



11. Hamburger Steuerdialog

Martin Klaproth
Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

25.04.2019

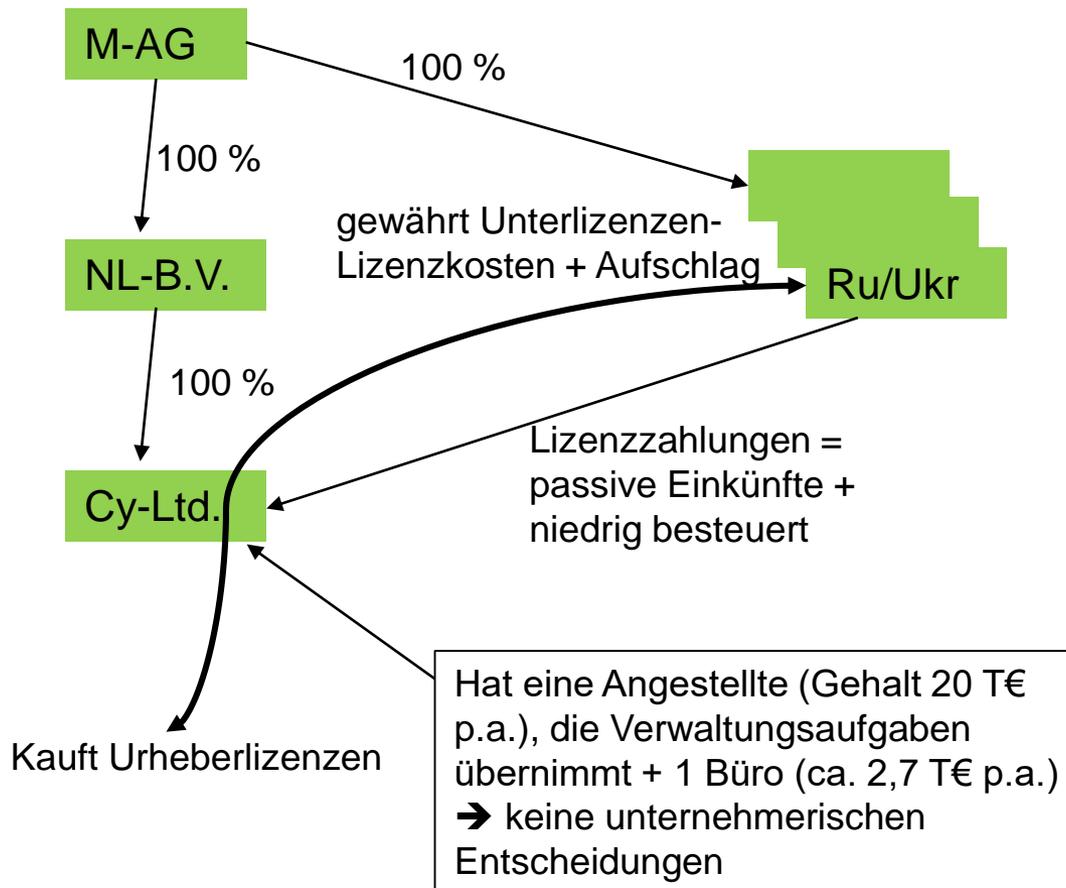
Update Internationales Steuerrecht

- Hinzurechnungsbesteuerung im Dreiecks-Fall
→ BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15

Hinzurechnungsbesteuerung im Dreiecks-Fall

BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15

Vereinfachter Sachverhalt



M-AG erklärt gemäß § 18 AStG Einkünfte u.a. aus - über ihre Beteiligung an der NL-BV mittelbaren – ihrer Beteiligung an der CY-Ltd. (Zurechnung, § 14 AStG)

Verhandlungen mit Autoren und unternehmerische Entscheidungen erfolgen durch Konzerngesellschaften in Ru/Ukr

Cy-Ltd. erwirbt Urheberrechte in eigenem Namen und lizenziert sie weiter an Ru/Ukr zu Lizenzkosten + Aufschlag

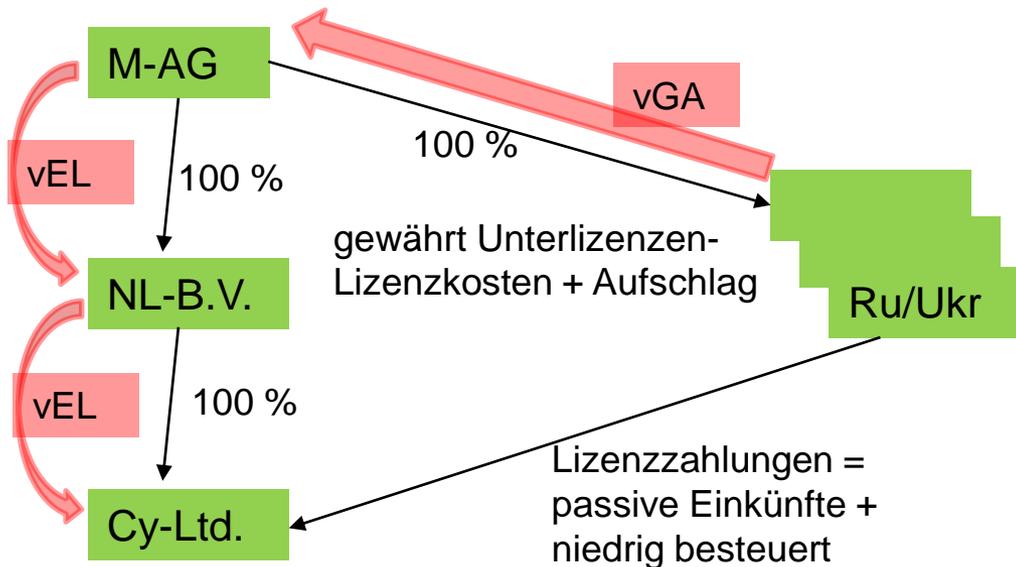
BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15

Lösung des BFH - 1

Revision gegen klagabweisendes Urteil des FG Münster ist begründet.

Einkünfteermittlung im Zurechnungsbescheid erfolgte fehlerhaft

- Zurechnung ist gemäß §§ 14, 7, 10 Abs. 3 AStG nach dt. Steuerrecht zu ermitteln
- daher auch Beachtung der Regeln über vGA und verdeckte Einlagen, § 8 Abs. 3 KStG



Ru/Ukr zahlen zu Gunsten der M-AG überhöhte Lizenzzahlungen (Aufschlag), darin liegt vGA zu Gunsten der M-AG, diese legt die vGA faktisch mittelbar in Cy-Ltd. ein – in dieser Höhe sind Zwischeneinkünfte zu mindern nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG

Wortlaut § 8 Abs. 3 S. 3 – 5 KStG

³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht.

⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat.

⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Wortlaut § 8b Abs. 1 KStG

(1) ¹Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

²Satz 1 gilt nur, soweit die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben.

³Sind die Bezüge im Sinne des Satzes 1 nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer auszunehmen, gilt Satz 2 ungeachtet des Wortlauts des Abkommens für diese Freistellung entsprechend.

⁴Satz 2 gilt nicht, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet.

BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15

Lösung des BFH - 2

Verdeckte Einlage ist nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG grdsl. steuerneutral, wenn kein Fall von § 8 Abs. 3 S. 4 noch S. 5 KStG entgegen steht

- Voraussetzungen § 8 Abs. 4 S. 4 KStG liegen nicht vor, da Einkommen der M-AG nicht gemindert ist
- Voraussetzungen § 8 Abs. 4 S. 5 KStG liegen ebenfalls nicht vor
danach erhöht vEL das Einkommen der Cy-Ltd, wenn korrespondierende vGA bei der Besteuerung der M-AG unberücksichtigt geblieben ist
 - ➔ Zwar Anwendung dieser Vorschrift in Dreiecks-Fällen
 - ➔ keine Berücksichtigung der vGA bei der M-AG
 - bei M-AG war vGA nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei
 - zwar greift Ausnahme nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG, denn vGA (Lizenzzahlung) hat bei Ru/Ukr zu BA geführt und deren Einkommen gemindert
 - aber Rückausnahme nach § 8b Abs. 1 S. 4 KStG (Dreiecksfälle): vGA hat das Einkommen bei der Cy-Ltd. Erhöht und § 32a KStG findet auf diese keine Anwendung
- ➔ es kann keinen Unterschied machen, ob vGA bei M-AG im Rahmen der Veranlagung formal erfasst und dann nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei gestellt wird oder ob sie von vornherein nicht angesetzt worden ist
- ➔ Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 KStG ist keine Rücknahme der Steuerbefreiung sondern typisierende BA

BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15

Lösung des BFH - 3

Für verbleibende Einkünfte der Cy-Ltd (Administrationsaufgaben) gilt:

- Einfachrechtliche Voraussetzungen des AStG sind erfüllt
- Ansatz des Zurechnungsbetrags widerspricht aber den Grundfreiheiten
 - ➔ Anwendung der Cadbury Schweppes Grundsätze - Substanztest
 - ➔ daher bei passiven Einkünften Möglichkeit des Gegenbeweises (wirtschaftliche Aktivität)
 - Cy-Ltd hat – nur für den administrativen Bereich – Nachweis über wirtschaftliche Aktivität erbracht (Angestellte + Büroraum)
 - daher geltungserhaltende Reduktion des AStG
 - auf Abgrenzung Niederlassungs- vs. Kapitalverkehrsfreiheit kommt es deshalb nicht an

BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15

Anmerkungen

- Hinzurechnungsbetrag erfolgt nach § 10 Abs. 3 AStG unter Beachtung der Einkunftsstrukturvorschriften wie vGA, vEL, § 1 AStG
- Welches Steuersubstrat wird erfasst – deutsches oder russisches/ukrainisches?
- Substanztest bei gemischten Tätigkeiten?
- Ergebnis, wenn kein einlagefähiges WG vorliegt (z.B. Dienstleistungen)
 - ➔ vGA Ru/Ukr an M-AG, aber Vorteilsverbrauch bei M-AG - § 1 AStG?
- Zur Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatsfällen (Kapitalverkehrsfreiheit)
vgl. Entscheidung des EuGH v. 26.2.2019 C-135/17
 - ➔ Substanztest auch in Drittstaatsfällen

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !**