



cutting through complexity™

Steuerliche Fallstricke bei Inlandsinvestitionen durch Steuerausländer - Fallbeispiele -

Bayerische IFA, 19. September 2011



cutting through complexity™

Verlustabzug bei Körperschaften (§ 8c KStG)

Bayerische IFA, 19. September 2011

Marko Gründig

Agenda

I Die Regelung des § 8c KStG

III Praxisfälle: § 8c KStG

I. Die Regelung des § 8c KStG

1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 8c KStG

Tatbestandsvoraussetzungen

- Übertragung einer Beteiligung (25% bzw. 50% Schwelle) am gezeichneten Kapital, der Mitgliedschaftsrechte, Stimmrechte, Beteiligungsrechte und vergleichbare Sachverhalte
- an einer Körperschaft
- innerhalb von fünf Jahren
- mittelbar oder unmittelbar
- an einen Erwerber oder diesen nahe stehende Person

Rechtsfolge

- ... gehen nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entweder anteilmäßig (Beteiligungserwerb zwischen >25% und 50%) bzw. vollständig (Beteiligungserwerb größer 50%) unter

Verschonungsregelungen

- **Stille Reserven Klausel:** Verluste in Höhe der (anteilmäßigen bzw. vollständigen) im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven sind weiterhin abzugsfähig
- **Konzernklausel:** kein Verlustuntergang, wenn an dem übertragenden Rechtsträger und dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist
- **Sanierungsklausel:** kein Verlustuntergang, wenn der Erwerb zum Zwecke der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt

2. Gesetzliche Entwicklung des § 8c KStG

Grundlagen

- Einführung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 mit Wirkung zum 01.01.2008
- ersetzte die Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F.
- Mantelkaufregelung: rechtliche und wirtschaftliche Identität der verlustvortragsnutzenden Körperschaft mit der verlustverursachenden Körperschaft;
 - § 8c KStG a.F.: stellte allein auf den rein technischen Vorgang eines Anteilserwerbs ab

Entwicklungen

- MoRaKG v. 12.8.2008: § 8c Abs. 2 KStG - Ausnahme für Wagniskapitalgesellschaften; mangels Genehmigung durch die EU-Kommission jedoch nicht in Kraft getreten
- Bürgerentlastungsgesetz v. 16.7.2009: Ergänzung des § 8c KStG a.F um den Ausnahmetatbestand der Sanierungsklausel
 - Beschluß der EU-Kommission v. 26.1.2011: Sanierungsklausel stellt unzulässige Beihilfe dar
 - Nichtigkeitsklage der Bundesregierung v. 7.4.2011 vor dem Gericht der Europäischen Union eingeleitet (Rs.-T 205/11); weitere Klage eines Steuerpflichtigen anhängig (Heitkamp Bau Holding v. 6.6.2011 Rs.-T278/11)

2. Gesetzliche Entwicklung des § 8c KStG

- Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009: Ergänzung des § 8c KStG a.F. um zwei Ausnahmetatbestände:
 - Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG)
 - Stille Reserven Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 6-8 KStG)
 - zeitlich unbegrenzte Anwendung der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)
- Entwurf des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmG) –Drs. 17/6263
 - Streichung der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

Bedeutung für andere Vorschriften:

- § 8a Abs. 1 S. 3 KStG: Anwendung auf einen Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 1 S. 5 EStG
- § 10a Satz 10 GewStG: Anwendung auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge

3. Verfassungsrechtliche Bedenken

Anhängige Verfahren

- Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 4.4.2011 an das Bundesverfassungsgericht zur Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

Das FG Hamburg sieht in dem anteiligen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG einen Verstoß gegen das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit in seiner Ausprägung durch das objektive Nettoprinzip (Art. 3 Abs. 1 GG)

- BFH-Beschluss v. 26.08.2010, I B 49/10 zu den verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) in Verbindung mit dem Wegfall der Verlustverrechnung auf Basis des § 8c KStG:

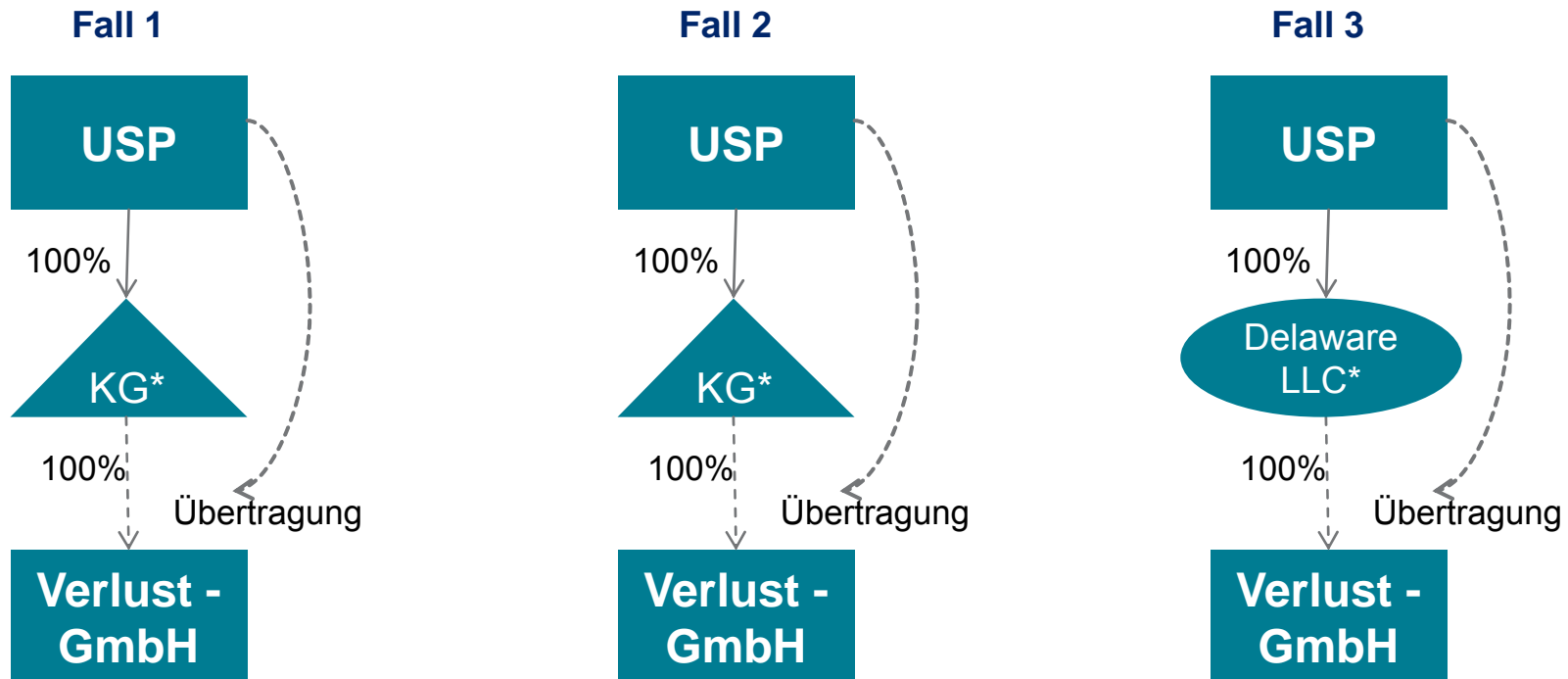
Im Rahmen der summarischen Prüfung äußert der BFH ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung, soweit sie zu steuerlichen Definitiveffekten führt. Die Beschränkung des Verlustvortrags an sich und die Grundkonzeption der zeitlichen Streckung dürften dagegen nach Ansicht des BFH verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sein. Offen gelassen wurde, ob § 8c KStG nicht seinerseits verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft.

II. Praxisfälle: § 8c KStG

a) Schädlicher Beteiligungserwerb

Rechtsfragen zum Tatbestand der "Übertragung":

- Rechtliches Eigentum
- Wirtschaftliches Eigentum
- „Steuerliche Herrschaftsmacht über Verluste“



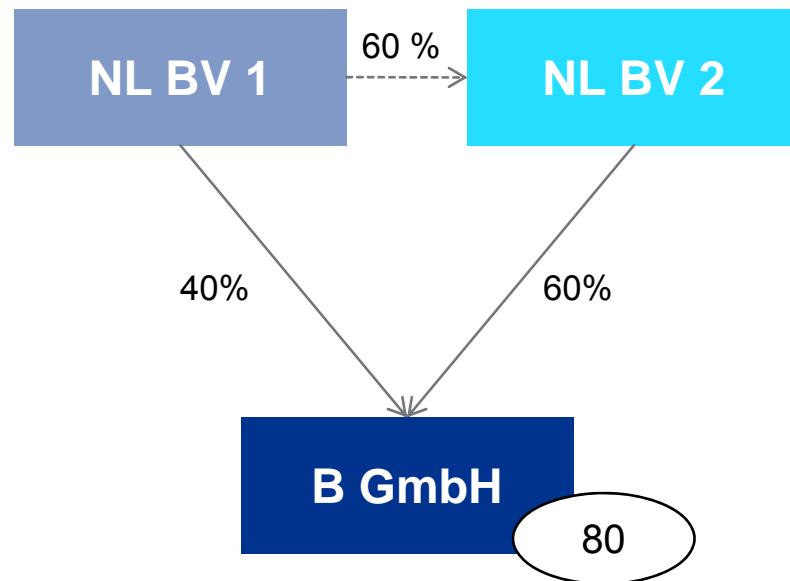
*KG = Mitunternehmerschaft

*KG = V+V, nicht gewerblich

*LLC = transparente Einheit

b) Stille Reserven Klausel (I/V)

I. Grundfall



Sachverhalt

- NL BV 1 ist zu 100% am Stammkapital der B GmbH beteiligt
- B GmbH hat ein steuerliches EK von TEUR 20
- zu den Aktiva der B GmbH gehören Aktien an der Z AG mit Anschaffungskosten TEUR 20 (gemeiner Wert TEUR 40)
- Die NL BV 1 verkauft 60% der Anteile an der B GmbH an die NL BV 2 zu einen Verkaufspreis von TEUR 60
- Im Zeitpunkt der Veräußerung hat die B GmbH Verlustvorträge in Höhe von TEUR 80

b) Stille Reserven Klausel (II/IV)

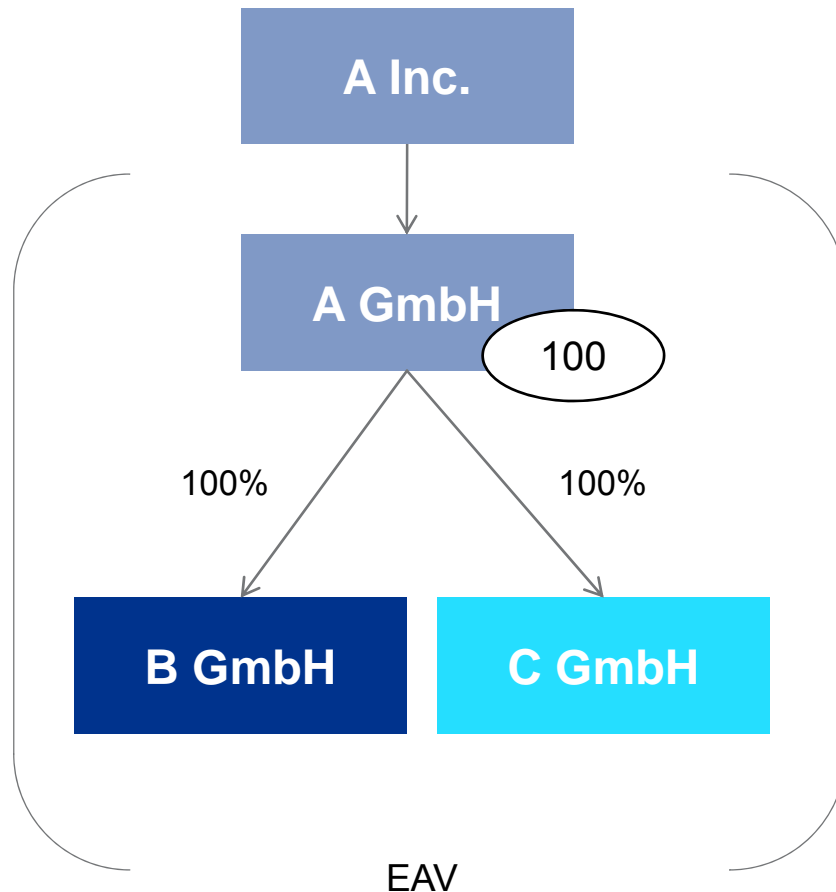
I. Grundfall

Lösung:

- grds. Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, da mehr als 50% der Anteile veräußert werden
- keine Verlustuntergang insoweit, als die stille Reserven Klausel greift
 - EK B GmbH TEUR 20
 - gemeiner Wert B GmbH TEUR 100 (Veräußerungspreis TEUR 60 für 60% der Anteile)
 - B GmbH verfügt über stille Reserven in Höhe von TEUR 80
 - Allerdings entfallen davon TEUR 20 auf die Beteiligung an der Z GmbH („steuerfreie stille Reserven“)
 - Entsprechend gehen aufgrund der stille Reserven Klausel TEUR 60 der Verluste trotz schädlichem Beteiligungserwerb nicht unter

b) Stille Reserven Klausel (III/IV)

II. Holdinggesellschaften



Sachverhalt

- Die deutsche A-Gruppe soll durch Übertragung aller Anteile an der A GmbH veräußert werden
- Aufgrund der Organschaft sind Verlustvorträge in Höhe von TEUR 100 bei der A GmbH festgestellt
- A GmbH selbst hält als Holdinggesellschaft ausschließlich die Beteiligungen an den Konzerngesellschaften B und C GmbH
- im Inland steuerpflichtige stille Reserven der B GmbH TEUR 320
- im Inland steuerpflichtige stille Reserven der C GmbH TEUR 250
- insgesamt verfügt der Organkreis über im Inland steuerpflichtige stille Reserven von TEUR 570
- Die stillen Reserven in den Anteilen der B GmbH und der C GmbH auf Ebene der A GmbH betragen ebenfalls 570

b) Stille Reserven Klausel (IV/V)

II. Holdinggesellschaften

Lösung bzw. Lösungsmöglichkeiten:

- Grds. schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, da mehr als 50% der Anteile veräußert werden
- Frage: Gesellschafts- bzw. organschaftsbezogene Anwendung der stille Reserven Klausel?
 - Gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise:
 - Auslegung entspricht wohl dem Wortlaut
 - Trotz im Organkreis vorhandenen steuerpflichtigen stillen Reserven von insg. TEUR 570 würde die Anteilsübertragung zu einem Verlustuntergang auf Ebene der A GmbH (Organträger) führen
 - Keine anteilige Verlustzurechnung und ggf. Verlustuntergang bei Veräußerung der Organgesellschaften
 - Organschaftsbezogene Betrachtungsweise:
 - kein Verlustuntergang bei der A GmbH aufgrund der Zurechnung der stillen Reserven der B-GmbH und der C- GmbH, die den Verlustvortrag der A GmbH übersteigen
 - Anteilige Verlustzurechnung und ggf. Verlustuntergang bei Veräußerung der Organgesellschaften?

b) Stille Reserven Klausel (V/V)

II. Holdinggesellschaften

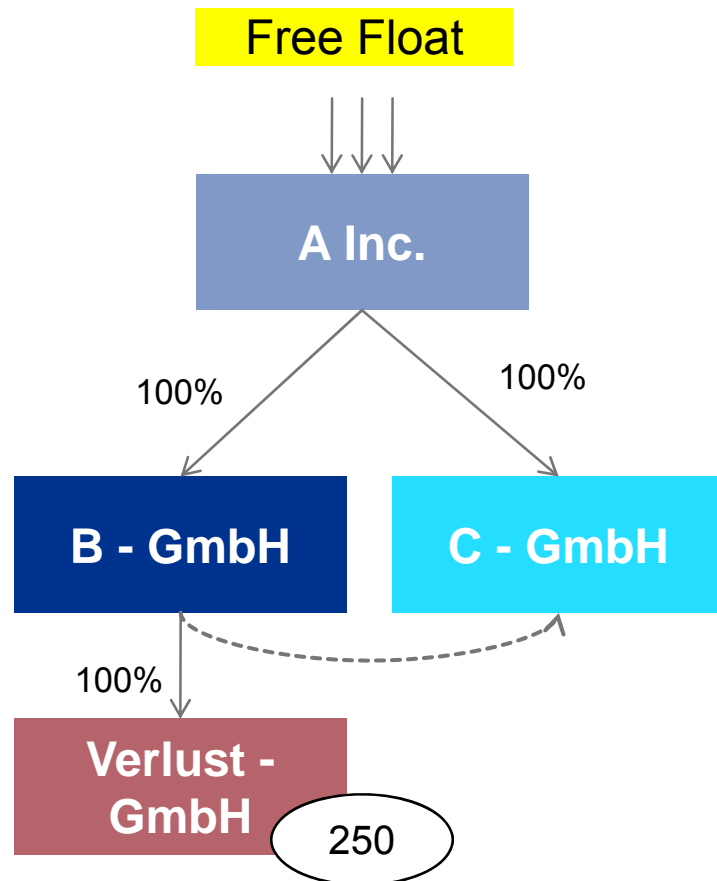
Maßnahmen zur Generierung von „steuerpflichtigen“ stillen Reserven für § 8c KStG Zwecke auf Ebene der A GmbH

- Verschmelzung der B bzw. C GmbH's in A GmbH
- Formwechsel der B bzw. C GmbH's in KG's
- Atypische stille Beteiligung der A GmbH an der B bzw. C GmbH

Beachte: Rückwirkungsklausel § 8c Abs. 1 S. 9 KStG

c) Konzernklausel (I/V)

I. Grundfall



Sachverhalt:

- Die börsennotierte A Inc. hält 100% am Stammkapital der B GmbH und der C GmbH
- Die B GmbH überträgt sämtliche Anteile an der Verlust GmbH auf die C GmbH
- Die Verlust GmbH verfügt über einen Verlustvortrag zum Zeitpunkt der Übertragung in Höhe von TEUR 250

b) Konzernklausel (II/IV)

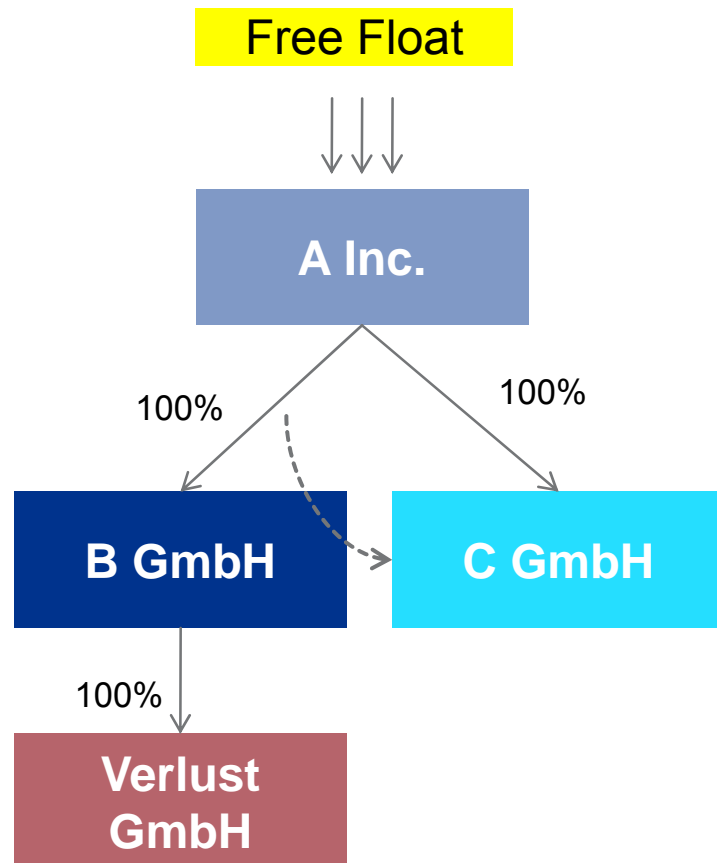
I. Grundfall

Lösung:

- grds. Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, da mehr als 50% der Anteile übertragen werden
- kein Verlustuntergang insoweit, als an dem übernehmenden und dem übertragenden Unternehmen dieselbe Person zu 100% beteiligt ist
 - die B GmbH gilt als übertragender und die C GmbH als übernehmender Rechtsträger
 - an der B GmbH und an der C GmbH ist die A Inc. (juristische Person) zu 100% beteiligt
 - folglich ist dieselbe Person sowohl am übertragenden als auch übernehmenden Rechtsträger zu 100% beteiligt
- Folge: keine schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, die Verlustvorträge in Höhe von TEUR 250 bleiben in voller Höhe bestehen

c) Konzernklausel (III/V)

II. Übertragung unter Teilnahme der börsennotierten Gesellschaft



Sachverhalt

- Die börsennotierte A Inc. hält 100% am Stammkapital der B und der C GmbH.
- Die A Inc. bringt die Anteile der B GmbH in die C GmbH ein
- Die Verlust GmbH verfügt über einen Verlustvortrag zum Zeitpunkt der Übertragung in Höhe von TEUR 250

b) Konzernklausel (IV/V)

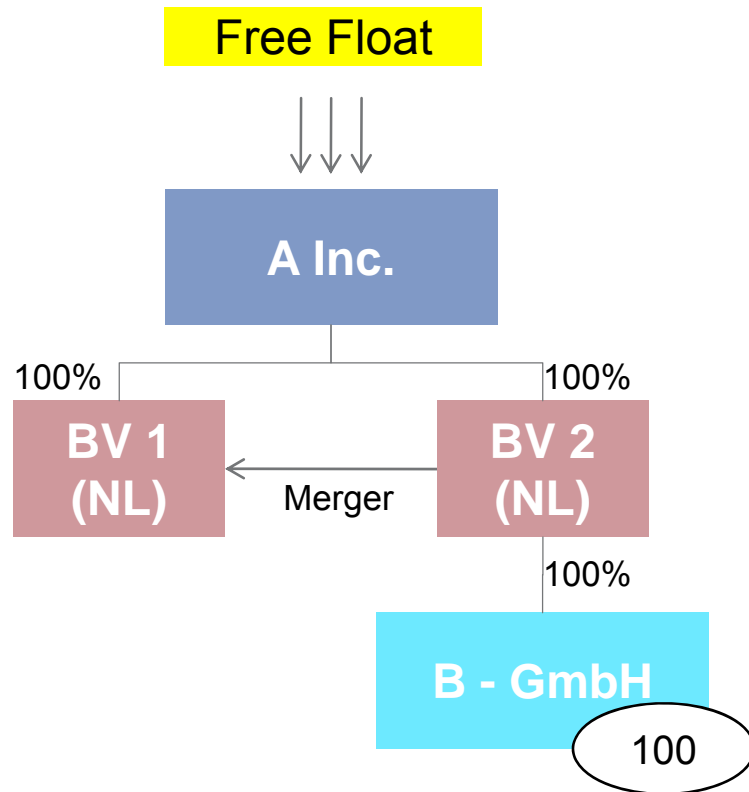
II. Übertragung unter Teilnahme der börsennotierten Gesellschaft

Lösung:

- grds. Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, da mehr als 50% der Anteile an der Verlust GmbH mittelbar übertragen werden
- Kein Verlustuntergang insoweit, als an dem übernehmenden und dem übertragenden Unternehmen dieselbe Person zu 100% beteiligt ist
 - Die A Inc. gilt als übertragender und die C GmbH als übernehmender Rechtsträger
 - Da die Anteile an der A Inc. im Streubesitz gehalten werden, ist am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger nicht dieselbe Person zu 100% beteiligt (lediglich dieselbe Personengruppe)
- Folglich liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG vor, da die Konzernklausel in diesem Fall nicht zur Anwendung kommt. Die Verlustvorträge in Höhe von TEUR 250 der Verlust GmbH gehen aufgrund des mittelbaren Anteilseignerwechsel unter, soweit sie nicht aufgrund der stille Reserven Klausel verschont bleiben

c) Konzernklausel (V/V)

III. Verschmelzungen



Sachverhalt

- A Inc. ist börsennotiert und befindet sich im Streubesitz
- A Inc. ist mittelbar über die BV 2 an der B GmbH beteiligt
- Die B GmbH hat Verlustvorträge in Höhe von TEUR 100
- BV 2 soll auf ihre Schwestergesellschaft BV 1 verschmolzen werden

Rechtsfrage:

- Ist A Inc. übertragender Rechtsträger i.S.d. § 8c Abs. 1 S. 5 KStG?

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Marko Gründig

Partner

KPMG LLP

150 John F. Kennedy Parkway

Short Hills, NJ 07078

Office: +1.973.912.6521

Mobile: + 1.908.723.9875; +49 (174) 3308600

Email: markogruendig@kpmg.com



cutting through complexity™

Gewinnrepatriierung an den ausländischen Investor (§ 50d Abs. 3 EStG)

Bayerische IFA, 19. September 2011

Dr. Ernst-August Baldamus

Agenda

I	Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG
II	Europarechtliche Zweifel und anstehende Novelle
III	Ausgewählte Praxisfälle: § 50d Abs. 3 EStG im Abkommensrecht
IV	Gestaltungsansätze in der Praxis

I. Die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG

1. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 50d Abs. 3 EStG

Tatbestandsvoraussetzungen

- Ausländische Gesellschaft und
- ... soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten und
 - Prüfung der Steuerentlastungsberechtigung eines **jeden** Gesellschafters
- Vorliegen **eines** der in Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 genannten Tatbestände (**alternativ**)
 - Nr. 1: Fehlen von wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft, **oder**
 - Nr. 2: Ausländische Gesellschaft erzielt nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit (nach § 50d Abs. 3 S. 3 EStG nicht der Fall bei Verwaltung von Wirtschaftsgütern oder Übertragung wesentlicher Geschäftstätigkeiten auf Dritte), **oder**
 - Nr. 3: Keine Teilnahme der ausländischen Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- Nur Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgeblich, keine Konzernbetrachtung

Rechtsfolge

- Versagung der völligen oder teilweisen Steuerentlastung → jedoch nur, soweit Personen beteiligt sind, denen die Steuerentlastung persönlich nicht zustünde

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 42 AO

- BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446: Liegen die Voraussetzungen des spezielleren § 50d Abs. 3 EStG nicht vor, ist zusätzlich der allgemeinere § 42 AO zu prüfen
- H. Lit.: Wenn Tatbestandsmerkmale des spezielleren § 50d Abs. 3 EStG nicht erfüllt werden, ist § 42 AO nicht anzuwenden (für § 50d Abs. 1a EStG a.F. und § 42 AO a.F. so auch BFH v. 29.01.2008, BStBl. II 2008, 978)

Verhältnis zu DBA-Missbrauchsklauseln:

- Zumindest bei speziellen Missbrauchsklauseln (wie z.B. Art. 28 DBA USA) Vorrang der DBA-Vorschriften: BMF v. 03.04.2007, BStBl. I S. 446, Tz. 11; BFH v. 19.12.2007, BStBl. II 2008, 619

II. Europarechtliche Zweifel und anstehende Novelle

Vertragsverletzungsverfahren (I)

Überblick

- Stufen eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission nach Art. 258 AEUV:
 1. Aufforderungsschreiben an Mitgliedstaat (1. Stufe)
 2. **Abgabe einer mit Gründen versehenen Stellungnahme (2. Stufe)**
 3. Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Union (3. Stufe)

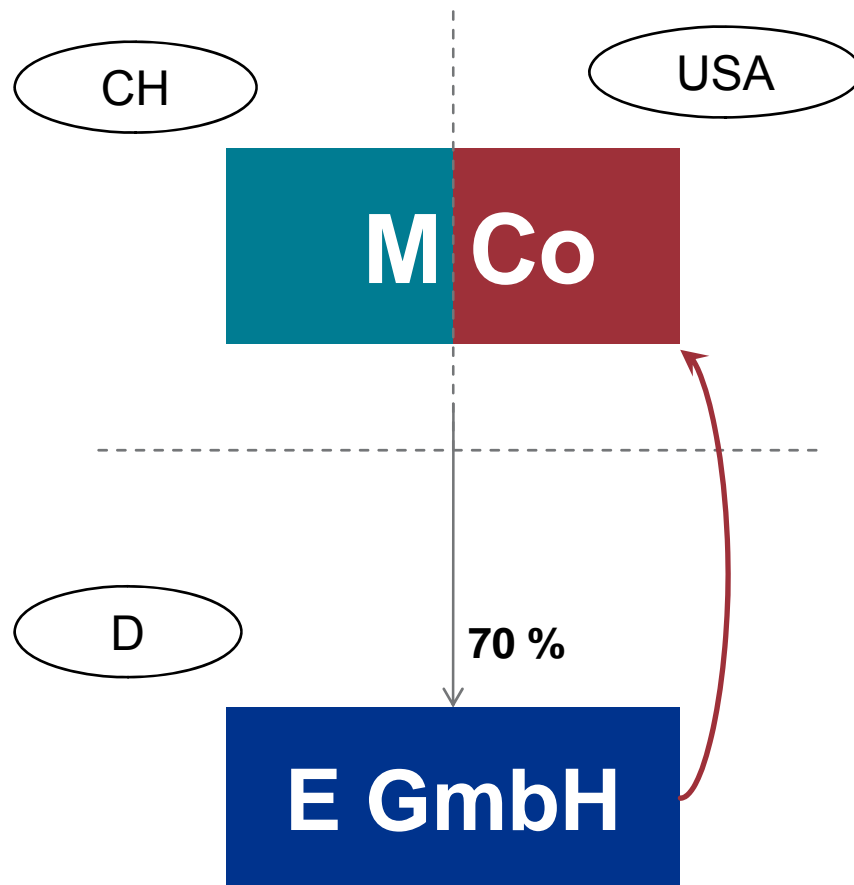
Vertragsverletzungsverfahren (II)

§ 50d Abs. 3 EStG im Visier der Europäischen Kommission

- Vertragsverletzungsverfahren befindet sich (noch) auf der 2. Stufe: Förmliche Aufforderung, die Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung bei Quellensteuerentlastungen zu modifizieren (vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 18.3.2010, Az. 2007/4435)
- Keine Kritik am grundsätzlichen Ziel der Missbrauchsbekämpfung (vgl. etwa Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie: Missbrauchsbekämpfung grds. rechtmäßig)
- Aber: § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG unverhältnismäßig, da kein Gegenbeweis für eigene wirtschaftliche Betätigung möglich (→ insoweit treaty override auch grundrechtl. bedenklich)
- Zusicherung der Bundesregierung, dass die Regelung geändert werde → Beendigung des Vertragsverletzungsverfahrens zu erwarten
- Mögliche Änderungen des § 50d Abs. 3 EStG (mglw. noch in Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz?):
 - Einführung eines Gegenbeweises? Gegenbeweis nur für Einkünfte oder (m.E. notwendig) für Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft insgesamt?
 - Streichung der Nr. 2?
 - „Soweit-Regelung“ für Nr. 2?

**III. Ausgewählte Praxisfälle:
§ 50d Abs. 3 EStG im
Abkommensrecht**

Fall 1: Doppelansässige Gesellschaft (1/3)



Sachverhalt:

- Die doppelansässige M Co (Verwaltungssitz: USA, Satzungssitz: Schweiz) hält seit bereits 24 Monaten eine Beteiligung in Höhe von **70%** der Stimm- und Vermögensrechte an der deutschen E GmbH
 - **Variante 1:** Die M Co bezieht keinerlei Einkommen aus eigener Wirtschaftstätigkeit. An ihr sind nur Gesellschafter aus einem Drittstaat ohne DBA mit Deutschland beteiligt
 - **Variante 2:** Die M Co bezieht fast ausschließlich Einkommen aus eigener Wirtschaftstätigkeit und erfüllt auch sonst die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG
- Die E GmbH nimmt eine Gewinnausschüttung an die M Co vor

Fall 1: Doppelansässige Gesellschaft (2/3)

Lösung:

- Persönliche Abkommensberechtigung in beiden Staaten
→ Grundsatz: Anwendung des jeweils **günstigeren DBAs**
(vgl. *Lehner*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 4 Rn. 23f.; *Avery Jones*, BIFD 1999, 16)
- **DBA Schweiz:**
 - Grds. Quellensteuer iHv 15% (Art. 10 Abs. 2 lit. c), da aber Beteiligung > 20 % des Kapitals, ist Dividende gem. Art. 10 Abs. 3 S. 1 quellensteuerfrei
 - § 50d Abs. 3 EStG (und § 42 AO) gem. Protokoll Nr. 2 zu Art. 23 DBA Schweiz ausdrücklich anwendbar
- **DBA USA:**
 - Verwaltung und BFH: Vorrang der DBA- Missbrauchsregel vor § 50d Abs. 3 EStG → Art. 28 DBA USA als speziellere Missbrauchsvermeidungsvorschrift
 - Quellensteuerreduktion: grds. Quellensteuer iHv 5 % gem. Art. 10 Abs. 2 lit. a), aber kein 100%iges Schachtelprivileg gem. Art. 10 Abs. 3 lit. a), da Beteiligung < 80% der Stimmrechte

Fall 1: Doppelansässige Gesellschaft (3/3)

Lösung:

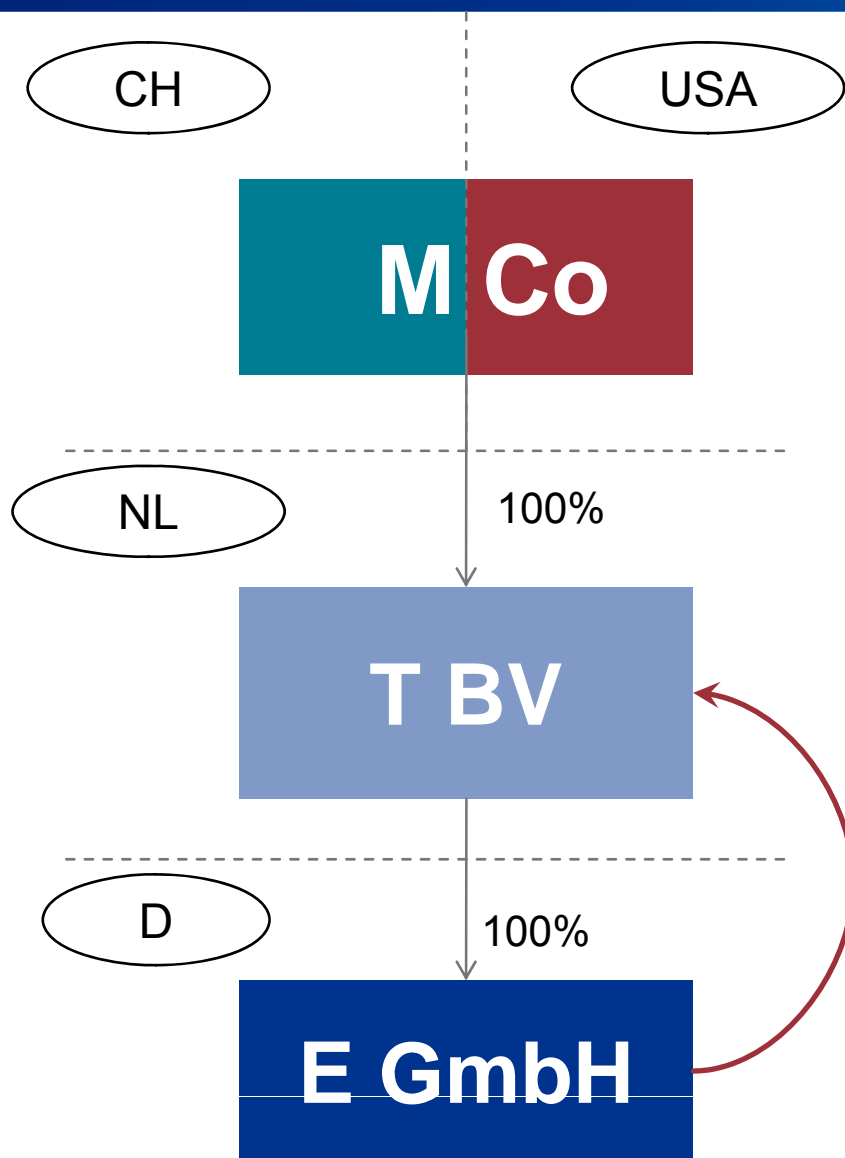
■ Variante 1 (M Co funktionsschwach):

- Keine eigene Wirtschaftstätigkeit: § 50d Abs. 3 Nr. 2 EStG: (+) → § 50d Abs. 3 EStG verhindert dem Grunde nach Quellensteuerabzug → keine Quellensteuerreduktion nach DBA Schweiz
- Prüfung des Art. 28 DBA USA: falls Missbrauch i.S.d. Art. 28 (-) → Quellensteuerreduktion auf 5% trotz Tatbestandlichkeit des § 50d Abs. 3 EStG
- DBA USA als günstigeres DBA anwendbar: Quellensteuer in Höhe von 5% des Bruttobetragtes der Dividenden

■ Variante 2 (M Co mit Substanz):

- § 50d Abs. 3 EStG hindert Quellensteuerabzug nicht: Quellensteuerbefreiung gem. Art. 10 DBA Schweiz
- Wenn Missbrauch im Sinne des Art. 28 DBA USA (-): Quellensteuerreduktion 5% gem. Art. 10 Abs. 2 lit. a) DBA USA
- DBA Schweiz günstiger: Quellensteuerbefreiung gem. Art. 10 Abs. 3 DBA Schweiz

Fall 2: Doppelansässigkeit und dreistufiger Konzernaufbau (1/3)



Sachverhalt:

- Wie oben Variante 2 (M Co mit Substanz iSv. § 50d Abs. 3 EStG); allerdings nunmehr unter Einschaltung der holländischen T BV, an der M Co zu 100% beteiligt ist
- Die T BV erwirtschaftet weniger als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit. Sie ist zu 100 % an der deutschen E GmbH beteiligt
- E GmbH schüttet an T BV aus

Fall 2: Doppelansässigkeit und dreistufiger Konzernaufbau (2/3)

Lösung:

- Wie oben; allerdings nunmehr unter Einschaltung der holländischen T BV
- Die T BV ist persönlich (formell) entlastungsberechtigt (Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 13 Abs. 4 DBA NL). Allerdings erfüllt sie die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht:
 - Finanzverwaltung (BMF v. 03.04.2007, BStBl. I S. 446, Tz. 4) : abstellen auf „nächste Ebene“ → *Look Through Approach* (BMF v. 10.7.2007, IStR 2007, 555; BMF v. 21.6.2010, BStBl I 2010, 596; enger Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50d Rn. 32: *Two Tier Approach*)
 - Prüfung der Voraussetzungen bei M Co: Anforderungen des § 50d Abs. 3 EStG an Quellensteuerfreistellung erfüllt?
 - Entlastungsberechtigung nach DBA-USA oder DBA-Schweiz (s.o.)
 - Nichtvorliegen der § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 1-3 EStG

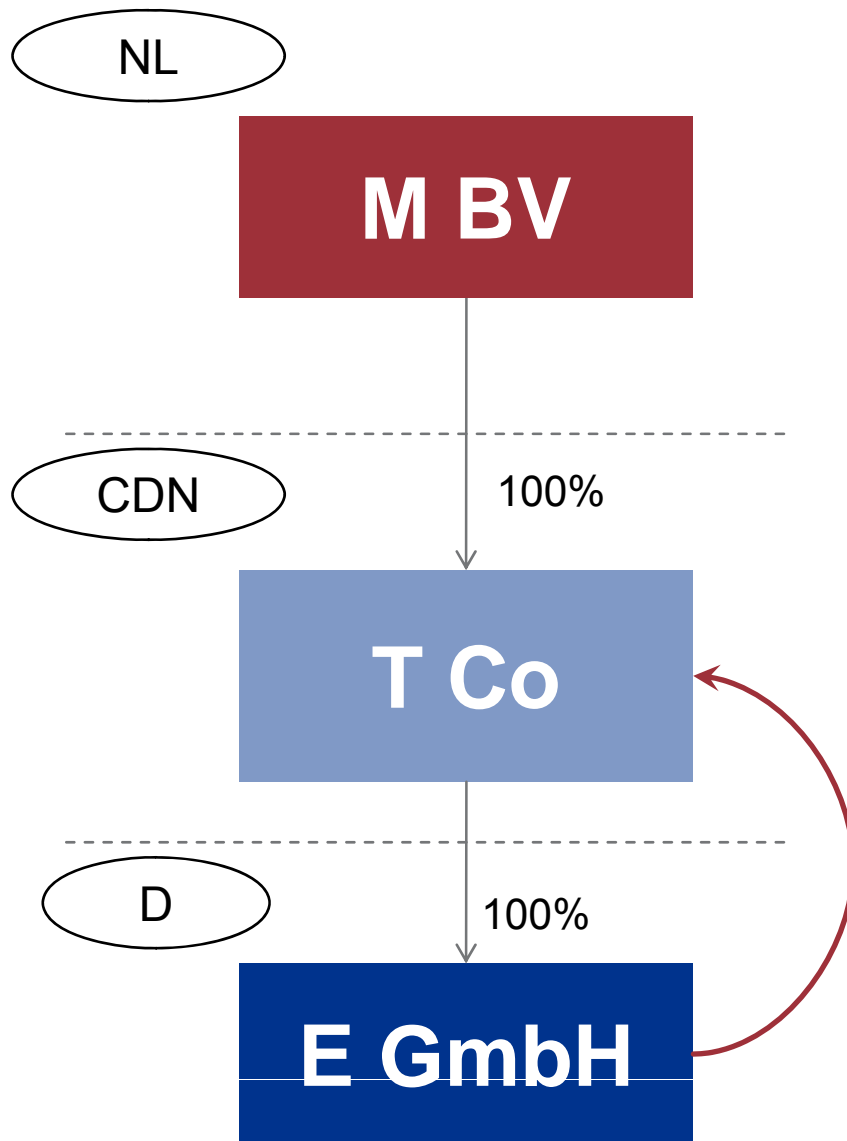
Fall 2: Doppelansässigkeit und dreistufiger Konzernaufbau (3/3)

Lösung:

■ Rechtsfolge?

- H.M. und Finanzverwaltung (die bei der Höhe des Entlastungsanspruchs auf den „fiktiven Entlastungsanspruch“ abstellt, BMF v. 03.04.2007, BStBl. I 446, Tz. 13): der Gesellschafter ist so zu stellen, als ob M Co Dividende unmittelbar bezogen hätte: Anwendung DBA-Schweiz oder DBA-USA, s.o.
- A.A. *Gosch* (in Kirchhof, EStG, § 50d Rn. 32): Für Erstattungsberechtigung des mittelbaren Gesellschafters kommt es allein darauf an, ob dieser gem. dem selben DBA wie die Zwischengesellschaft entlastungsberechtigt wäre: hier: (-), da bei Gesellschafterin M Co anderes DBA anzuwenden ist wie auf T BV

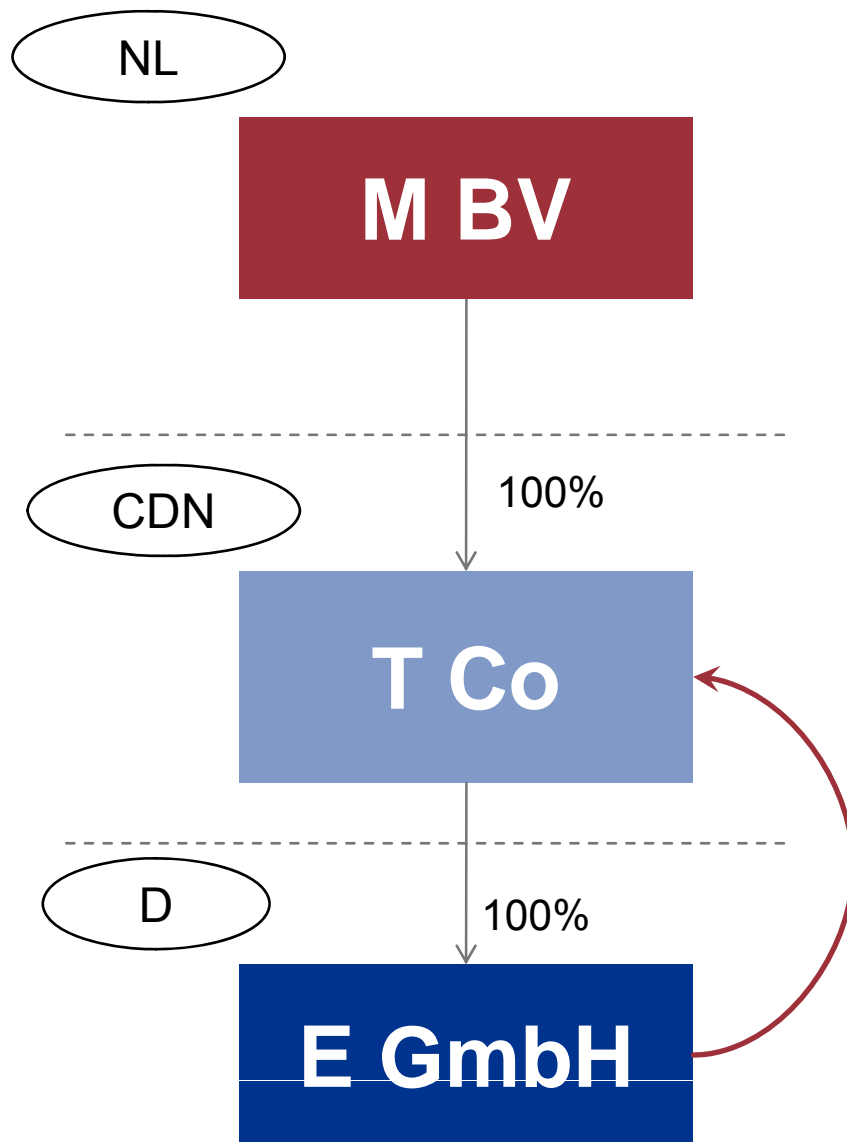
Fall 3: Erweiterte Entlastungsberechtigung durch § 50d Abs. 3 EStG? (1/2)



Abwandlung:

- Wie oben; allerdings ist M BV in der EU ansässig und an der T Co im Drittstaat Kanada beteiligt
- Zwischen Deutschland und Kanada besteht ein DBA, welches eine Quellensteuerreduktion auf Dividenden in **Höhe von 5%** vorsieht
- **Frage:** Führt Bezugnahme auf Entlastungsberechtigung des mittelbaren Gesellschafters (M BV) für Zwecke des § 50d Abs. 3 EStG zur Quellensteuerreduktion auf 0% (Mutter-Tochter-Richtlinie im Verhältnis D-NL/ E GmbH/ M BV)?

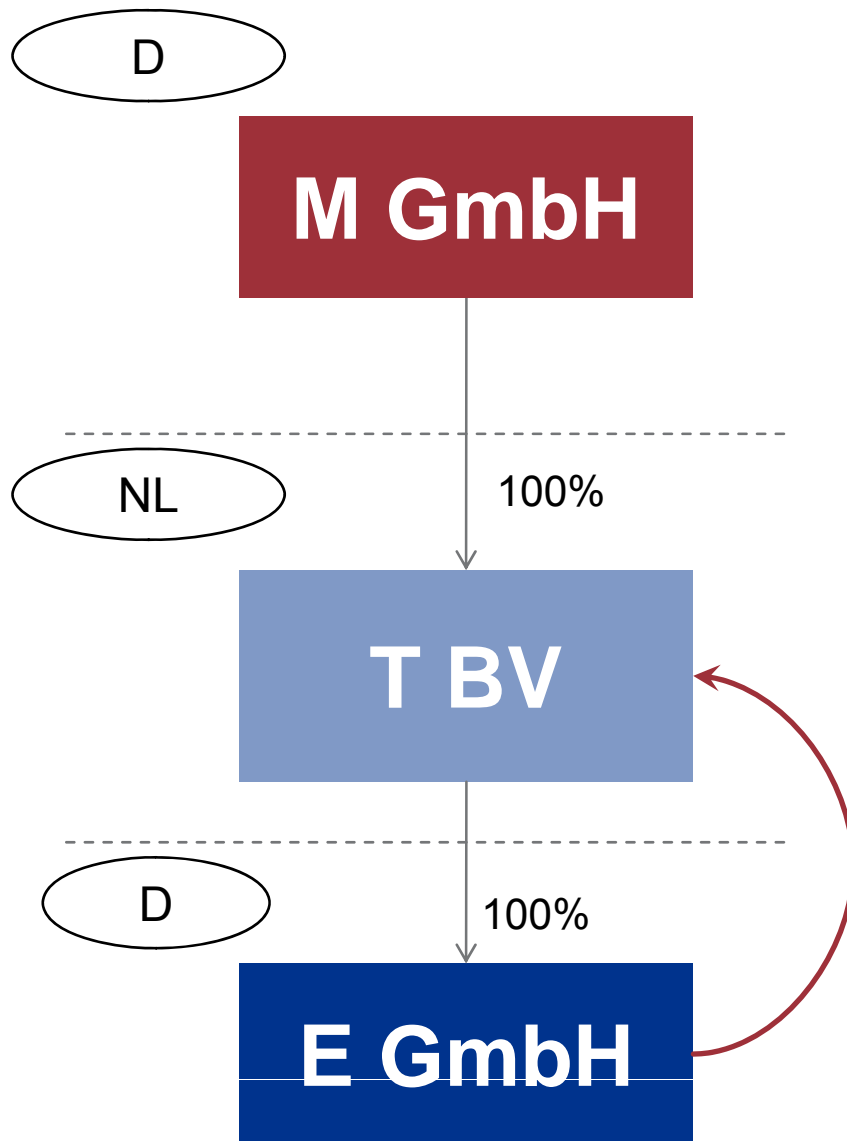
Fall 3: Erweiterte Entlastungsberechtigung durch § 50d Abs. 3 EStG? (2/2)



These zur Lösung:

- Fraglich ist nicht die Entlastungsberechtigung des *Gesellschafters*, sondern der *Zwischengesellschaft (T Co)* → **dieser** ist auch die Entlastung entsprechend zu gewähren (Unterschied zu § 42 AO, in dessen Rahmen ggf. Einschaltung der Zwischengesellschaft ignoriert würde und Einkünfte direkt Gesellschafter zugerechnet würden)
- → § 50d Abs. 3 EStG hat insoweit nur einschränkende, nicht erweiternde Funktion bei Zwischenschaltung einer Gesellschaft
- Somit m.E. nur Quellensteuerreduktion auf 5 %

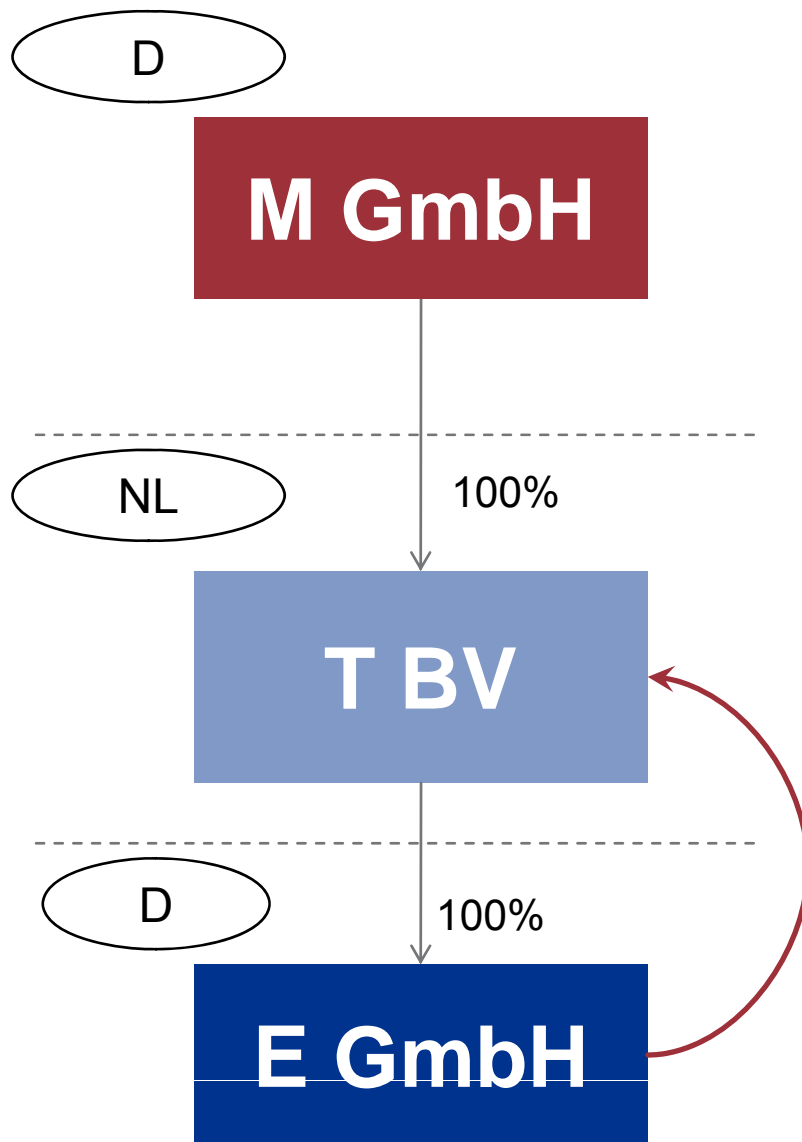
Fall 4: „Mäander“- Strukturen (1/2)



Abwandlung:

- Wie oben; allerdings nun mit inländischer Konzernspitze und substanzloser Zwischengesellschaft T BV in den Niederlanden
- **Frage:** § 50d Abs. 3 EStG auch auf inländische Gesellschafter einer Zwischengesellschaft anwendbar?

Fall 4: „Mäander“- Strukturen (2/2)



Lösung:

■ BMF (v. 3.4.2007, Tz. 4):

- Nur ausländische Gesellschafter entlastungsberechtigt; Wortlaut des § 50d Abs. 3 nennt nur Entlastungen nach § 50d Abs. 1 und 2 EStG

■ Gegenposition:

- Entlastung des Dividendenempfängers von KapESt nach inländischem Recht (z.B. § 8b Abs. 1 KStG) → auch inländischer Gesellschafter als entlastungsberechtigte Person im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG
- Auffassung mit Wortlaut des § 50d Abs. 3 EStG vereinbar („Personen“)
- Kein Missbrauch erkennbar, wenn Inländer KapESt-entlastet wäre: überschießende Regelung → teleologische Reduktion, soweit Verweis auf Entlastung nach Abs. 1 und 2 entgegen steht

■ Gosch (in Kirchhof, EStG, § 50d Rn. 33):

- § 50d Abs. 3 umfasst auch Inländer, bei denen aber KapESt-Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ausscheidet → definitiver Steuerabzug

■ Gestaltungsoption: Mittelbare Organschaft

IV. Gestaltungsansätze in der Praxis

Gestaltungsansätze in der Praxis

- Vermeidung von offenen und (insbes.) verdeckten Gewinnausschüttungen .
Hinweis auf gute Transferpreis-Dokumentation
- Anpassung der rechtlichen Konzernstruktur oder Aufbau von Substanz
- Verkauf statt Ausschüttung (Dividende) oder Überlassung (Lizenz)
- Grenzüberschreitende Verschmelzung als Repatriierungsinstrument
- Zwischenschaltung einer KG (ggf. als Organträger)
- Atypisch stille Gesellschaft

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Dr. Ernst-August Baldamus
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ganghoferstraße 29
D- 80333 München
T +49 (0) 89 - 9282-1194
M +49 (0) 173 576 4886
E ebaldamus@kpmg.com



cutting through complexity™

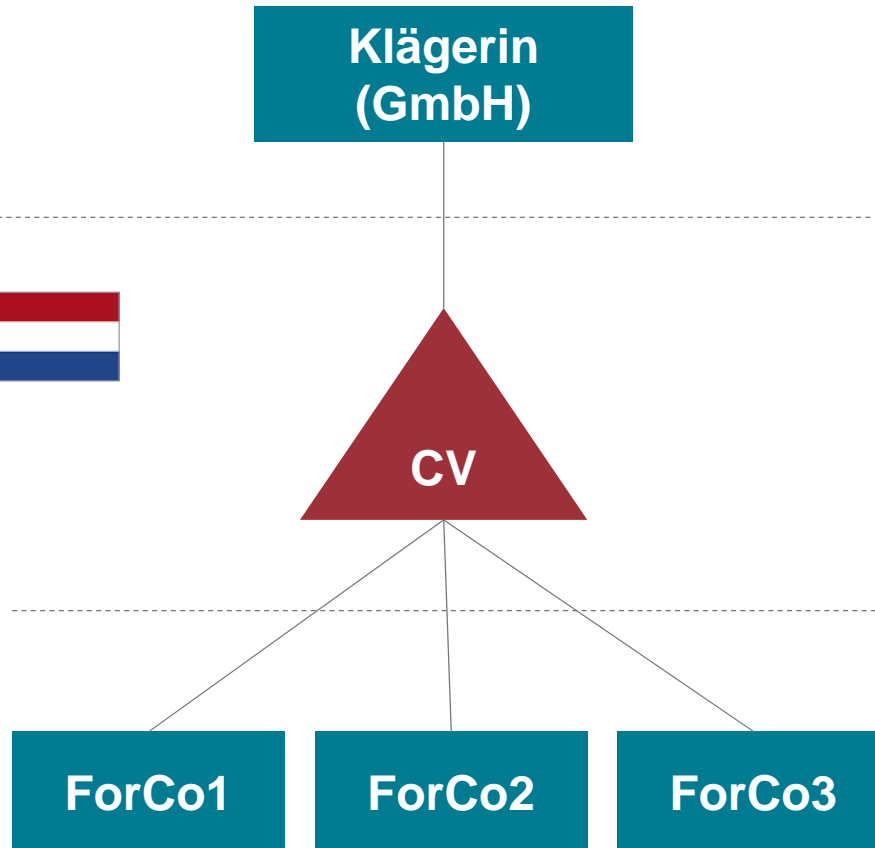
Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften

Bayerische IFA, 19. September 2011

Franz Prinz zu Hohenlohe

**Darstellung des
„CV Urteils“
(BFH v. 19.12.2007)**

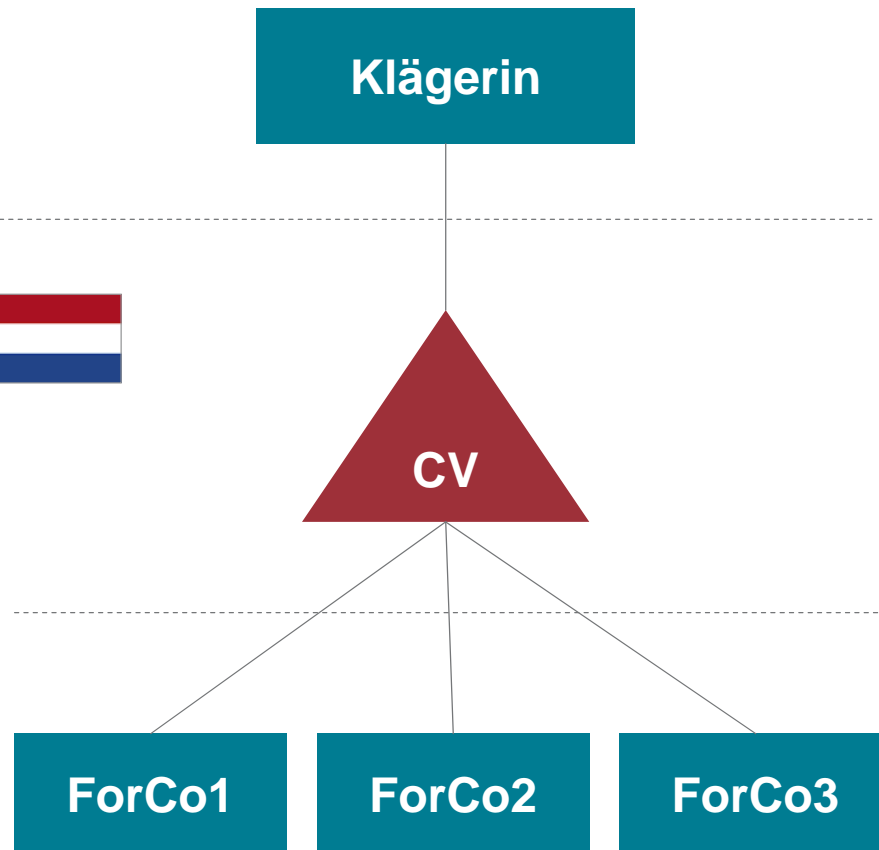
Darstellung des Beschlusses des BFH v. 19.12.2007 („C.V.-Fall“)



Sachverhalt

- BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 367:
 - Die Klägerin ist einzige Kommanditistin der C.V. Die C.V. ist innerhalb des Konzerns der Klägerin als Vertriebsgesellschaft in den Niederlanden tätig.
 - Die C.V. hält Beteiligungen (ForCo1, ForCo2, ForCo3) an Vertriebskapitalgesellschaften u.a. in Italien, Spanien und Kanada und bezog von diesen Dividenden.

Darstellung des Beschlusses des BFH v. 19.12.2007 („C.V.-Fall“)

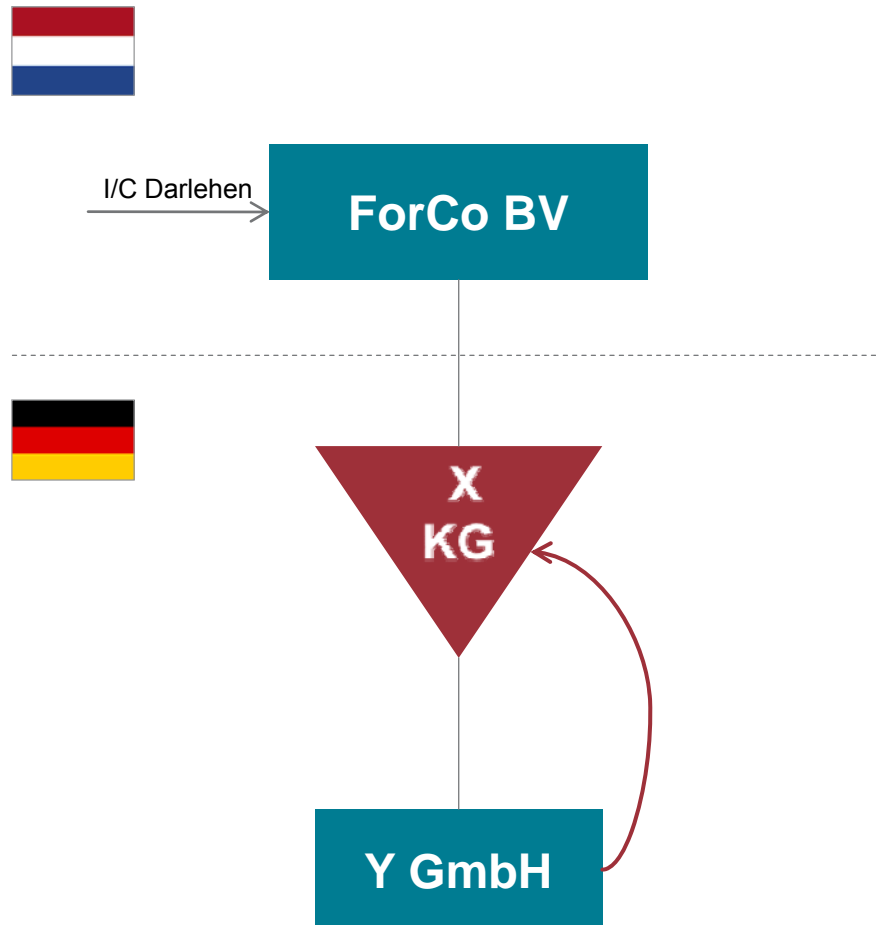


Beschluss

- Der BFH qualifizierte diese Dividenden nicht als in den Niederlanden freizustellende Unternehmensgewinne, sondern als Drittstaateneinkünfte im Sinne des Art. 16 DBA-NL, für die Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen sei
- Art. 13 DBA-NL (Dividendenartikel): (-), da nicht aus anderem Vertragsstaat
- Art. 5 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb): (-), da **keine tatsächlich funktionale Zuordnung der Beteiligungen zur in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit der Betriebsstätte der CV**

Anwendung des „CV Urteils“ auf Inbound-Sachverhalte

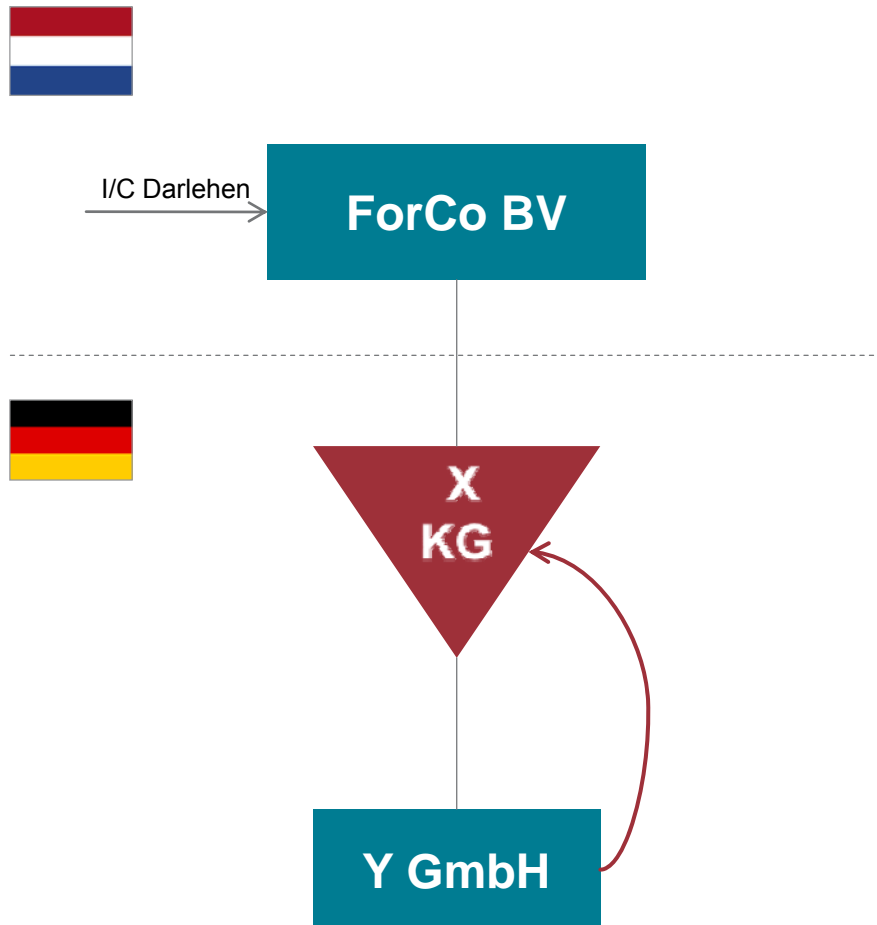
Inbound – Sachverhalt 1



Sachverhalt

- Die ForCo BV mit Sitz und Geschäftsleitung in den Niederlanden ist alleinige Kommanditistin der inländischen X KG sowie alleinige Gesellschafterin der Komplementärin der X KG, der X GmbH, welche allerdings nicht vermögensmäßig an der KG beteiligt ist.
- Die X KG fertigt und vertreibt Fahrräder im Inland von einer inländischen Betriebsstätte aus.
- Die X KG ist an der Y GmbH zu 100% beteiligt, welche Fotoapparate herstellt und vertreibt.

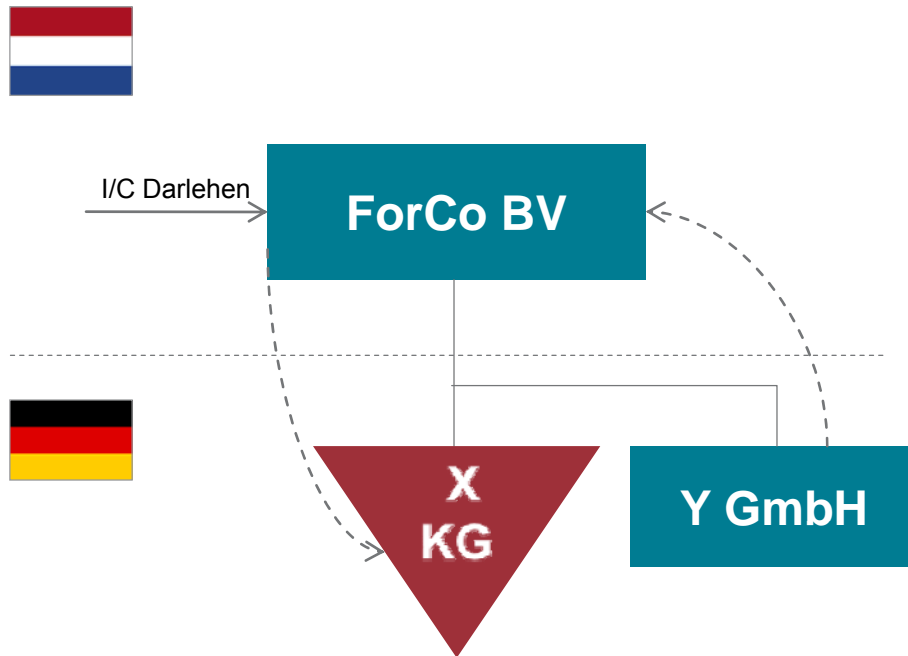
Inbound – Sachverhalt 1



Sachverhalt

- Die X KG hat ihre Beteiligung an der Y GmbH mit Eigenkapital erworben. Dieses Eigenkapital hat die ForCo BV mit Fremdkapital finanziert.
- Die Y GmbH nimmt eine Ausschüttung an die X KG vor.
- **Steuerliche Konsequenzen?**

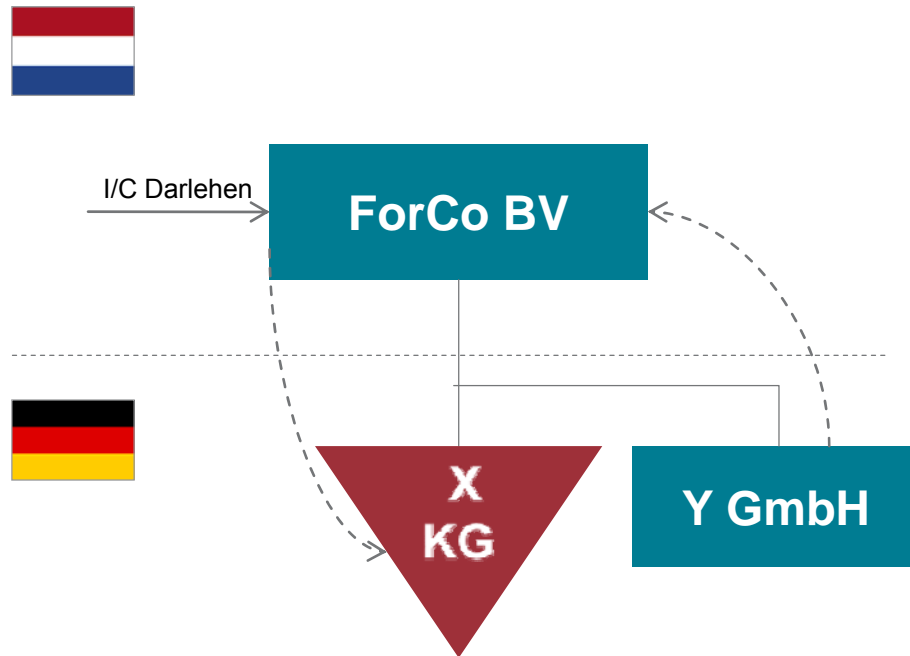
Inbound – Sachverhalt 1



Lösungsvorschlag

- X KG vermittelt der ForCo BV eine abkommensrechtliche Betriebsstätte (BS) in Deutschland
- allerdings BFH v. 19.12.2007: Dieser ordnet WG nur dann einer BS zu, wenn dieses in **tatsächlich funktionalem Zusammenhang** mit BS-Tätigkeit steht (vgl. aber auch BMF v. 16.4.2010, Tz. 2.2.4.1, allerdings für Outbound-Fälle; sowie BMF BS-Verw-Grds. Tz. 2.4 [Zentralfunktion des Stammhauses])
- hier kein tatsächlich funktionaler Zusammenhang mit **Tätigkeit** der BS
- DBA-rechtlich wird der Dividendenertrag – unbeschadet der Einschaltung der KG - „unmittelbar“ von der ForCo BV (Stammhaus) erzielt. Ggf. anschließende Einlage (Ford., Geld) in die deutsche BS.
- Zuweisung des Besteuerungsrechts nach Art. 13 Abs. 1 DBA-NL an die Niederlande

Inbound – Sachverhalt 1



Lösungsvorschlag

- Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 10% verbleibt bei Deutschland gem. Art. 13 Abs. 4 DBA-NL (Schachtelprivileg)
- Mutter-Tochterrichtlinie anwendbar? (Beteiligung an Y GmbH wird zivilrechtlich von X KG gehalten; § 43b Abs. 2 EStG setzt unmittelbare Beteiligung voraus; BFH: „Die Gewinne aus der Beteiligung werden ... unmittelbar und nicht durch die BS der CV erzielt“)
- § 50d (3) EStG ist zu berücksichtigen
- Aber: § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG: „Die KSt für Einkünfte, die den Steuerabzug unterliegen ist durch den Steuerabzug abgegolten, wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpfl. ist und die Einkünfte **nicht** in einem inl. gewerblichen ... Betrieb angefallen sind.
- Darlehen der ForCo BV kein neg. SoBV der X KG sofern Y GmbH Anteile nicht der deutschen Betriebsstätte zuzurechnen sind

Inbound – Sachverhalt 2



I/C Darlehen →

ForCo BV



X
KG

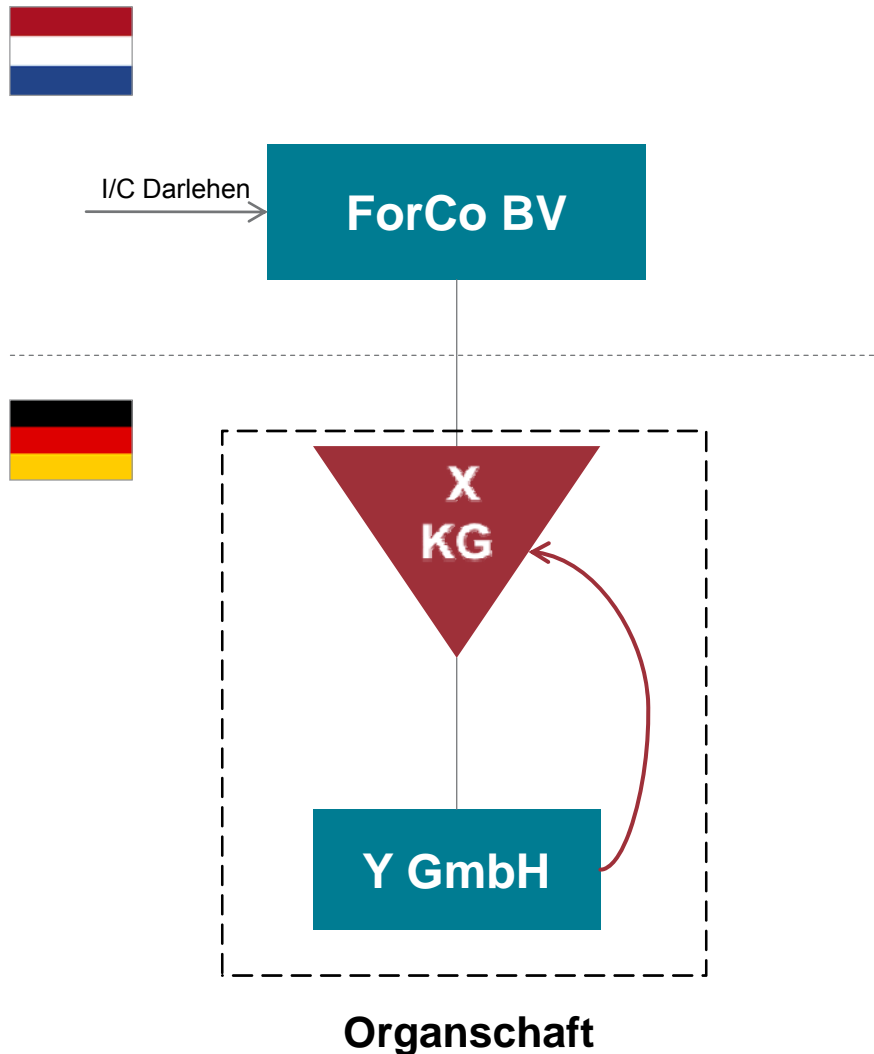
Y GmbH

Organschaft

Sachverhalt:

- Wie vorheriger Sachverhalt allerdings besteht zwischen der X KG und der Y GmbH eine Organschaft mit der X KG als Organträgerin und
- es wird keine Dividende ausgeschüttet, sondern Gewinn abgeführt (Gewinnabführungsvertrag).
- **Steuerliche Konsequenzen?**

Inbound – Sachverhalt 2



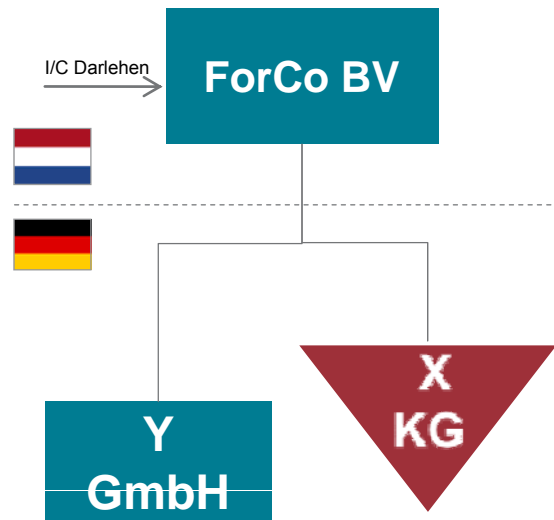
Lösungsvorschlag:

- keine tatsächlich funktionale Zuordnung der Beteiligung an Y GmbH zur X KG, s.o. Funktionale Zuordnung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags [EAV]?
 - (-): Begriff der funktionalen Zuordnung nach BFH **tätigkeitsbezogen**; hier gerade keine Veränderung der Tätigkeit
 - bloße vermögensmäßige „Verstärkung“ für tatsächliche Zugehörigkeit zum BS-Vermögen nicht ausreichend
 - „tatsächlich“ ist im Sinne von „wirklich“ und nicht im Gegensatz zu „rechtl.“ zu verstehen; hier durch EAV nur eine rechtl. Veränderung der Position der X KG

Inbound – Sachverhalt 2

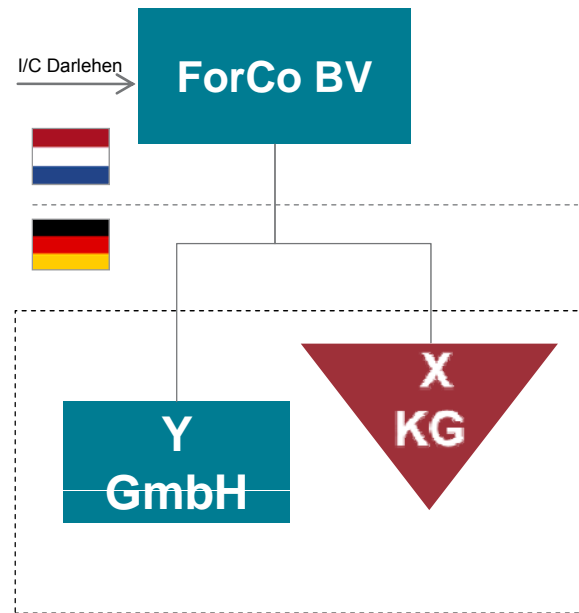
Abkommensrechtliche Darstellung verschiedener Lösungsmöglichkeiten

I.



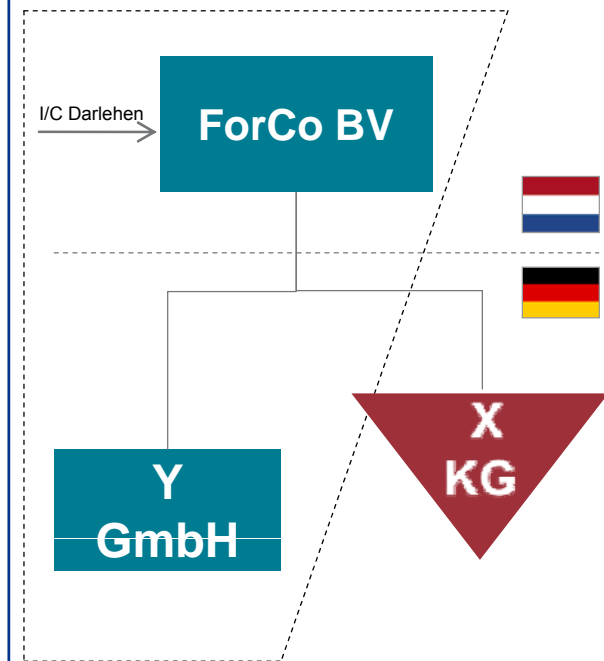
- DBA „bricht“ Organschaft
- Versteuerung bei Y-GmbH

II.



- Organschaft „bricht“ DBA
- Einkommenszurechnung zu X-KG

III.



- Einkommenszurechnung zu ForCo
- Verlust deutsches Besteuerungsrecht

- Darlehen der ForCo BV kein neg. SoBV der X KG

Lösungsvorschläge

- Beherrschungsvertrag zwischen X KG und Y GmbH vereinbaren.
- X KG fungiert als Management Holding der Y GmbH (ggf. Geschäftsführer der Y GmbH bei der X KG anstellen). Beachte aber BMF v. 16.4.2010 Tz 2.2.4.1

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Franz Prinz zu Hohenlohe

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ganghoferstraße 29

D- 80333 München

T +49 (89) 9282-1186

E franzhohenlohe@kpmg.com