

www.pwc.de

IFA 21. November 2018

**Die Hinzurechnungsbesteuerung
unter besonderer
Berücksichtigung des
Fremdvergleichs**

Aktuell und Perspektiven

Christoph Bildstein
Prof. Dr. Gerhard Kraft

Agenda

1. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung
2. Der Fremdvergleich bei der Einkünfteermittlung in der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10 Abs. 3 Satz 1 AStG)
 - Verrechnungspreise (§ 1 AStG)
 - Verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage
 - Konzernfinanzierungsgesellschaft
 - Entstrickung
 - Funktionsverlagerung
3. Der Fremdvergleich im Rahmen des Motivtests (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG)
4. Schranken durch die Grundfreiheiten
5. Ausblick auf die ATAD

Die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

1

Die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Tatbestand und Rechtsfolge

Tatbestandsvoraussetzungen

Die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft unterliegen der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 – 14 AStG , soweit sie

1. von unbeschränkt Steuerpflichtigen beherrscht wird (§ 7 Abs. 1 AStG), **und**
2. Einkünfte aus passiven Tätigkeiten erzielt (§ 8 Abs. 1 AStG), **und**
3. diese Einkünfte niedrig besteuert sind (§ 8 Abs. 3 AStG), **und**
4. sie keine begünstigte EU / EWR Gesellschaft (§ 8 Abs. 2 AStG) ist.

Die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Tatbestand und Rechtsfolge

Rechtsfolge

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen vor, werden die passiven, niedrig besteuerten Einkünfte (sog. Zwischeneinkünfte) den beherrschenden unbeschränkt Steuerpflichtigen hinzugerechnet und unterliegen bei diesen der Besteuerung.

Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung

Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6, 6a AStG)

Der Fremdvergleich in der Hinzurechnungsbesteuerung

2

Der Fremdvergleich in der Hinzurechnungsbesteuerung

Begriff des Fremdvergleichs (§ 1 AStG)

„Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären“

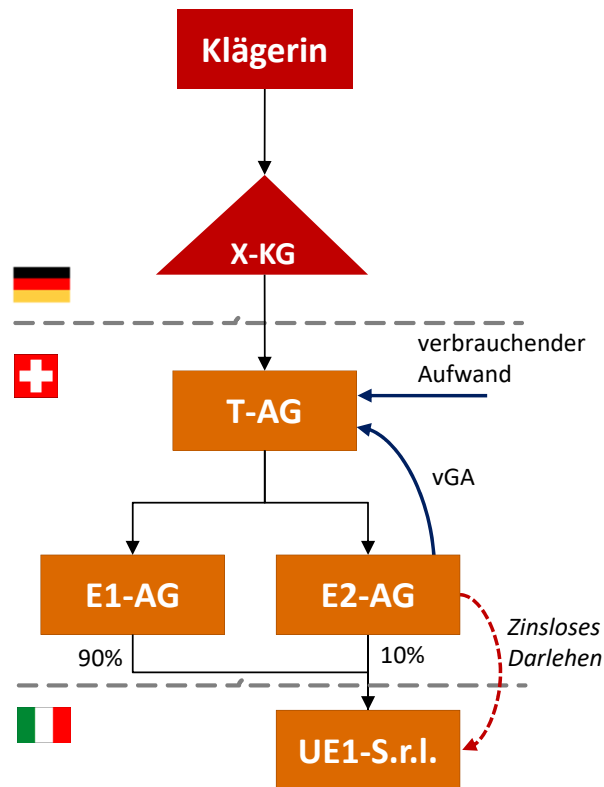
Der Fremdvergleich in der Hinzurechnungsbesteuerung

Normative Anhaltspunkte für die Berücksichtigung des Fremdvergleichs in der Hinzurechnungsbesteuerung

- § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG: „Der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 AStG) beachtet worden ist.
- Einbruchstelle des § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG: „Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln.“
 - § 1 AStG bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland
 - Verdeckte Gewinnausschüttungen
 - Verdeckte Einlagen

Der Fremdvergleich bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte

BFH-Urteil vom 20.4.1988 (Az. I R 41/82)



Sachverhalt (vereinfacht)

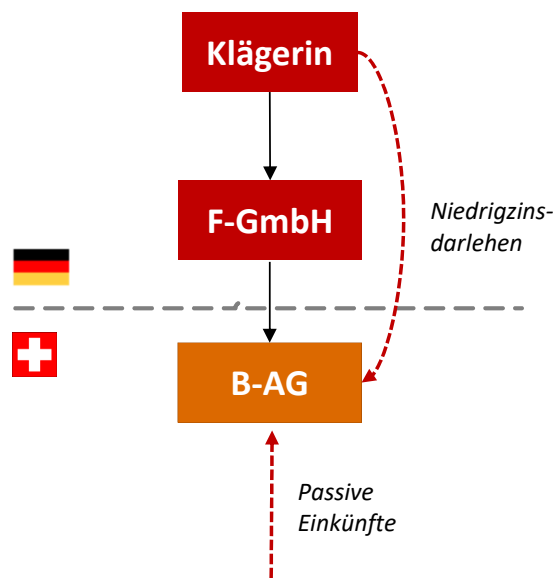
- E2-AG gewährte der UE1-S.r.l. ein zinsloses Darlehen.
- Das Finanzamt rechnete den Zinsvorteil i.H.v. 10% der E2-AG gemäß § 1 AStG zu. In Höhe von 90% stellte das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung der E2-AG an die T-AG fest.

Urteil des BFH

- Keine Korrektur des zinslosen Darlehens bei E2-AG nach § 1 AStG im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung, da § 1 AStG nur auf Geschäftsbeziehungen Anwendung findet, die ein Steuerpflichtiger zum Ausland unterhält und nicht auf Geschäftsbeziehungen im Ausland.
- Grundsätze der verdeckten Einlage und verdeckten Gewinnausschüttung sind zu beachten:
 - Zinsloses Darlehen führt mangels Einlagefähigkeit von Nutzungsvorteilen zu keiner verdeckten Einlage;
 - Verzicht auf Zinseinnahmen qualifiziert zu 90% als verdeckte Gewinnausschüttung.

Der Fremdvergleich bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte

BFH-Urteil vom 19.3.2002 (Az. I R 4/01)



Sachverhalt (vereinfacht)

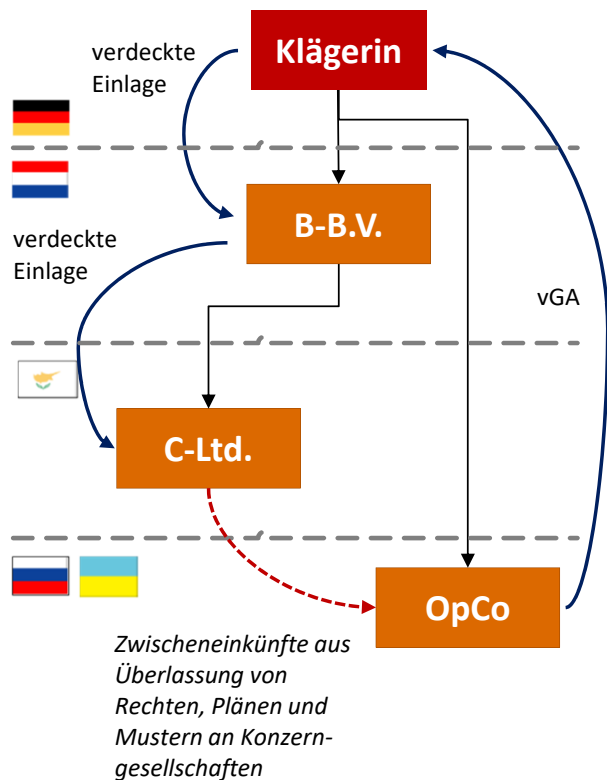
- Klägerin gewährte der B-AG ein mit 4% verzinsliches Darlehen. Dieser Zinssatz war niedriger als der damalige Marktzins.
- Die B-AG erzielte niedrig besteuerte, passive Einkünfte.

Urteil des BFH

- Die Zinseinkünfte der Klägerin wurden erhöht nach § 1 AStG.
- Zwischeneinkünfte der B-AG wären niedriger ausgefallen, wenn bei dieser die Zinsen auf das Darlehen auch entsprechend erhöht worden wären.
- Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Wege des Billigkeitsweges im vorliegenden Fall, in dem die Einkünftekorrektur nach § 1 AStG und die Hinzurechnung nach §§ 7 ff. AStG gegenüber zwei verschiedenen Rechtssubjekten wirken.

Der Fremdvergleich bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte

BFH-Urteil vom 13.6.2018 (Az. I R 94/15)



Sachverhalt

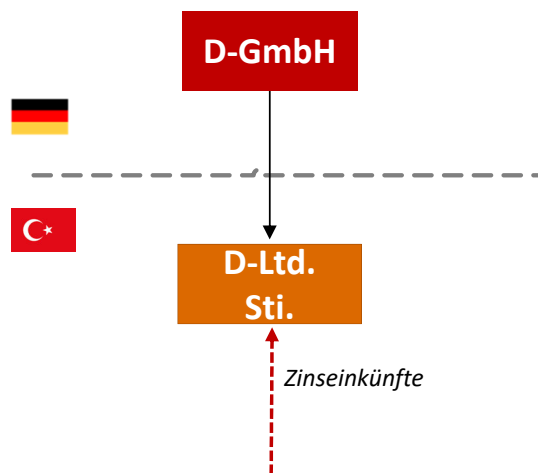
- C-Ltd. holte Lizenzen an Urheberrechten ein, um an diesen jeweils Unterlizenzen zu Gunsten anderer Konzerngesellschaften in Ukraine und Russland zu bestellen.
- C-Ltd. übte ihr Kerngeschäft nicht auf Zypern aus; die Tätigkeit in Zypern beschränkte sich auf administrative Tätigkeiten.

Urteil des BFH

- Korrektur von Einkünften bei Geschäftsbeziehungen zu nicht fremdüblichen Bedingungen, d.h. verdeckte Gewinnausschüttung von Konzerngesellschaften an Klägerin als inländische Muttergesellschaft und verdeckte Einlage von der Klägerin durch B-B.V. in C-Ltd.
- Korrespondenzprinzip (§ 8 Abs. 3 Satz 3 ff. KStG) ist zu berücksichtigen, d.h. Einlage führt im entschiedenen Fall nicht zu steuerpflichtigen Einkünften bei der C-Ltd.
- Keine Hinzurechnungsbesteuerung mangels steuerpflichtiger Einkünfte; „tatsächliche Ansiedelung“ und „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“ der C-Ltd. in Bezug auf Einkünfte aus administrativer Tätigkeit.

Der Fremdvergleich bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte

Konzernfinanzierungsgesellschaft



Sachverhalt

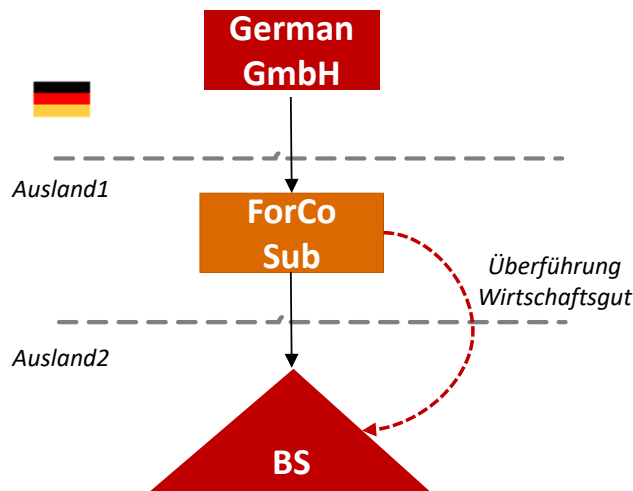
- D Ltd. Şti. erzielt Zinseinkünfte aus der Gewährung von Konzerndarlehen in lokaler Währung. Die Darlehen wurden durch Einlagen refinanziert.
- Die Darlehen werden mit 25% verzinst, was in Türkei annahmegemäß fremdüblich ist.

Hinzurechnungssteuerliche Überlegungen

- Ermittlung der Zwischeneinkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (Rechtstypenvergleich, verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage), § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG.
- Die Verweisung des § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG auf die Vorschriften des deutschen Steuerrechts bewirkt keine Verlagerung der Zwischengesellschaft in das Inland (BFH v. 20.4.1988, I R 41/82).
- Berücksichtigung des fremdüblich hohen Zinssatzes im Ausland (z.B. Türkei, Argentinien)? Berücksichtigung von Besonderheiten im Ausland?
- Entsprechende Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 AStG aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit?

Der Fremdvergleich bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte

Entstrickung



Sachverhalt

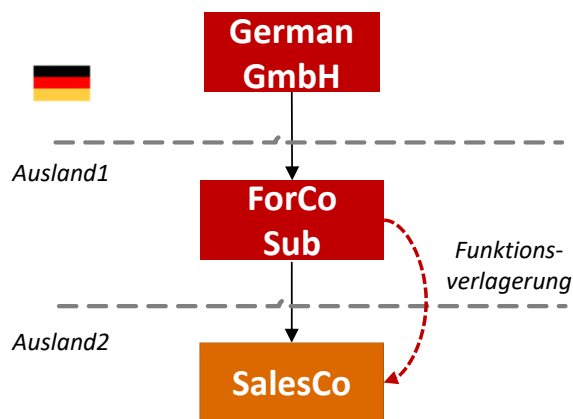
- Die German GmbH beherrscht die im Ausland1 ansässige ForCo Sub, auf deren Ebene annahmegemäß die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sein sollen. Die ForCo Sub überführt ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven in ihre im Ausland2 belegene Betriebsstätte. Im Ausland2 sind die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfüllt, etwa mangels niedriger Besteuerung. Im Ausland1 wird die Überführung des Wirtschaftsguts nicht besteuert, im Ausland2 wird das Wirtschaftsgut mit dem Verkehrswert angesetzt.

Beurteilung

- Fragestellung: Droht vorliegend eine „Entstrickung aus der Hinzurechnungsbesteuerung“?
- § 10 Abs. 3 S. 1 AStG: Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG, Bewertung mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 2. HS EStG?
- BMF-Schreiben vom 14.5.2004 (AEASTG): Keine Regelung.

Der Fremdvergleich bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte

Funktionsverlagerung



Sachverhalt

- Die deutschbeherrschte ForCoSub verantwortet bislang den Vertrieb der Regionen Ausland1 und Ausland2. Die ForCoSub erfüllt die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung.
- Der Vertrieb der Region Ausland2 wird wegen größerer Marktnähe auf die neu gegründete SalesCo, eine 100%-ige Tochtergesellschaft der ForCoSub, übertragen. Der Übertragungsvorgang bleibt im Ausland1 unbesteuert.
- Abwandlung: die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung sind auf der Ebene der ForCoSub nicht erfüllt, im Ausland bleibt der Übertragungsvorgang wiederum unbesteuert.

Beurteilung

- Finanzverwaltung AEASTG v. 14.5.2004, Rz. 10.1.1.1.: "Auf die Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte findet § 1 AStG keine Anwendung (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988, BStBl. II S. 868)."

Der Fremdvergleich im Rahmen des Motivtests

3

Der Fremdvergleich im Rahmen des Motivtests

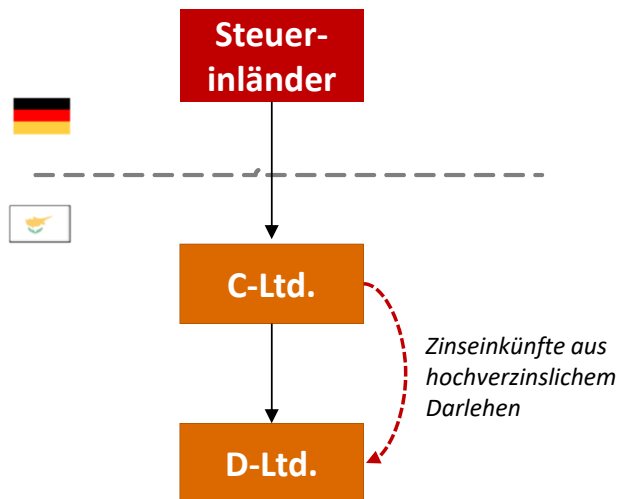
Grundlegendes zum Motivtest

Grundlegendes

- Cadbury Schweppes (C-196/04): Der Einbezug von Einkünften einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat kann gerechtfertigt sein, wenn eine solche Einbeziehung sich auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen bezieht, die dazu bestimmt, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Dies ist nicht der Fall, wenn
 - die beherrschte Gesellschaft tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist, und
 - dort einer „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ nachgeht.
- § 8 Abs. 2 AStG („Motivtest“): Eine ausländische Gesellschaft ist keine Zwischengesellschaft für Einkünfte, soweit diese nachweislich durch eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“ der Zwischengesellschaft erzielt werden.

Der Fremdvergleich im Rahmen des Motivtests

Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG, § 1 AStG)



Sachverhalt

- C-Ltd. gewährt ihrer Tochtergesellschaft ein marktüblich hochverzinsliches Darlehen.

Hinzurechnungssteuerliche Überlegungen

- Korrektur der zu hohen Zinseinkünfte aufgrund von verdeckten Gewinnausschüttungen?
- Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG:
 - Verweis auf § 1 AStG als Indiz für die Anwendung des § 1 AStG auch gegenüber ausländischen Nahestehenden
 - Anwendung von Korrekturvorschriften (§ 1 AStG, verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage) führt ohnehin dazu, dass nur die angemessenen Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden können.
 - Hat § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG etwa gar keinen Anwendungsbereich?

Schranken durch die Grundfreiheiten

4

Schranken durch die Grundfreiheiten

Grundfreiheiten als Korrektiv bei Fremdüblichkeit

- EuGH und BFH wenden
 - Niederlassungsfreiheit
 - Kapitalverkehrsfreiheitim Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung an
- Abgrenzungsproblematik im Drittstaaten-Fall
 - EuGH-Formel: „sicherer Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft“
 - Zu bestimmen nicht am Maßstab tatsächlicher Beteiligungsverhältnisse, sondern am Maßstab des Tatbestands der betreffenden nationalen Regelung
- Relevanz der Standstill-Klausel (Art. 64 AEUV)

Schranken durch die Grundfreiheiten

Grundfreiheiten als Korrektiv bei Fremdüblichkeit

- Vergleichspaarbildung erforderlich
- Grundlinien des Fremdvergleichs jüngst bestätigt durch Hornbach-Entscheidung des EuGH
- Vorbehalt des EuGH: Steuerpflichtiger muss Entlastungsbeweise führen können
- Konsequenz: Motivtest im Rahmen des Fremdvergleichs wird auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung von Bedeutung bleiben
- Rückwirkung auf § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG: einschränkende Auslegung der Vorschrift

Ausblick auf die ATAD

5

ATAD

Ausblick

- ATAD (Anti Tax Avoidance Directive: EU-Richtlinie gegen Steuervermeidung)
 - 12.7.2016: Formale Verabschiedung
 - Veröffentlichung im Amtsblatt als RL (EU) 2016/1164 am 19.7.2016
 - zwingend umzusetzendes Sekundärrecht der Europäischen Union („hard law“)
 - Umsetzungsfrist: 31.12.2018
- ATAD enthält keine explizite Vorgabe an die Mitgliedsstaaten zur Regelung des Verhältnisses von Hinzurechnungsbesteuerung und Fremdvergleich
- Ermittlung der „einzubeziehenden Einkünfte nach den Körperschaftsteuervorschriften des Ansässigkeits-Mitgliedstaats des Beteiligten“ (Art. 8 Abs. 1 ATAD)
- Konsequenz: identifizierte Problembereiche werden auch nach ATAD-Umsetzung in deutsches Steuerrecht von Bedeutung bleiben

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.



Christoph Bildstein
Director
International Tax Services
Tel. +49 89 5790-5116
Mobil +49 151 15011690
christoph.bildstein@pwc.com



Prof. Dr. Gerhard Kraft
Of Counsel
International Tax Services
Tel. +49 89 5790-6389
Mobil +49 151 62428673
g.kraft@pwc.com