



# **Aktuelle Entwicklungen im Internationalem Steuerrecht**

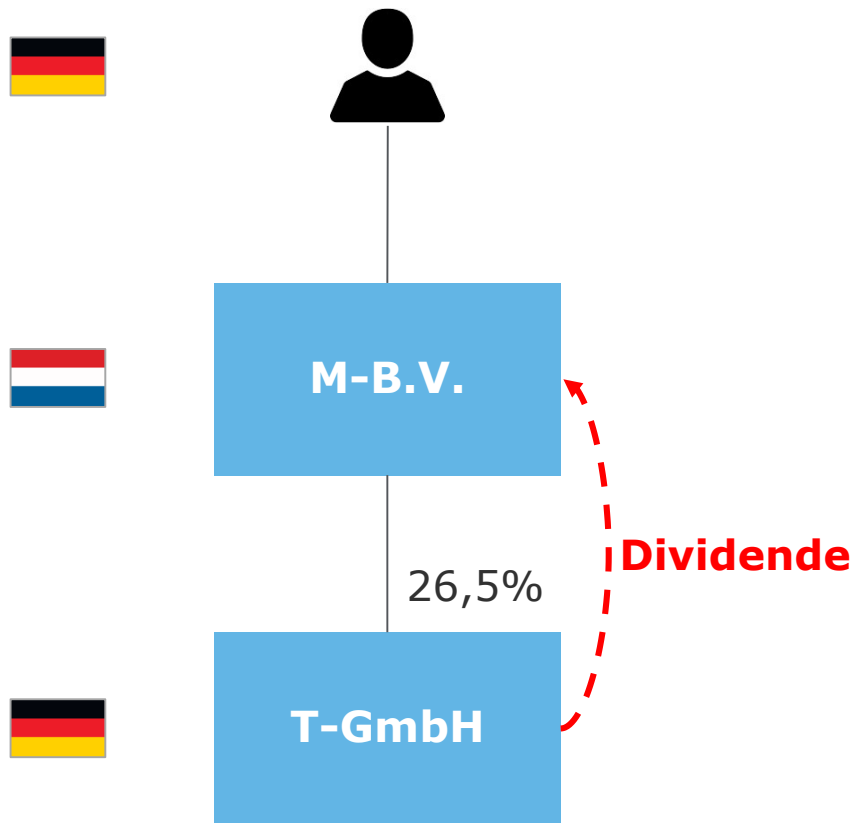
Andrea Bilitewski

Hamburger Steuerdialog - 12.04.2018

# Gliederung

- **EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG**
- Teilwertabschreibung auf Forderung ggü. ausländischer Tochtergesellschaft
- Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG

# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG



## Sachverhalt (Deister Holding):

- Die M-B.V. war eine Holding mit einem Büro in den Niederlanden. Sie beschäftigte zwei Mitarbeiter und vergab Darlehen an Konzerngesellschaften.
- Im VZ 2007 schüttet die T-GmbH aus und behält KESt ein. Die M-B.V. wiederum verwendete die Mittel, um diese als Darlehen an die T-GmbH zurückzugewähren.
- Die M-B.V. beantragt die Erstattung einbehaltender KESt. Zu Recht?

## Lösung:

- Ggf. hat die M-B.V. ein Recht auf Erstattung der KESt nach § 43b EStG.
- § 50d Abs. 1-2 EStG regelt das Erstattungsverfahren.
- § 50d Abs. 3 EStG enthält allerdings Einschränkungen zur Missbrauchsbekämpfung (Verhinderung treaty shopping durch Einschaltung substanzloser Gesellschaften).

# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG

## Fassung bis 31.12.2011

(3) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und

1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft **nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder**
3. **die ausländische Gesellschaft nicht** mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

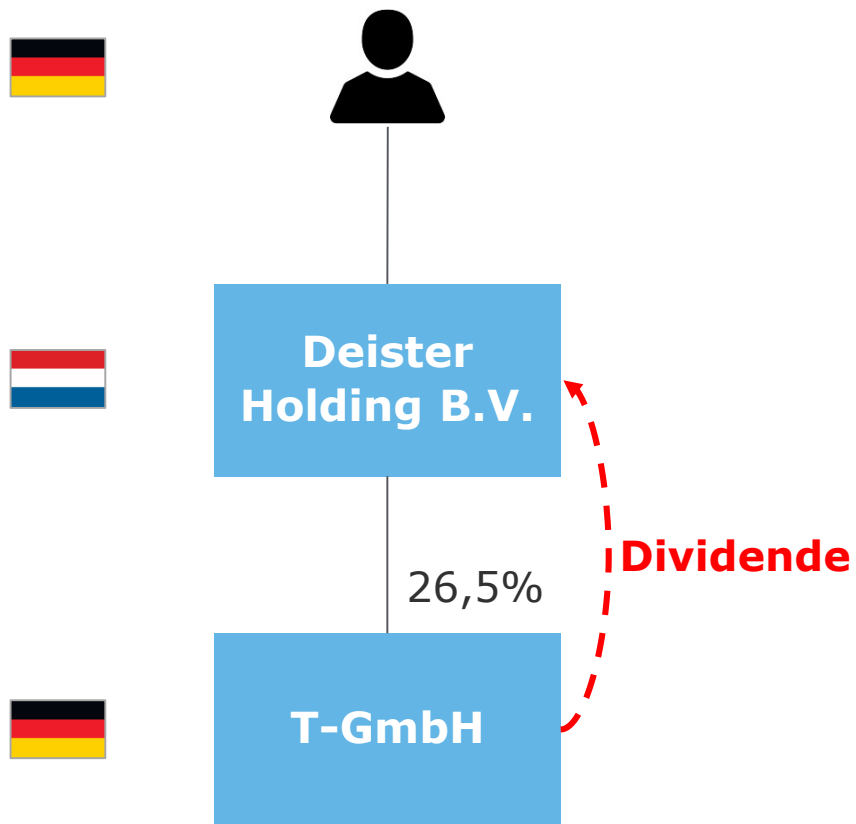
## Fassung ab 1.1.2012

(3) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und **die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie**

1. **in Bezug auf diese Erträge** für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. **Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe im Sinne von Satz 1 Nummer 1 sowie des Geschäftsbetriebs im Sinne von Satz 1 Nummer 2 obliegt der ausländischen Gesellschaft.** Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

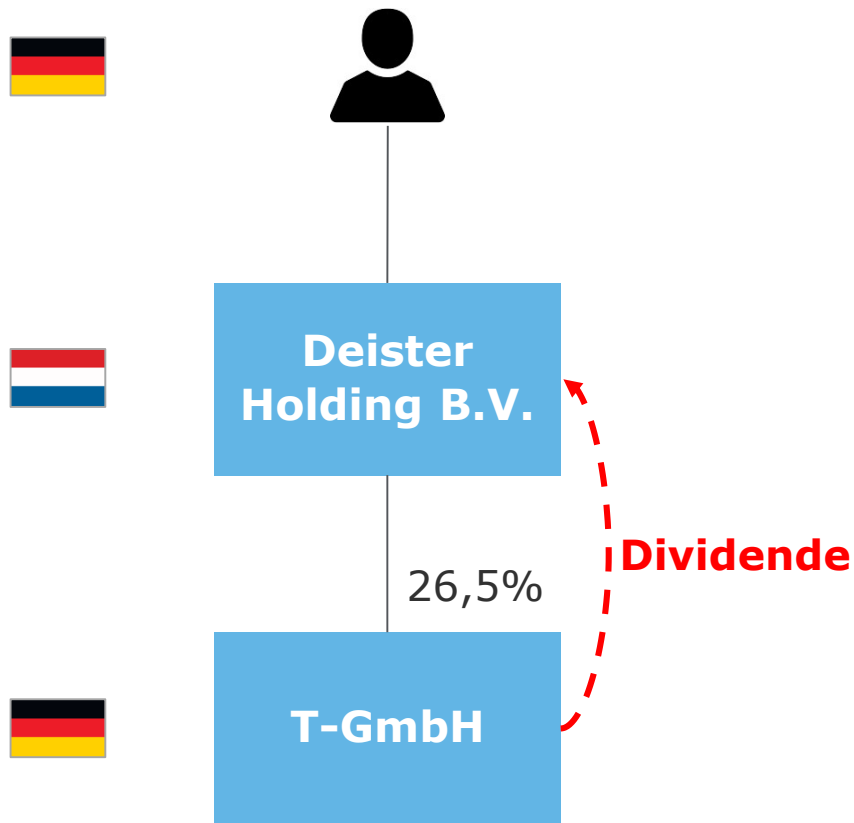
# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG



## Lösung:

- Nach Ansicht des BZSt übte die Holdinggesellschaft keine eigene Wirtschaftstätigkeit i. S. des § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG (2007) aus, so dass die Kapitalertragsteuererstattung versagt wurde.
  - Passive Beteiligungsverwaltung war nicht als eigene Wirtschaftstätigkeit anerkannt.
- **FG Köln:** Vorlagebeschluss zum EuGH bzgl. der EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG.

# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG



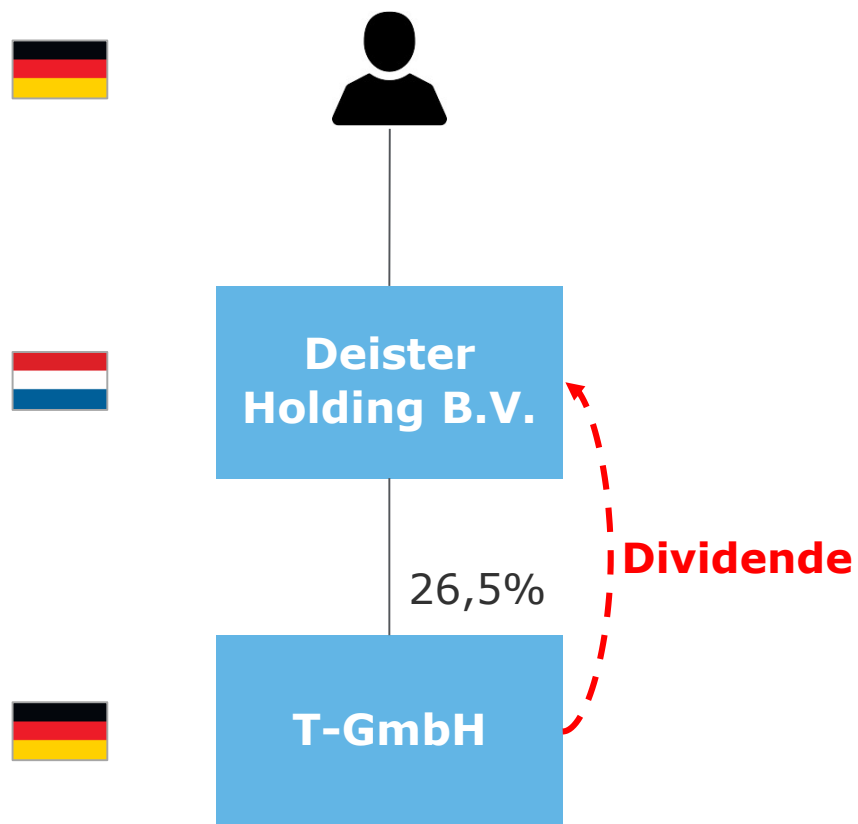
## **EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16**

- § 50d (3) EStG idF vor 2012 ist EU-rechtswidrig

### **Mutter-Tochter-Richtlinie**

- Art. 5 Abs. 1: Verbot der Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden innerhalb der EU/EWR
- Art. 1 Abs. 2: Hiervon kann nur abgewichen werden, wenn dies „erforderlich“, d.h. verhältnismäßig ist.
- Eine „allgemeine Vermutung für das Vorliegen von Steuerhinterziehung und Missbrauch kann keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele einer Richtlinie oder die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt“.
- Die nationalen Steuerbehörden müssen den Vorgang als Ganzes individuell prüfen.
- Zudem muss die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen bestehen, das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe zu beweisen.

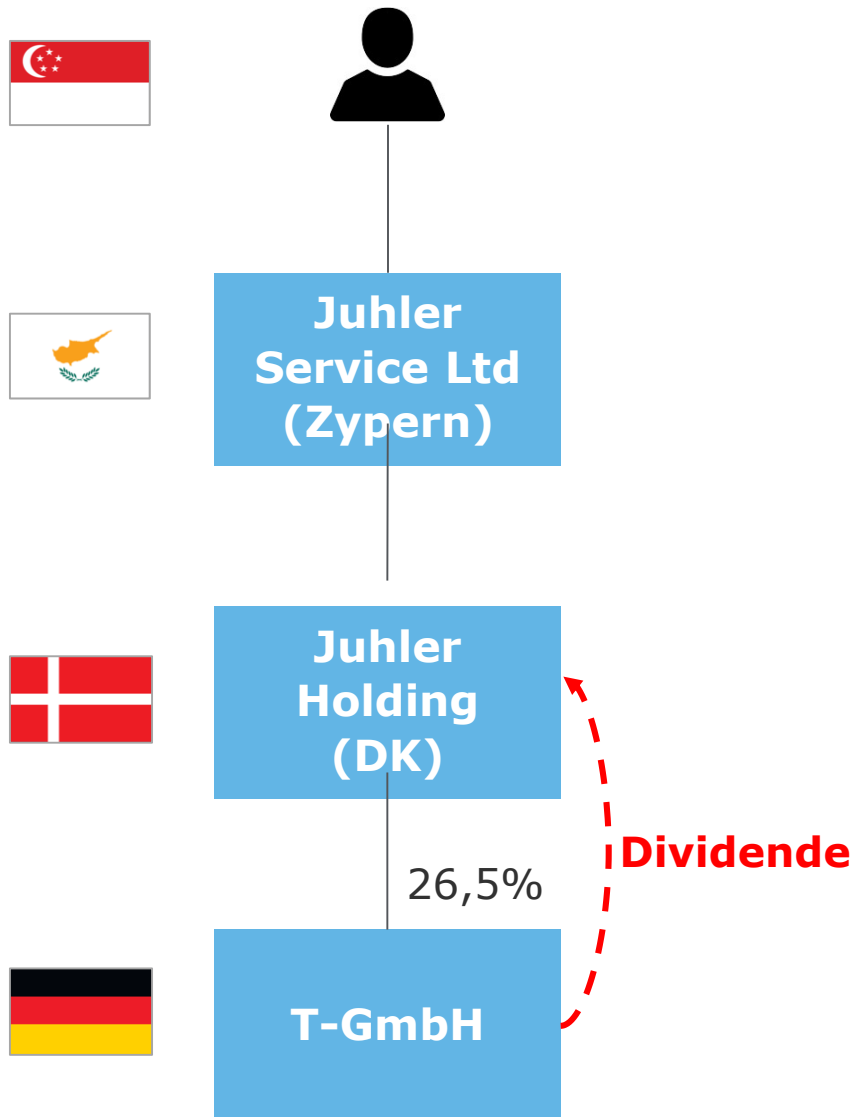
# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG



## Niederlassungsfreiheit

- Da § 50d Abs. 3 EStG (nur) auf gebietsfremde Muttergesellschaften anzuwenden ist, werden diese davon abgehalten, „in Deutschland durch eine dort niedergelassene Tochtergesellschaft wirtschaftlich tätig zu werden, und beschränkt somit die Niederlassungsfreiheit“.
- Diese Beschränkung ist nicht rechtfertigungsfähig.

# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG



## Sachverhalt (Juhler Holding)

- Der Konzern erbringt Dienstleistungen im Rahmen der Beschaffung von Personal, die ein Drittel des Volumens solcher Dienstleistungen in Dänemark darstellt.
- Seit 2003 ist Juhler Holding zu 100 % an der in Deutschland ansässigen T-GmbH beteiligt.
- Juhler Holding hält auch Immobilienvermögen, übernimmt die finanzielle Kontrolle im Konzern und hat die Aufsicht und Kontrolle über die Ergebnisse ihrer einzelnen Tochtergesellschaften.
- Juhler Holding verfügt über einen Telefonanschluss und eine E-Mail-Adresse. Sie verfügt aber über keine eigenen Büroräume. Im Bedarfsfall greift sie auf die Räumlichkeiten, sonstige Einrichtungen und das Personal anderer Konzerngesellschaften zurück.
- Der Geschäftsführer von Juhler Holding ist auch Vorstand in verschiedenen Gesellschaften des Konzerns.



# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG

## § 50d (3) S. 1 EStG:

Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit [.....] **die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen**

## § 50d (3) S. 2 Nr. 2 EStG:

2. die ausländische Gesellschaft nicht mit **einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb** am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

## § 50d (3) S. 2 EStG:

**Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht.**

## BMF-Schreiben v. 04.04.2018

- § 50d (3) EStG idF bis 31.12.2011 darf nicht mehr angewendet werden. Vorliegende Erstattungsanträge sind positiv zu bescheiden.
- Auf die aktuelle Fassung des § 50d (3) EStG haben die Urteile ebenfalls Auswirkungen:
  - Passive Vermögensverwaltung wird nunmehr generell anerkannt.
  - Aber: bei passiver Beteiligungsverwaltung müssen die Gesellschafterrechte tatsächlich ausgeübt werden.
  - Ein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb setzt nicht mehr zwingend voraus, dass die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt.
  - § 50d (3) S. 2 EStG findet keine Anwendung mehr. Struktur und Strategiekonzepte des Konzerns können daher ggf. wieder als Argumente angeführt werden.

# EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG

## Weitere Aspekte (nicht im BMF-Schreiben erwähnt)

- Auch für Jahre ab 2012 dürfte § 50d Abs. 3 EStG so auszulegen sein, dass in allen offenen Verfahren die Möglichkeit eines umfassenden Gegenbeweisverfahrens eröffnet ist.
- Fraglich ist, ob in einem Drittlandsfall auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit zu bejahen ist.

## Weiteres anhängiges Verfahren

- Auch bzgl. der mit Wirkung zum 01.01.2012 etwas entschärften Regelung hat das FG Köln europarechtliche Bedenken und hat § 50d Abs. 3 EStG 2012 ebenfalls dem EuGH vorgelegt (Beschluss vom 17.05.2017, 2 K 773/16, beim EuGH abhängig: Rs. C-440/17).

## Ergänzung der MTR v. 28.1.2015 zur Verhinderung von Missbräuchen

Ergänzung des Art. 1 um die folgenden Absätze:

„(2) Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile dieser Richtlinie nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

(3) Für die Zwecke von Abs. 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“

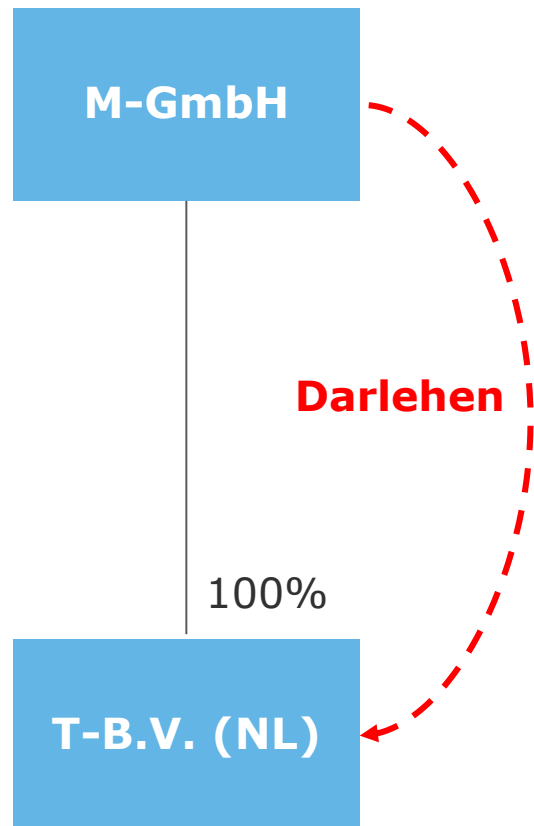
## Künftig: Principle Purpose Test in vielen DBA

- Art. 29 Abs. 9 OECD-MA
- Künftig in vielen dt. DBA durch das MLI

# Gliederung

- EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG
- **Teilwertabschreibung auf Forderung ggü. ausländischer Tochtergesellschaft**
- Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG

# Teilwertabschreibung auf Forderung ggü. ausländischer Tochtergesellschaft



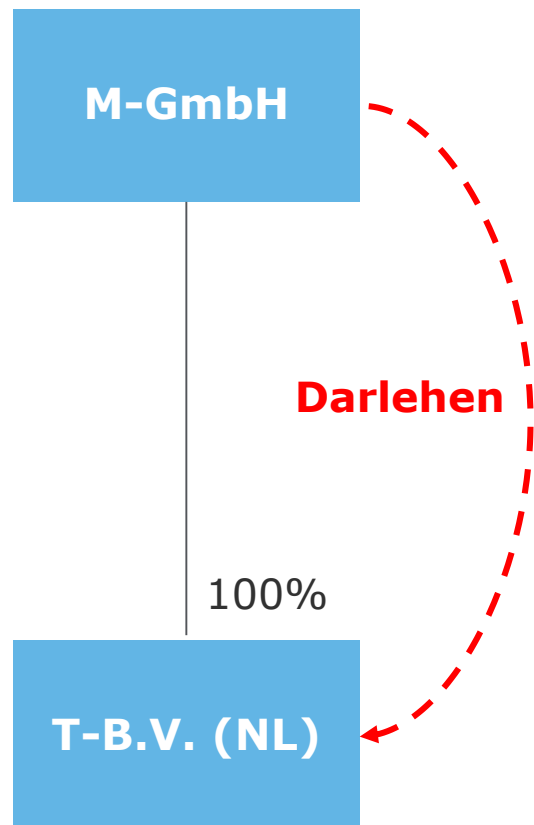
## Sachverhalt

- Darlehensvergabe von der M-GmbH an die T-B.V.
- Das Darlehen ist mit 6% verzinst, aber nicht besichert.
- Die T-B.V. ist notleidend und die Liquidation wird im VZ 2015 beschlossen. Die M-GmbH schreibt daraufhin ihre Forderung ab.

## Frage:

- Wie ist der Aufwand aus der Teilwertabschreibung bei der M-GmbH steuerlich zu behandeln?

# Teilwertabschreibung auf Forderung ggü. ausländischer Tochtergesellschaft

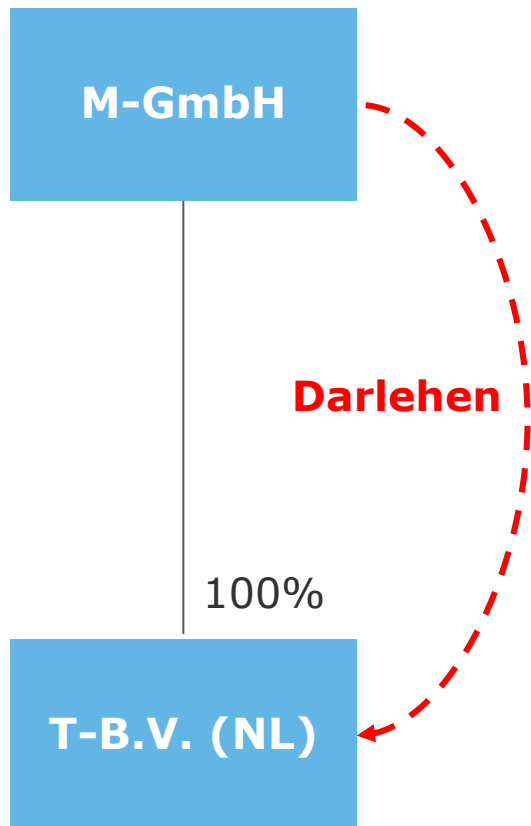


## Lösung:

- Abschreibung in der StB ist zulässig, wenn Wertminderung dauerhaft.
  - Ggf. vorhandener Rückhalt im Konzern spricht nicht dagegen (entgegen BMF . 29.3.2011, BStBl. I 2011, 277, Tz. 13).
- Keine Hinzurechnung nach § 1 AStG, da keine unübliche Preisgestaltung
  - Der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm`s length,, nach Art. 9 Abs. 1 OECD MA ermöglicht keine Korrektur einer Teilwertabschreibung. In der Folge scheidet eine Hinzurechnung nach § 1 AStG an der Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD MA (BFH v. 17.12.2014 (Az. I R 23/13, BStBl II 2016, 261) und vom 24.06.2015 (Az. I R 29/14, BStBl II 2016, 258).
- **Aber:** Nichtanwendungserlass v. 30.03.2016, IV B 5-S 1341/11/10004-07.

**Weitere anhängige Verfahren:** I R 73/16 (FG Düsseldorf, Urteil vom 10.11.2015), I R 5/17 (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.01.2017, I R 56/17 (FG Köln, Urteil vom 17.05.2017, (FG Münster, Urteile vom 19.12.2017, 10 K 3329/13 K,G,F, 10 K 3556/13 K,F).

# Teilwertabschreibung auf Forderung ggü. ausländischer Tochtergesellschaft



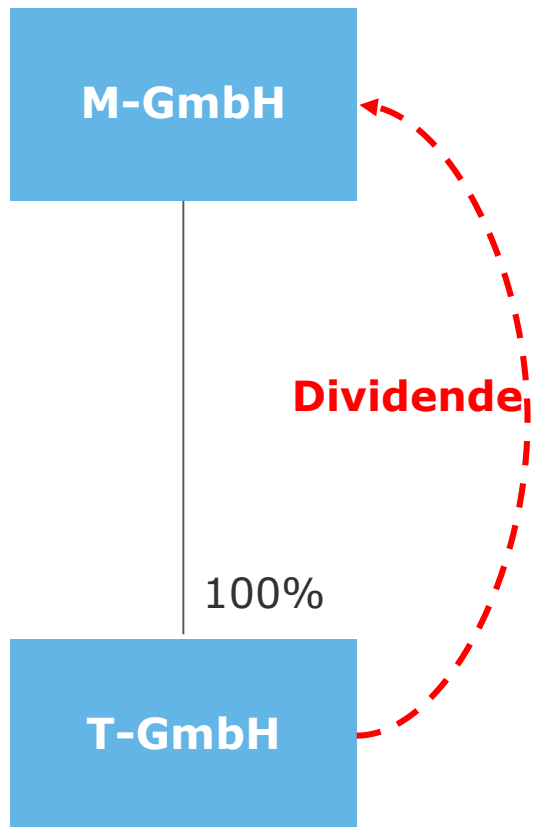
## Lösung:

- Aber: Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 S. 4 KStG ist einschlägig (FG Münster v. 17.08.2016, 10 K 2301/13 K, EFG 2016, 1810, rkr. sowie FG Hamburg v. 9.2.2017 – 5 K 9/15 (Az BFH I R 19/17)).
  - Voraussetzungen sind erfüllt (ein fremder Dritter hätte das Darlehen nicht gegeben oder stehen gelassen).
  - Art. 9 Abs. 1 OECD MA entfaltet keine Sperrwirkung ggü. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG. Die Rspr. zu § 1 AStG ist hier nicht übertragbar.

# Gliederung

- EU-Rechtskonformität des § 50d Abs. 3 EStG
- Teilwertabschreibung auf Forderung ggü. ausländischer Tochtergesellschaft
- **Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG**

# Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG



## Gesetzeswortlaut:

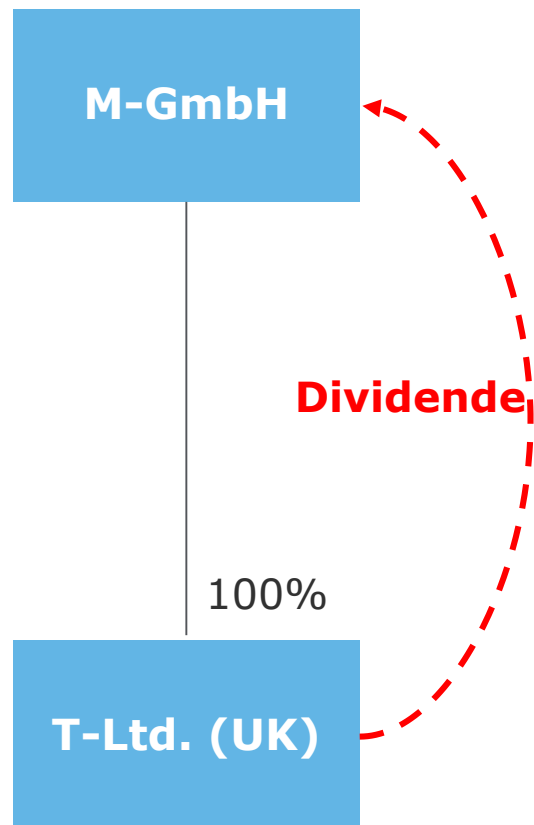
(5) Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.



# Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG

BFH I R 29/15 NV v. 22.09.2016



## Fall 1:

- Die ausschüttende Tochtergesellschaft ist in UK ansässig.

## Frage:

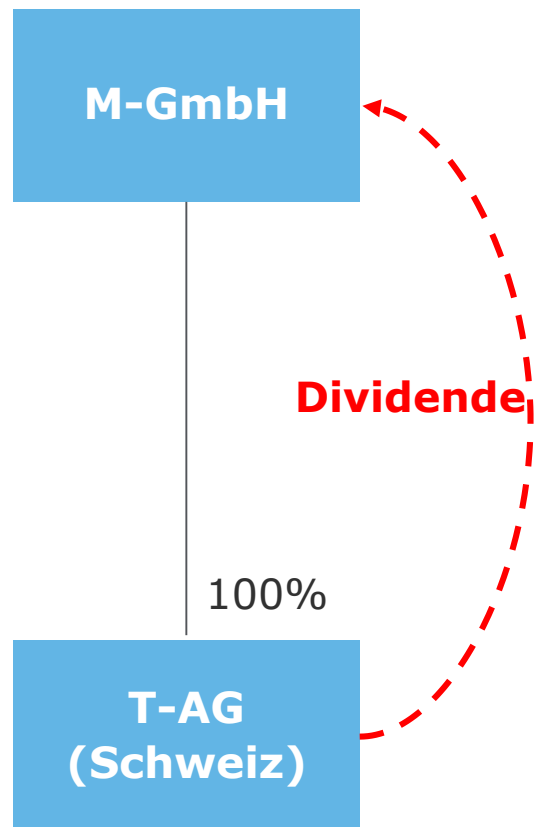
- Führt das Schachtelprivileg des DBA Deutschland/UK dazu, dass § 8b Abs. 5 KStG keine Anwendung findet?

## Lösung:

- Nein. Das abkommensrechtliche Schachtelprivileg gelangt nur zur Anwendung, wenn sich die nämliche Rechtsfolge der "Freistellung" nicht bereits aus nationalem Recht ergebe. Dies ist nach § 8b Abs. 1 KStG jedoch der Fall. Die Frage, ob § 8b Abs. 5 KStG auch einschlägig wäre, wenn sich die Freistellung unmittelbar aus dem DBA ergeben hätte, stellt sich somit nicht.
  - BFH I R 29/15 NV v. 22.09.2016
  - Vorinstanz: FG Saarland 1 K 1162/13 v. 24.03.2015

# Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG

BFH I R 84/15 v. 26.04.2017



## Fall 2:

- Die ausschüttende Tochtergesellschaft ist in der Schweiz ansässig. Die T-AG ist eine Zwischengesellschaft iSd AStG. Die Hinzurechnungsbesteuerung hat bei der MG-GmbH stattgefunden.
- In 2017 schüttete die T-AG aus den Vorjahresgewinnen eine Dividende aus.

## Frage:

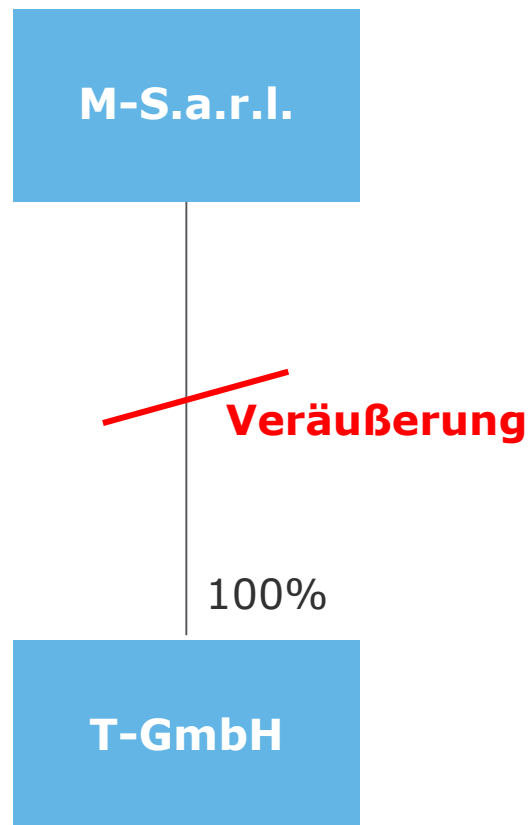
- Ist § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden, wenn die Gewinne bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben?

## Antwort:

- Nach Auffassung BFH ja. Die Norm erfasst pauschal sämtliche Bezüge iSd Abs. 1
- § 3 Nr. 41 a EStG steht dem nicht entgegen.
  - I R 84/15 v. 26.04.2017
- A.A. Vorinstanz FG Bremen
  - 1 K 4/15 (5) v. 15.10.2015

# Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG

BFH I R 37/15 v. 31.05.2017



## Fall 3:

- Die M-S.a.r.l. veräußert die Beteiligung an der T-GmbH.

## Frage:

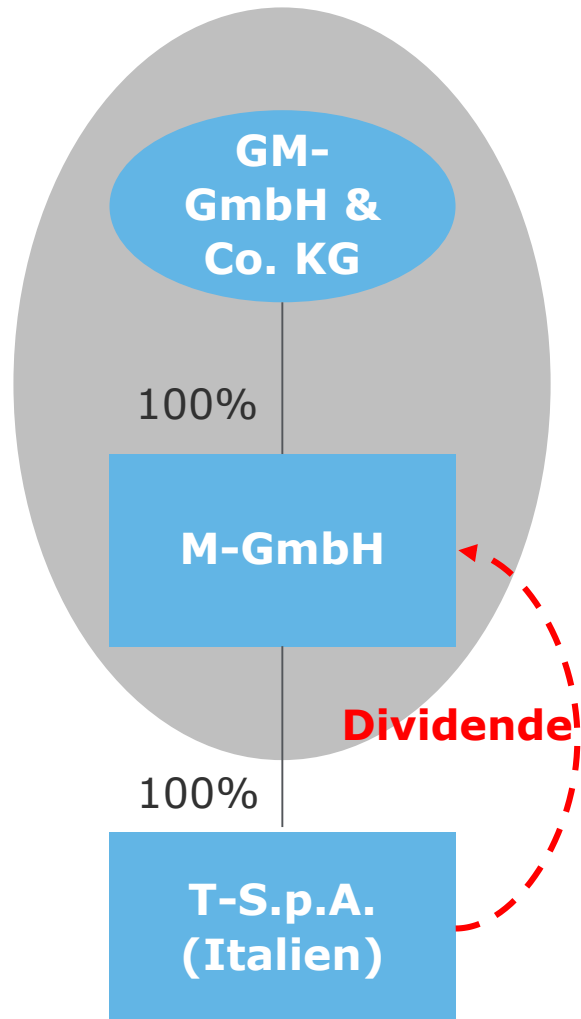
- Ist § 8b Abs. 3 KStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anzuwenden?

## Antwort:

- Keine Anwendung, wenn die Beteiligung keiner inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist
  - BFH v. 31.05.2017, I R 37/15. Mangels Veranlagung erfolgt keine Berücksichtigung von Betriebsausgaben, und daher auch nicht von fiktiven Betriebsausgaben.
- Anders noch Vorinstanz FG Hessen I R 37/15 v. 31.05.2017

# Jüngere Rechtsprechung zu § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG

BFH I R 39/14 v. 17.12.2014



## Fall 4:

- Dividendenausschüttung aus Italien an eine deutsche Organtochter.

## Frage:

- Ist § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden?

## Antwort:

- Nach Auffassung des BFH keine Anwendung auf Ebene der KG für Zwecke der GewSt.
  - BFH 17.12.2014 – I R 39/14
- **Aber: was ist, wenn die M-GmbH Finanzierungskosten hat?**
  - OFD NRW v. 02.10.2017: Doch wieder Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG, wenn es in mindestens dieser Höhe Aufwendungen gegeben hat.
- **Beachte: ab VZ 2017 ist § 7a GewStG anzuwenden.**



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, financial advisory and consulting services to public and private clients spanning multiple industries; legal advisory services in Germany are provided by Deloitte Legal. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 225,000 professionals are committed to making an impact that matters.

This communication contains general information only not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case and is not intended to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. None of Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft or Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.