensteuer**, wenn sie aufgrund der **reinen Weiterleitung** von Zinsen und Dividenden an ihre Anteilseigner **nicht als wirtschaftlicher Eigentümer** der Zahlungen anzusehen ist
  - **Reaktion des deutschen Gesetzgebers: Geplante Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das AbStEntModG mit folgenden Zielen:**
    - **europarechtskonforme Ausgestaltung von § 50d Abs. 3 EStG** und
    - Umsetzung des Aktionspunkts 6 des BEPS-Aktionsplans der OECD und G20 (Missbrauchsvermeidungsvorschrift zur Bekämpfung von Durchlauffinanzierungsstrukturen)
- **Grundsystematik der Prüfung von § 50d Abs. 3 EStG („persönliche und sachliche Entlastungsberechtigung“) soll bestehen bleiben**



# Überblick § 50d Abs. 3 EStG aktuelle und geplante Fassung

Aktuelle Fassung	Geplante Fassung
<p><b>Persönliche Entlastungsberechtigung:</b> Fiktive Prüfung, ob Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft entlastungsberechtigt wären, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen würden</p>	<p><b>Persönliche Entlastungsberechtigung:</b> Auch in der geplanten Fassung vorgesehen, Änderung: Entlastungsberechtigung muss <b>nach derselben Anspruchsnorm</b> gegeben sein</p>
<p>„<b>Aktive Einkünfte</b>“: Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit (sachliche Entlastungsberechtigung)</p>	<p><b>Wesentlicher Zusammenhang</b> der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft (sachliche Entlastungsberechtigung)</p>
<p><b>Verwaltung von Wirtschaftsgütern und Übertragung der wesentlichen Geschäftstätigkeit</b> auf Dritte stellen <b>keine eigene Wirtschaftstätigkeit</b> dar</p>	<p>Erzielen der Einkünfte, deren <b>Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen</b> sowie eine <b>Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit</b></p>
<p><b>Möglichkeit eines Gegenbeweises falls keine Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit vorliegen:</b> Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Zwischenschaltung und Substanz (angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)</p>	<p><b>Möglichkeit eines Gegenbeweises:</b> <b>keiner der Hauptzwecke</b> der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft ist die Erlangung eines steuerlichen Vorteils</p>
<p><b>Börsenklausel:</b> Entlastungsberechtigung ist gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft börsennotiert ist</p>	<p><b>Börsenklausel:</b> Auch in der geplanten Fassung vorgesehen, aber: <b>beschränkt auf ausländische Gesellschaft</b></p>

# § 50d Abs. 3 EStG neue Fassung – Prüfungsschema

1.

- **Persönliche Entlastungsberechtigung der Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft** aufgrund DBA oder einer EU-Richtlinie nach der derselben Anspruchsnorm wie die ausländische Gesellschaft?

2.

- **Soweit 1. mit „ja“ beantwortet wird:** Entlastungsberechtigung gegeben
- **Soweit 1. mit „nein“ beantwortet wird:** Ist die ausländische Gesellschaft sachlich entlastungsberechtigt (Einkunftsquelle muss wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft aufweisen)?

- Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit



3.

- **Soweit 2. mit „ja“ beantwortet wird:** Entlastungsberechtigung gegeben
- **Soweit 2. mit „nein“ beantwortet wird:** Nachweis der ausländischen Gesellschaft, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist oder Börsennotiertheit der ausländischen Gesellschaft vorliegt

# Satz 1 Nr. 1 – Persönliche Entlastungsberechtigung

„... soweit Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, denen dieser Anspruch nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten“



- Insoweit ist Wortlaut identisch mit der bisherigen Fassung
- **Persönliche Entlastungsberechtigung:**  
Entlastung nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie
- **Aber Verschärfung durch Gesetzesbegründung:**
  - Anteilseigner müsse einen Entlastungsanspruch nach **„derselben Anspruchsnorm“** haben 
  - Dies sei selbst dann nicht der Fall, wenn dem Anteilseigner der Höhe nach zwar dieselbe Entlastung zustünde, der Anspruch sich jedoch aus einem anderen DBA ergebe
  - Die Entlastung aufgrund einer anderen Anspruchsnorm dürfe unionsrechtlich nicht von vornherein die Prüfung eines Missbrauchs ausschließen
- Liegt beim Anteilseigner keine persönliche Entlastungsberechtigung vor ist zu prüfen, ob die ausländische Gesellschaft sachlich entlastungsberechtigt ist 

# Folgen der neuen persönlichen Entlastungsberechtigung

- In deutlich mehr Fällen würde zukünftig keine persönliche Entlastungsberechtigung der Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft mehr bestehen
- **In diesen Fällen:**
  - Prüfung der sachlichen Entlastungsberechtigung auf Ebene der ausländischen Gesellschaft
  - Zudem besteht Möglichkeit des Gegenbeweises
  - **Weitere Folge:** Mangels persönlicher Entlastungsberechtigung des Anteilseigners keine weitere Prüfung die Kette hoch möglich!
- **In vielen Fällen keine (vollständige) Entlastung mehr**
- **Mögliche Maßnahmen sollten geprüft werden**
  - Ausschüttung noch unter altem § 50d Abs. 3 EStG
  - Alternative Strukturen
  - Alternativen zur Ausschüttung

# Satz 1 Nr. 2 – Sachliche Entlastungsberechtigung (1/3)

„... die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft aufweist“



- Der Wortlaut der bisherigen Fassung stellt auf „**Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit**“ ab; Gesetzeswortlaut fordert explizit keinen weiteren Zusammenhang
- **Gesetzesbegründung:**
  - Gemeinsam mit der 1. Voraussetzung nach Satz 1 Nr. 1 entsteht dadurch der Anschein, dass der Körperschaftsteuerpflichtige die Beteiligung, das Lizenzrecht, das Darlehen etc., aus denen die besteuerten Kapitalerträge oder Vergütungen fließen, im Wesentlichen nur aus steuerlichen Gründen anstelle seiner unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten hält
  - Der geforderte Zusammenhang zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen stellt darauf ab, dass das Halten der Einkunftsquelle durch den Körperschaftsteuerpflichtigen in Bezug auf seine übrige Tätigkeit eine **wirtschaftliche Funktion** erfüllt oder erfüllt hat oder aus ihr resultiert
  - Die Wesentlichkeit im Hinblick auf die wirtschaftliche Funktion fehlt bspw., wenn die Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen allein darin besteht, einer oder mehreren Tochtergesellschaften unterstützende Dienstleistungen zu erbringen (z.B. im Bereich der Buchhaltung oder Rechtsberatung)

# Satz 1 Nr. 2 – Sachliche Entlastungsberechtigung (2/3)

„... die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft aufweist“




- **Gesetzesbegründung:**
  - der Entlastungsanspruch könne auch **trotz vollwertiger Wirtschaftstätigkeit** der ausländischen Gesellschaft versagt werden,
  - z.B. wenn die Beteiligung an der inländischen Gesellschaft keine nachvollziehbare wirtschaftliche Funktion im Rahmen der Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft beizumessen sei
  - Sofern ein wesentlicher Zusammenhang zur eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft nur teilweise festzustellen sei, käme eine **anteilige Versagung** der Entlastung in Betracht

# Halbsatz 2 von Satz 1 Nr. 2 – Sachliche Entlastungsberechtigung (3/3)

„... das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit.“



- **Kernfrage für die Praxis:** unter welchen Voraussetzungen wird die **passive Beteiligungsverwaltung (reine Holding) als Wirtschaftstätigkeit anerkannt?**
- Bisher wird eine verwaltende Tätigkeit ebenso als eigene Wirtschaftstätigkeit ausgeschlossen wie die Übertragung von wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte
- **Auch nach der geplanten Neufassung stellt die passive Beteiligungsverwaltung keine Wirtschaftstätigkeit dar** 
- **Gesetzesbegründung:**
  - Bloßer Bezug der Dividenden, Lizenzgebühren oder sonstigen Einkünfte ebenso wie deren Weiterleitung (passive Beteiligungsverwaltung) an die unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner stellt (weiterhin) keine Wirtschaftstätigkeit dar
  - Andernfalls wäre stets ein wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen festzustellen
  - In einem solchen Fall ist der nach dem ersten Halbsatz geforderte wesentliche Zusammenhang von vornherein nicht feststellbar

# Satz 2 Halbsatz 1 – Gegenbeweismöglichkeit

„... Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die ausländische Gesellschaft nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.“



- In geltender Fassung wird die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft nur dann als missbräuchlich angesehen, wenn dafür keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe bestehen und keine Substanz vorhanden ist
- Somit stellt die geplante Änderung auch insoweit eine Verschärfung dar
- Allerdings war der Gegenbeweis nach der aktuellen Fassung in der Praxis faktisch nicht führbar, weshalb der EuGH die Norm für europarechtswidrig erklärte
- Da auch nach der geplanten Neufassung die passive Beteiligungsverwaltung keine Wirtschaftstätigkeit darstellt, wird dem Gegenbeweis hohe Praxisrelevanz zukommen
- Der geplante Wortlaut spricht davon, dass **keiner der Hauptzwecke die Erlangung eines steuerlichen Vorteils sein darf**
- Bei strenger Auslegung könnte Gegenbeweis ausgeschlossen sein, wenn aktiv tätiger Anteilseigner der Holding nicht in gleicher Höhe entlastungsberechtigt ist → **Finaler Quellensteuerabzug in Höhe von 25% droht → Verschärfung**





# Satz 2 Halbsatz 2 – Börsenklausel

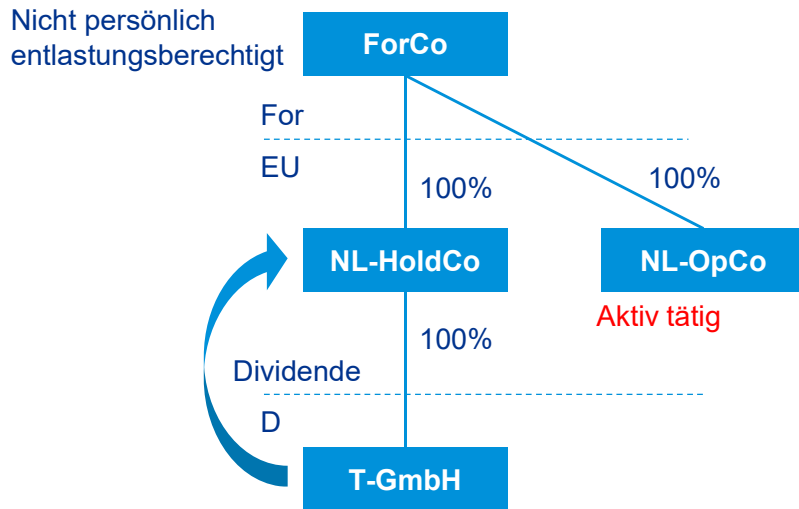
„... Satz 1 findet keine Anwendung, wenn mit der Hauptgattung der Anteile an der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.“




- Wortlaut ist identisch mit der bisherigen Fassung
- Bislang umstritten, ob die Börsenklausel auch dann greift, wenn nicht die ausländische Gesellschaft selbst, sondern einer ihrer Anteilseigner (eine andere ausländische Gesellschaft) börsennotiert ist
- Das BZSt bejahte dies erfahrungsgemäß
- **Verschärfung durch Gesetzesbegründung:** Die Börsenklausel soll nur noch gelten, wenn die ausländische Gesellschaft selbst börsennotiert ist (und nicht einer ihrer Anteilseigner)



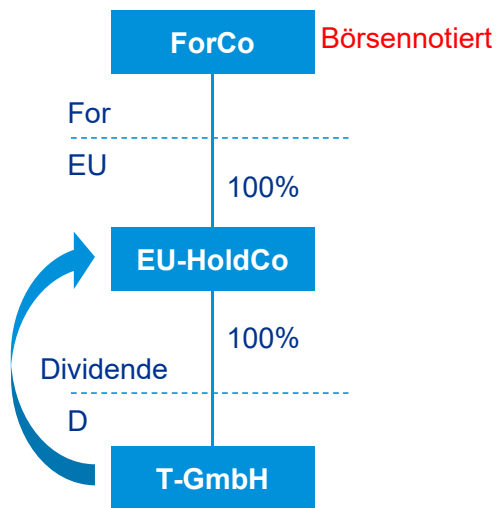
# Verhältnis zu speziellen DBA-Regelungen



- **Bisherige Fassung, § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG (sog. Verbot der Merkmalsübertragung):**
  - NL-HoldCo selbst erzielt passive Einkünfte
  - Trotz aktiv tätiger Schwester (NL-OpCo) kann der Nachweis nicht geführt werden, dass wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der NL-HoldCo bestehen
- **Aber Protokoll zum DBA-NL Nr. XV Abs. 1 und 4:** aktive Tätigkeit der einen Schwester ist der anderen passiven Schwester zuzurechnen
- Nach BMF-Schreiben vom 24.1.2012 sind solche speziellen DBA-Regelungen anzuerkennen
- Entlastungsberechtigung der NL-HoldCo ist damit gegeben
- **Gesetzesbegründung für die geplante Fassung:** § 50d Abs. 3 EStG geht solchen Regelungen vor (eventueller „Treaty-Override“, der aufgrund Art. 6 ATAD geboten sei) → **Verschärfung** 
- **Zweifelsfrage:** Gegenbeweis könnte evtl. erfolgreich geführt werden, da in der geplanten Neufassung das Verbot der Merkmalsübertragung nicht mehr enthalten ist

# Bestehende Freistellungsbescheinigungen (1/2)

## Beispiel



- Die EU-HoldCo hat Anfang 2020 aufgrund der Börsenklausel eine Freistellungsbescheinigung „auf Null“ erhalten
- Nach geplanter Fassung wäre die Börsenklausel hier nicht mehr erfüllt
- **Wenn das Gesetz so final verabschiedet wird: Muss EU-HoldCo dies dem BZSt melden?**
- **Auszug Tax Practice Letter von KPMG vom 6.6.2012 zur Einführung von § 50d Abs. 3 EStG 2012:**

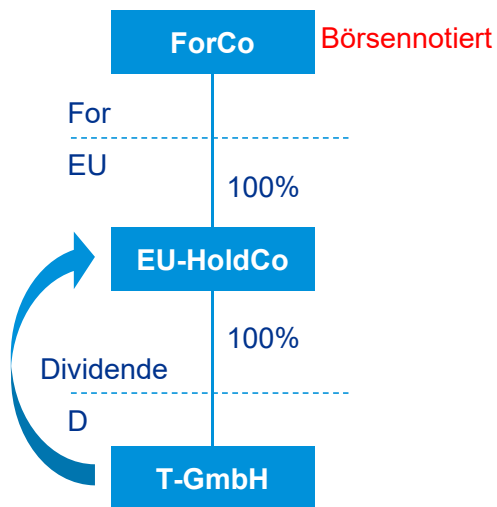
*Aufgrund der Änderung des § 50d Abs. 3 EStG stellt sich die Frage, welche Auswirkungen die geänderte Rechtslage auf bestehende Freistellungsbescheinigungen hat.*

*Die Freistellungsbescheinigung stellt einen Verwaltungsakt dar und entfaltet daher solange Rechtswirkung, bis sie zurückgenommen bzw. widerrufen wird oder sich durch Zeitablauf erledigt hat (§ 124 Abs. 2 AO). Ein Widerruf durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ist nach § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO möglich. Hiernach kann ein Verwaltungsakt **mit Wirkung für die Zukunft** widerrufen werden, wenn ein Widerruf im Verwaltungsakt vorbehalten ist. Ein entsprechender Widerrufsvorbehalt ist regelmäßig in den Freistellungsbescheinigungen enthalten (vgl. BMF-Schreiben vom 3. April 2007, BStBl. I 2007, S. 446, Tz. 15). Die widerrufenen Freistellungsbescheinigungen werden erst, sofern kein späterer Zeitpunkt durch das BZSt bestimmt ist, mit Bekanntgabe des Widerrufs unwirksam.*

*Der Wegfall der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG ohne Widerruf der Freistellungsbescheinigung führt nicht zum Entfallen der Rechtsfolgen der Freistellungsbescheinigung. **Allerdings ist die Anzeigepflicht des § 50d Abs. 2 Satz 4 Hs. 3 EStG zu beachten. Hiernach ist der Gläubiger der Kapitalerträge bzw. Vergütungen verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich dem BZSt mitzuteilen. Fraglich ist jedoch, ob diese Mitteilungspflicht auch den Fall umfasst, dass die Voraussetzungen der Freistellung ausschließlich infolge einer Gesetzesänderung weggefallen sind. Nach dem Wortlaut könnte diese Konstellation der Mitteilungspflicht unterfallen, wobei zu beachten ist, dass in den meisten Fällen der Steuerpflichtige ein solches Wegfallen der Voraussetzungen nicht zweifelsfrei bestimmen werden kann. Auch ob dies vom Sinn und Zweck der Vorschrift umfasst ist, bleibt zweifelhaft (vgl. Kempf/Meyer, DStZ 2007, S. 588 zur Änderung des § 50d Abs. 3 EStG infolge des JStG 2007; Schell, IStR 2008, S. 397, Fn 8). Dennoch sollte – aufgrund der nach dem Wortlaut einschlägigen Mitteilungspflicht – geprüft werden, ob der Mandant die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG auch in der neuen Fassung erfüllt.***

# Bestehende Freistellungsbescheinigungen (2/2)

## Beispiel



- Die Anzeigepflicht nach § 50d Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 3 EStG ist jedoch in der geplanten Fassung nicht mehr vorgesehen
- Stattdessen soll es nur noch bedingte Bescheinigungen geben
- Laut Gesetzesbegründung sei die in § 50d Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 3 EStG normierte Pflicht zu unspezifisch und würde bei der nun vorgesehenen, umfassend mit den Voraussetzungen ihrer Erteilung bedingten Bescheinigung keinen Anwendungsbereich mehr haben
- **Zweifelsfrage: Kann man daraus folgern, dass für die geplante Gesetzesänderung die Anzeigepflicht nach § 50d Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 3 EStG (letztmalig) greifen könnte?!**

# Fazit



- Viele Verschärfungen
- Neue unbestimmte Tatbestandsmerkmale
- Insbesondere bei EU-Holdingstrukturen fraglich, ob Gegenbeweis nunmehr (leichter) erbracht werden kann → 25%ige finaler Quellensteuerabzug kann drohen
- Fraglich, ob die geplante Neufassung europarechtskonform ist
- Bestehende Strukturen sollten überprüft und nach Anpassungsbedarf untersucht werden

# D. Finanzierung von Auslandstöchtern:BFH,BVerfG, EuGH:Irrungen und Wirrungen



## D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

Startpunkt:BFH-Urteil v 24.6.2015, I R 29/14: Konzernrückhalt steht TWA nicht entgegen

### **Sachverhalt:**

GmbH gewährte UK-Tochter ein Darlehen (5 % p.a.; keine Sicherheiten); Einstellung Geschäftsbetrieb 31.10.2002; Forderungsabschreibung auf 0; FA: Keine Anerkennung der TWA wegen Konzernrückhalts; zudem § 1 AStG

### **BFH-Entscheidung:**

TWA ist zulässig

—Bestehender **Konzernrückhalt** lässt keinen Schluss auf Werthaltigkeit der Forderung zu (Abweichung vom BMF-Schreiben v. 29.3.2011, Tz. 3).

—Wenn Konzernrückhalt für Drittgläubiger in Anspruch genommen wird, ist vielmehr davon auszugehen, dass Verbindlichkeit gegenüber Mutter nicht mehr bedient wird

Aufgrund von Konzernrückhalt kann der Verzicht auf Sicherheiten fremdvergleichskonform sein (Konzernrückhalt als Sicherheit)

**Kein § 1 AStG wegen Sperrwirkung** des Art. 9 DBA (nur Korrektur des Zinssatzes); ebenso **BFH-Urteil v. 17.12.2014, I R 23/13**

## D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

Auf Gegenkurs?: § 1 AStG und Europarecht

FG Rheinland-Pfalz v. 28.6.2016 (1 K 1472/13); EuGH v. 31.5.2018 (C-382/16 – Rs. Hornbach)

Sachverhalt 2003:

Deutsche KapGes gab für niederländische Enkelgesellschaft gegenüber Banken Patronatserklärungen ohne Vereinbarung eines Entgelts (Avalprovision) ab

Enkelgesellschaft war zur Fortführung ihres Geschäftsbetriebs sowie für Erweiterung von Geschäftsbetrieb auf die Zuführung von Kapital angewiesen; hatte negatives Eigenkapital

### **EuGH-Urteil vom 31.05.2018 (C-382/16)**

§ 1 AStG ist geeignet die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) zu beschränken, aber Beschränkung grds. gerechtfertigt

**Aber:** § 1 AStG nur angemessen, soweit dem Stpfl. das Recht eingeräumt wird, wirtschaftliche Gründe darzulegen, die das Zustandekommen des nicht fremdüblichen Geschäfts rechtfertigen (**Gegenbeweis**)

Geschäfte, die der Kapitalzuführung zur Fortführung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs einer ausländischen Konzerngesellschaft dienen, aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt sein können; wirtschaftliche Eigeninteresse der Gesellschafterin am geschäftlichen Erfolg der ausländischen Konzerngesellschaften, an dem sie über Gewinnausschüttungen partizipiert, sowie Verantwortung als Gesellschafterin bei der Finanzierung der Tochter-Ges.



## D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

### Alles zurück auf Start: Auswahl jüngerer BFH-Urteile

Urteil	Streitjahr	Sachverhalt	Entscheidung
<p>I R 73/16 27.02.2019</p> <p><b>Erfolgreiche Urteilsverfassungsbeschwerde (2 BvR 1161/19 v. 4.3.2021)</b></p>	2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Unbesichertes Konzerndarlehen</b></li> <li>– <b>Zins 6% p.a.</b></li> <li>– Forderungsverzicht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Rechtsprechungsänderungen</b></li> <li>– <b>Fehlende Darlehensbesicherung</b> ist grds. <b>nicht fremdübliche Bedingung</b> i.S.v. § 1 Abs. 1 AStG und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA</li> <li>– Sog. <b>Rückhalt im Konzern</b> führt nicht zur Fremdüblichkeit</li> <li>– <b>Keine Sperrwirkung</b> des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA</li> <li>– <b>Unionsrecht</b> (EuGH Rs. Hornbach-Baumarkt) steht Anwendung von § 1 AStG nicht entgegen: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Abwägung im Einzelfall: wirtschaftlicher Gründe für Fremdunüblichkeit + Zuordnung Besteuerungsrechte</li> <li>– Darlehensgewährung gleicht unzureichende EK-Ausstattung aus; strukturell Zuführung von EK</li> </ul> </li> </ul>
<p>I R 51/17 27.02.2019</p>	2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Unbesicherte Forderung aus LuL im Konzern</b></li> <li>– <b>Unverzinslich</b></li> <li>– Teilwertabschreibung bzw. Forderungsverzicht (nach 3-4 Jahren)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Fehlende Besicherung</b> einer Forderung aus Lieferbeziehungen gehört grundsätzlich zu den nicht fremdüblichen „Bedingungen“</li> <li>→ Zurückverweisung an FG</li> </ul>
<p>I R 81/17 27.02.2019</p>	2003, 2004	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Gesellschafterdarlehen</b> und <b>Bürgschaft</b> für Bankdarlehen an TG</li> <li>– Gesellschafterdarlehen: <b>Sicherungsübereignung diverser Maschinen; Zins 5,5% p.a.</b></li> <li>– Teilwertabschreibung auf Ges'darlehen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Die <b>nicht ausreichende Besicherung</b> eines Darlehens oder eines Regressanspruchs aus der Inanspruchnahme einer Bürgschaft gehört grundsätzlich zu den nicht fremdüblichen „Bedingungen“</li> <li>– Zurückverweisung an FG</li> <li>– Unionsrecht: wie oben I R 73/16 (Ausgleich unzureichender EK-Ausstattung)</li> </ul>

## D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

### Alles zurück auf Start: Auswahl jüngerer BFH-Urteile

Urteil	Streitjahr	Sachverhalt	Entscheidung
I R 32/17 19.06.2019	2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Unbesicherte Konzerndarlehen</b></li> <li>– Teilweise <b>festverzinst</b>, teilweise <b>jährliche Beteiligung von 12,5% am Bilanzgewinn</b> der TG</li> <li>– Teilwertabschreibung</li> <li>– <b>Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten</b> auf ausländische Tochtergesellschaft</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Fehlende Darlehensbesicherung</b> ist grds. <b>nicht fremdübliche Bedingung</b></li> <li>– Konkretisierung Fremdvergleich: <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Variable Verzinsung</b>: Prüfung, ob fremder Dritter angesichts <b>konkreter Ertragssituation der TG</b> Vereinbarung eingegangen wäre</li> <li>– Ausreichung <b>unbesicherter Darlehen</b> durch <b>fremde Dritte</b> an die Konzernobergesellschaft nicht geeignet, die Würdigung des Fremdvergleichs des einer TG eingeräumten Darlehens zu ersetzen → Zurückverweisung an FG</li> </ul> </li> <li>– <b>Unionsrecht</b>: <ul style="list-style-type: none"> <li>– wie oben I R 73/16 (Ausgleich unzureichender EK-Ausstattung)</li> <li>– <b>Bzgl. BW-Übertragung</b>: Vorliegen einer <b>VE</b> steht § 1 Abs. 1 AStG nicht entgegen, da unionsrechtlich gebotene <b>Stundungsregelung</b> in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG <b>nicht vorgesehen</b> ist und begünstigende Regelung des § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG (Erhöhung AK der Beteiligung nur um AK/HK des WG) bei Einlagen in ausländische KapG grds. nicht anwendbar ist</li> </ul> </li> </ul>
I R 5/17 19.06.2019	2003	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Unbesichertes Konzerndarlehen</b></li> <li>– Kein bestimmter Zinssatz vereinbart, lediglich <b>Höchstbetrag zwischen 0 und 6,5% p.a.</b></li> <li>– Forderungsverzicht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Fehlende Darlehensbesicherung</b> ist grds. <b>nicht fremdübliche Bedingung</b></li> <li>– Fremder Dritter hätte aufgrund Vermögenssituation der TG diese Vereinbarungen (insb. <b>unbestimmten Zinsabrede</b>) <b>nur gegen werthaltige Sicherheiten</b> getroffen</li> </ul>
I R 54/17 19.06.2019	2007	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Unbesicherter Kontokorrentkredit</b></li> <li>– <b>Anschubfinanzierung</b> bzw. Deckung der laufenden Kosten der neu gegründeten Tochtergesellschaft</li> <li>– <b>Zins 6,5% p.a.</b></li> <li>– Forderungsabschreibung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Fehlende Darlehensbesicherung</b> ist grds. <b>nicht fremdübliche Bedingung</b></li> <li>– Unbesichertes Darlehen hätte Dritter einer <b>neu gegründetes Unternehmen nicht gewährt</b></li> <li>– Keine Ansatzpunkte, <b>dass vereinbarter Festzins von 6,5% die fehlende Besicherung/hiermit verbundenes Ausfallrisiko kompensieren konnte</b></li> <li>– <b>Unionsrecht</b>: wie oben I R 73/16 (Ausgleich unzureichender EK-Ausstattung)</li> </ul>

## D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

### Alles zurück auf Start: Auswahl jüngerer BFH-Urteile

Urteil	Streitjahr	Sachverhalt	Entscheidung
I R 14/18 14.08.2019	2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Unbesichertes Schuldscheindarlehen an überschuldete US-Tochter i.H.v. 2,5 Mio. € in 2005 und 2006</b></li> <li>– Zinssatz: Leitzins der US-Geschäftsbanken an Kunden mit bester Bonität zuzüglich einem Prozentpunkt</li> <li>– Forderungsübertragung i.H.v. 1 Mio. € an Klägerin zur Sicherung in 2006</li> <li>– 31.12.2006: Teilwertabschreibung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Fehlende Darlehensbesicherung</b> ist grds. <b>nicht fremdübliche Bedingung</b> i.S.v. § 1 Abs. 1 AStG und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA</li> <li>– Fremder Dritte hätte in konkreter Situation kein unbesichertes Darlehen gewährt: <b>Überschuldung + dauerdizitäre Situation zum 31.12.2005</b></li> <li>– „nicht einmal ansatzweise erkennbar“, dass fremder Dritter fehlende Besicherung durch <b>Zinsaufschlag kompensiert hätte</b></li> <li>– Von Absicherung von Schuldscheindarlehen wird i.d.R. nur dann abgesehen, wenn Darlehensnehmer mit hervorragender Bonität</li> </ul>
I R 34/18 14.08.2019	2002, 2004	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Kontokorrentkredit ggü. italienischer Tochtergesellschaft</b></li> <li>– <b>Verzinslich</b></li> <li>– Forderungsverzicht gg. Besserungsschein in 2002 und 2004 auf wertlosen Teil</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Fehlende Besicherung</b> ist grds. nicht fremdübliche Bedingung → auch hier: <b>dauerdizitäre Situation</b></li> <li>– Keine Kompensation durch Zinssatz (2 %-Punkte über Basiszinssatz)</li> <li>– <b>Unionsrecht</b> (EuGH Rs. Hornbach-Baumarkt) steht Anwendung von § 1 AStG nicht entgegen: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Abwägung im Einzelfall: wirtschaftliche Gründe für Fremdunüblichkeit + Zuordnung Besteuerungsrechte</li> <li>– Darlehensgewährung gleicht unzureichende EK-Ausstattung aus; strukturell Zuführung von EK</li> </ul> </li> <li>– <b>bei rein künstlichen Gestaltung</b> ist § 1 Abs. 1 AStG "per se" europarechtskonform; liegt <b>keine rein künstliche Gestaltung</b> vor, muss das nationale Gericht wirtschaftliche Gründe berücksichtigen und diese im Rahmen einer Abwägung daran messen, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift</li> </ul>

# D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

## Alles zurück auf Start: Auswahl jüngerer BFH-Urteile

t

Urteil	Streitjahr	Sachverhalt	Entscheidung
I R 19/17 v. 19.02.20	2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unbesichertes Konzerndarlehen an TG in Türkei</li> <li>- Zinssatz 6%</li> <li>- Gesellschafter- deutsche KG-nahm Teilwertabschreibung auf das Darlehen vor.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 9 Abs.1 OECD-MA (bzw. m Urteilsfall Art. 9 Abs. 1 DBA-Türkei 2011) beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer ungesicherten Darlehens- und Zinsforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf.</li> <li>- Einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG steht bei Geschäftsbeziehungen mit Tochtergesellschaften aus Drittstaaten des Unionsrecht nicht entgegen.</li> </ul>

## D. Finanzierung von Auslandstöchtern: BFH, BVerfG, EuGH: Irrungen und Wirrungen

### Sachverhalt(BFH I R 73/16)

Die Beschwerdeführerin ist Alleingesellschafterin und zugleich Organträgerin einer inländischen GmbH, die wiederum im Streitjahr zu 99,98 % an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Belgien beteiligt war. Die inländische GmbH führte für die belgische Kapitalgesellschaft ein Verrechnungskonto, das ab Januar 2004 mit 6 % p. a. verzinst wurde. Die Darlehensgewährung durch das Verrechnungskonto war nicht besichert. Für einen von einer Bank gewährten Betriebsmittelkredit über mehrere Millionen Euro zahlte die Beschwerdeführerin im Streitjahr 2005 Zinsen in Höhe von 3,14 % p. a. Im September 2005 vereinbarten die inländische GmbH und die belgische Kapitalgesellschaft einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein in Höhe des wertlosen Teils der gegen die belgische Kapitalgesellschaft gerichteten Forderungen aus dem Verrechnungskonto. Das Finanzamt stützt die Einkünftekorrektur auf § 1 Abs. 1 AStG

Der BFH übernahm das Ergebnis des FA. Zur Begründung führte der BFH im Wesentlichen aus, dass die durch die fehlende Besicherung und die Teilwertabschreibung bedingte Gewinnminderung in voller Höhe der Korrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG unterliege. Der Korrektur stehe auch nicht das Unionsrecht entgegen. Das nationale Gericht habe nach der Rechtsprechung des EuGH Gründe für die Einschränkung der Freiheit zu berücksichtigen und im Rahmen einer Abwägung (im Einzelfall) daran zu messen, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreife. Im Streitfall komme danach eine Einschränkung der Berichtigung nach § 1 AStG nicht in Betracht, weil die Ausreichung von Fremdkapital eine unzureichende Eigenkapitalausstattung ausgleiche.

### Fragestellung

Verletzt die Einkünftekorrektur des BFH die Kläger in ihrer Niederlassungsfreiheit?

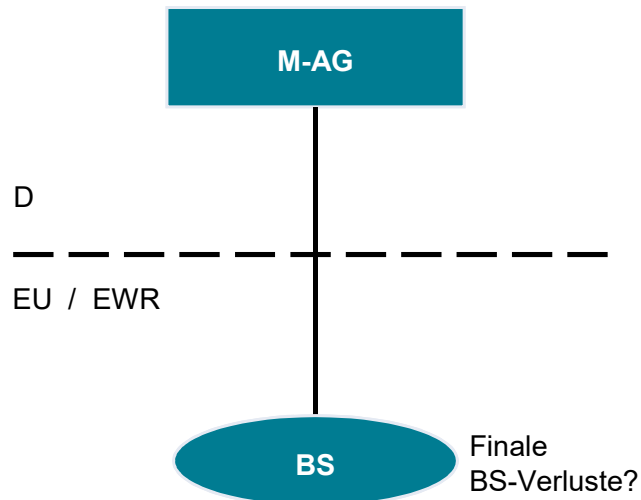
### BVerfG, Beschluss vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19

- \* Die von BFH nach § 1 Abs. 1 AStG vorgenommene Einkünftekorrektur ist eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV, die nur statthaft, wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.
- \* **Die angegriffene Entscheidung des BFH setzt sich jedoch nicht mit der Frage auseinander, ob die Einkünftekorrektur nach Maßgabe seiner Auslegung von § 1 AStG im Hinblick auf nicht besicherte Forderungen überhaupt der, vom EuGH für legitim erklärten, Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten dient.** Dass dieser Rechtfertigungsgrund einschlägig sei, setzt der BFH ohne Weiteres voraus, obwohl es hierzu weiterer Ausführungen bedurft hätte. Denn weder die Nichtbesicherung der Darlehensforderung, die der BFH dem Fremdvergleich zugrunde legt, noch eine spätere Abschreibung der Forderung führen ohne Weiteres zu einer Übertragung von Gewinnen, also zu einem un versteuerten „Hinaustransferieren“ von Gewinnen, das nach der Entscheidung des EuGHs vom 31. Mai 2018 (C-382/16 - Hornbach-Baumarkt) geeignet sein könnte, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.
- \* Der EuGH verlangt in jedem Fall, ...dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen, die nicht fremdübliche Bedingungen rechtfertigen können. Der BFH sieht solche wirtschaftlichen Gründe für die Hingabe eines nicht besicherten Darlehens nicht als gegeben an, wenn dies strukturell der Zuführung von Eigenkapital nahesteht.
- \* **Es fehlt eine sachlich einleuchtende Begründung dafür, warum der BFH die Rechtslage auch im Hinblick auf sein Abwägungsergebnis im konkreten Fall für durch die Rechtsprechung des EuGHs zweifelsfrei für geklärt hält.** Wirtschaftliche Gründe können vorliegen, wenn eine Tochtergesellschaft auf die Zuführung von Kapital angewiesen ist, weil sie über kein ausreichendes Eigenkapital verfügt. Dazu steht die vom BFH vorgenommene Abwägung in einem von ihm nicht aufgelösten Widerspruch.
- \* **Ob die angegriffene Entscheidung insoweit mit der vom EuGH geklärten Rechtslage in Einklang steht, ist nicht nachvollziehbar, weil sie bei dem durch § 1 AStG gebotenen Fremdvergleich jegliche Begründung dafür vermissen lässt, warum der BFH unter Marktbedingungen von einer Vollbesicherung des Darlehens ausgeht.**

# D. Finale Verluste ohne Ende?



## D. Finale Verluste ohne Ende?



**Bisherige Chronologie der Rechtsprechung:**

**EuGH u.a. Rs. Lidl Belgium v. 14.2.2008 (C-414/06): Abzug finaler Betriebsstättenverluste im Stammhausstaat**

**BFH, Urteile I R 48/11, I R 100/09, I R 107/09: Abzug finaler Betriebsstättenverluste in Deutschland**

**EuGH Rs. Timac Agro v. 17.12.2015 (C-388/14): EuGH keine Vergleichbarkeit zwischen ausländischer Freistellungs-BS und reinem Inlandsfall**

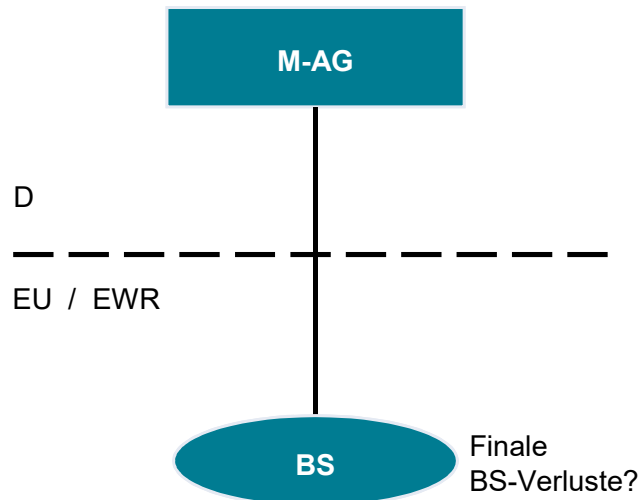
**BFH, Urteil v. 22.2.2017 (I R 2/15): kein Abzug finaler Betriebsstättenverluste in Deutschland(Wiederherstellung der Symmetriethese**

**EuGH-Urteil „A/S Bevola und Jens W. Trock“ v. 12.06.2018 (C-650/16): Relativierung der nach allgemeinem Verständnis erfolgten Abkehr des EuGH von der Rechtsfigur der „finalen Verluste“ in Freistellungssituationen Geht der Auslandsverlust durch Auflösung der Auslandsgesellschaft steuerlich unter, kann er gleichwohl bei der Muttergesellschaft nur Berücksichtigung finden, wenn sie nachweist, dass zuvor keinerlei Verwertungsmöglichkeit bestand, auch nicht durch eine nach dem ausländischen Recht mögliche Übertragung des Verlustes auf einen Dritten. Der EuGH macht keinerlei Ausführungen dazu, wie der Nachweis, dass eine Übertragung auf oder die Nutzung durch einen Dritten nicht möglich ist, konkret erbracht werden soll, mithin welche Tatsachen der Steuerpflichtige tatsächlich darzulegen hat**

**In der Folge FG-Urteile( FG Niedersachsen , Urteil vom 28.11.2019( 6 K 69/17 rkr./ FG Hessen, Urteil vom 4.9.2018, 4 K 385/17),die auf der EuGH-Grundlage finale Verluste aus dem EU-Ausland in Deutschland anerkennen.**

**Andere Rev. sind beim BFH noch anhängig**

## D. Finale Verluste ohne Ende?



**BFH-Beschluss I R 32/18 v. 6.11.2019: EuGH-Vorlage(Reaktion auf FG Hessen)(Veröffentlichung in 2020)**

**Abzug finaler Verluste nach EU-Recht geboten auch bei Freistellung von Gewinnen und Verlusten (Symmetriethese) aufgrund eines DBA? Wenn ja, auch für Zwecke der GewSt?**

**Liegen finale Verluste vor, obgleich die zumindest theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten?**

**Auch jene Verluste der Betriebsstätte, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?**

**Sind zu berücksichtigende finale Verluste der Höhe nach begrenzt auf den Betrag, der sich nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Betriebsstättenstaats ergäben hätte? Oder kann ein nach inländischem Recht ermittelter, höherer Verlust berücksichtigt werden?**

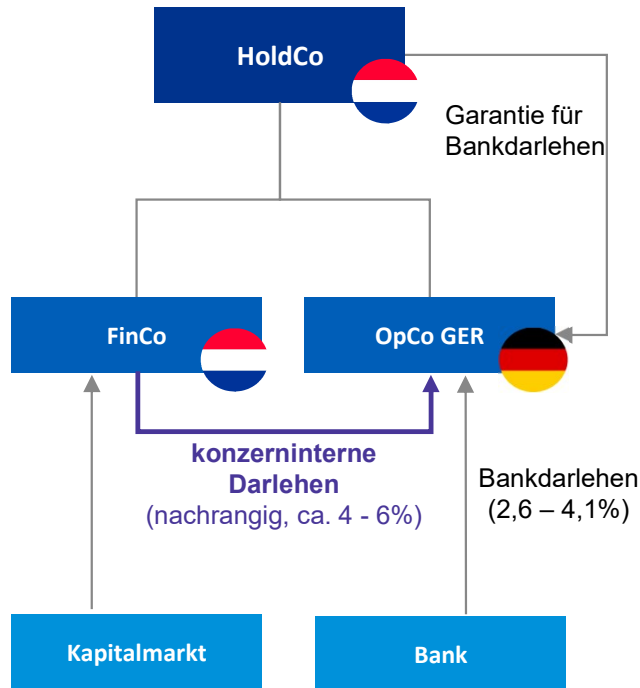


# E. Aktuelles zum/vom BFH



# E. Aktuelles zum/vom BFH

## Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen bei Finanzierungsgesellschaften, FG Münster v. 7.12.2016



### Zusatzinfos:

- Durchgeführtes Verständigungsverfahren hätte Doppelbesteuerung beseitigt, aber Klägerin war nicht einverstanden!

### 1. Strittiges Thema

- Angemessenheit von Zinsen (2001-2004)
- Stpfl: Nachweis mit ext. CUP mit Stand-Alone Rating OpCo (BB)
- GKBP: Verletzung Mitwirkungspflicht durch OpCo → Schätzung des angemessenen Zinsaufwandes auf Basis von C+

### 2. FG-Urteil

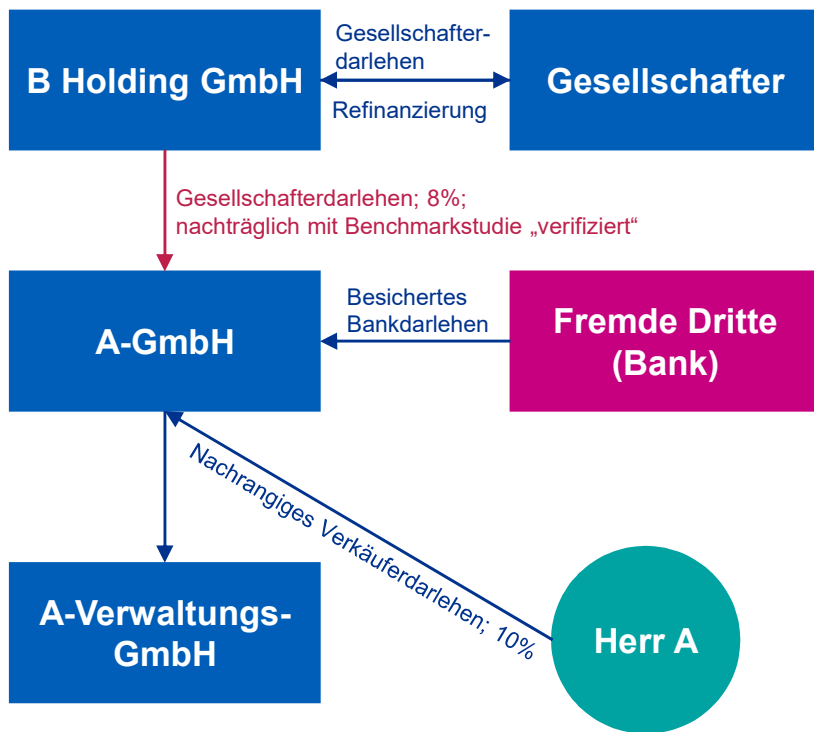
- Klage ist teilweise begründet; Schätzbefugnis gegeben, da § 90 (2) AO verletzt
- CUP kommt mangels vergleichbarer Bedingungen nicht in Betracht
- Cost+ sei die "allein praktikable Methode"
- Konzernrating ausschlaggebend für Zinssatzbestimmung
- Ratingtools nicht anwendbar, weil nicht nachvollziehbar
- Voraussetzungen für vGA dem Grunde nach gegeben, jedoch überhöht

### 3. Key Takeaways mündliche Verhandlung BFH 18.05.2021

- Zurückverweisung an FG sehr wahrscheinlich
- Ablehnung von Rating-Tools kritisch gesehen, da etablierter Standard
- Bei der Wahl einer TP-Methode müssen Alternativen und die Sicht des Darlehensnehmers berücksichtigt werden.
- Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode ist hier nicht per se ausgeschlossen, ggf. sogar vorrangig anwendbar

# E. Aktuelles zum/vom BFH

## Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen bei Finanzierungsgesellschaften, FG Köln v. 29.06.2017



### 1. Strittiges Thema

- Ermittlung des Ratings nicht sachgerecht
- Der Rückhalt im Konzern ist zu berücksichtigen.
- Nachträgliches Benchmark nicht zielführend
- Angemessener Zins hat sich an den Konditionen des gewährten Konsortialkredit zu orientieren = 5%.

### 2. FG-Urteil

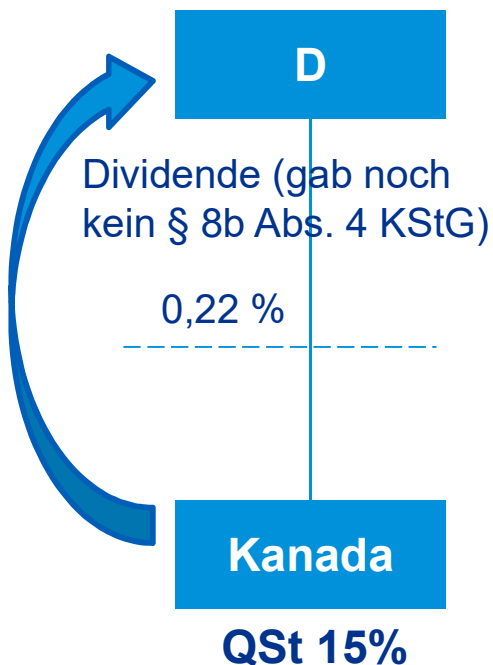
- Maßstab Fremdüblichkeit: Darlehen Bankenkonsortium
- Nachrangigkeit kann nicht durch die Gewährung von Sicherheiten ausgehebelt werden
- der Konzernrückhalt keine fremdvergleichbare Sicherheit (FG Köln v. 8. Mai 2013, 10 K 1172/12).
- Verkäuferdarlehenszins ist unbeachtlich
- Nachweis Fremdüblichkeit des Zinssatzes nicht durch Gutachten im Nachhinein, wenn Preisvergleich möglich

### 3. Key Takeaways mündl. Verhandlung BFH 18.05.2021

- Zurückweisung an FG wahrscheinlich
- BFH: Frage, ob ein Teil der Zinslast nicht anzuerkennen sei. Vorgehen FG Köln zu prüfen
- Die Darstellungen des FG seien relativ knapp. Es kommt sehr schnell zu dem Ergebnis, dass das Bankdarlehen der Vergleichsmaßstab sei und das Verkäuferdarlehen nicht im Raum stehe.

## E. Aktuelles zum/vom BFH

Hessisches FG vom 26.8.2020, 8 K 1860/16 (Rev. BFH I R 8/21) (Fall aus 2008-2010)



**Keine Anrechnung auf „5%ige-Schachtelstrafe nach § 8b KStG“;  
Anrechnung auf die deutsche Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 7 greift mangels  
Mindestbeteiligungshöhe nicht)?**

**Art. 2 Abs. 3 b) DBA D – Kanada:**

Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören in der BRD ... dd) die GewSt

**Art. 23 Abs. 2 b) aa) DBA D – Kanada:**

Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche „**Steuer vom Einkommen und Vermögen**“

**§ 34c EStG / § 26 KStG / Keine Norm im GewStG:**

„auf die deutsche ESt/KSt anzurechnen“

### FG:

- Klare Anordnung im DBA zur Anrechnung der GewSt;  
Begriffsdefinitionen in Art. 2 schlagen auf Art. 23 durch
- DBA regeln zwar nur das „Was“ und das „Worauf“ der Anrechnung;  
das „Wie“ muss jedoch als Rechtsfolgenverweis verstanden werden/Anrechnung nicht im Belieben des Anrechnungsstaates
- Es fehlt „Treaty Override“, der die Pflicht zur Anrechnung unilateral überschreibt
- Gesetzgeberische Regelungslücke
- Fortentwicklung der Gesetzssystematik i.S. einer entsprechenden Anwendung von § 34c Abs. 6 S.2 EStG / § 26 KStG
- „Objektsteuercharakter“ und „Inlandsbezug“ der GewSt stehen dem nicht entgegen

**Auswirkungen: relevant insbesondere für Beteiligungen zwischen 10 und < 15 %**

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!**

**Ihr Ansprechpartner:**

**Jürgen Sievert**

RA/StB

T +49 173 5764766

[jsievert@ish.de](mailto:jsievert@ish.de)