

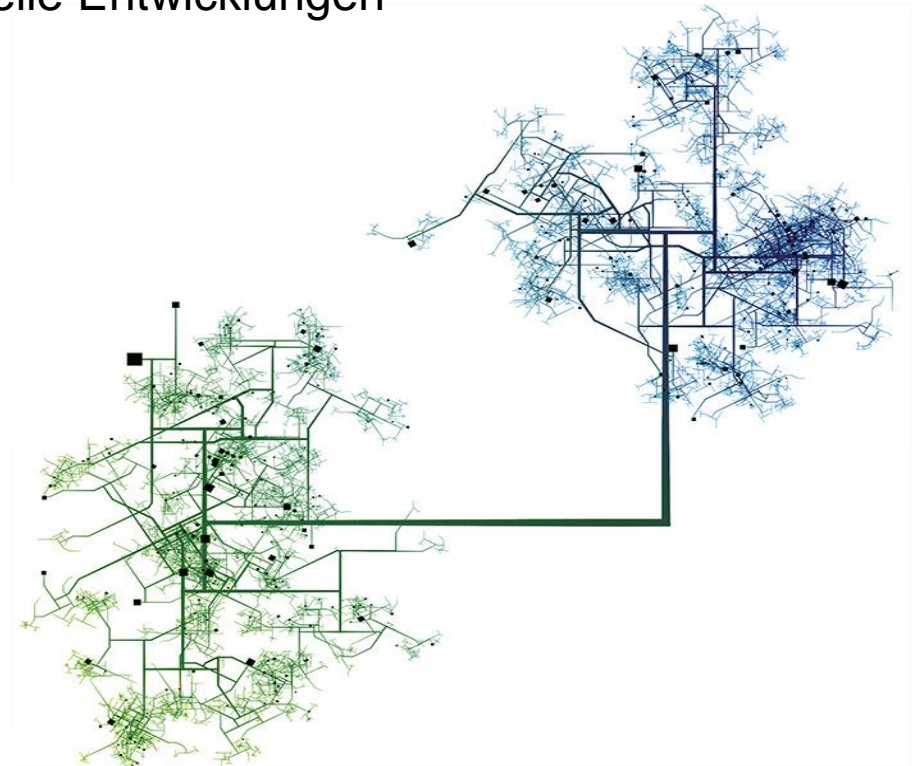


International
Fiscal Association

IFA Sektion Bayern am 27. Januar 2021

Ausschüttungen über die Grenze –
praktische Anwendungsfragen und aktuelle Entwicklungen

Dr. Eva Oertel, Bay. StMFH
Dr. Matthias Grundke, Siemens AG
Jörg Schrade, CMS



- A. Ausschüttungen im Inbound-Fall und § 50d Abs. 3 EStG**
- B. Ausschüttungen im Outbound-Fall, Substanz und Nachweispflichten**
- C. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten**
- D. Materielles Korrespondenzprinzip**

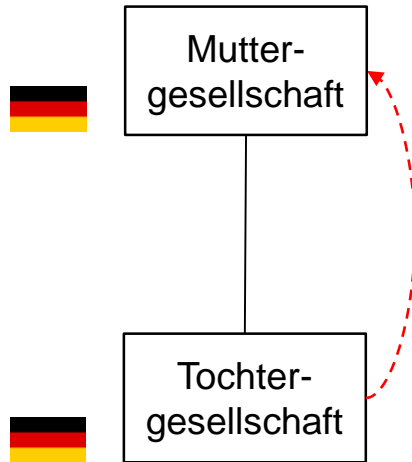
A. Ausschüttungen im Inbound-Fall und § 50d Abs. 3 EStG

B. Ausschüttungen im Outbound-Fall, Substanz und Nachweispflichten

C. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten

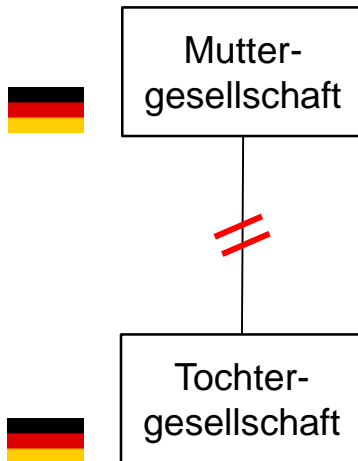
D. Materielles Korrespondenzprinzip

A. Ausschüttungsbesteuerung im Inlandsfall – Einleitung



Steuerliche Konsequenzen der Dividendenzahlung

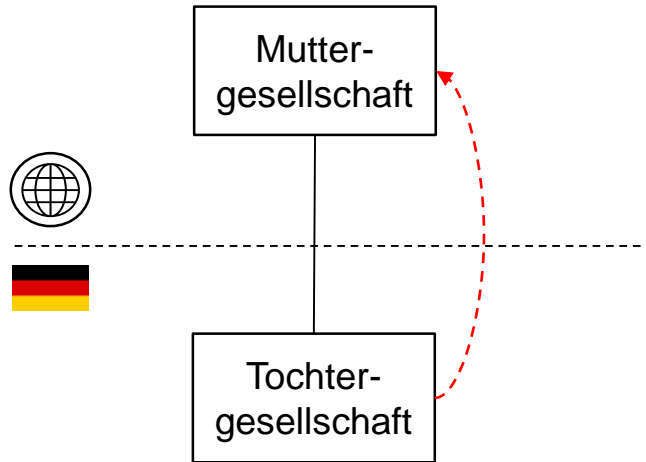
- **KSt/GewSt:** Steuerfreiheit zu effektiv 95% bei Beteiligung $\geq 10\%$ (KSt) bzw. $\geq 15\%$ (GewSt)
- **KapESt:** KapESt-Abzug 26,375% und spätere Anrechnung der KapESt auf KSt im Rahmen der Veranlagung; Ausnahme bei Dauerüberzahler auf Antrag



Vergleichsüberlegung: Veräußerung

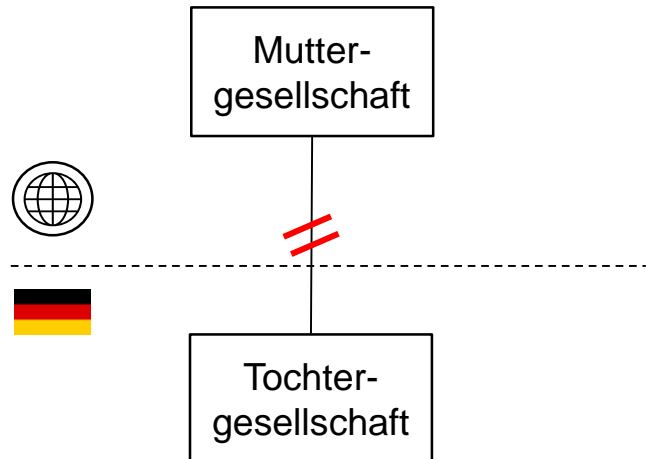
- **KSt/GewSt:** Steuerfreiheit zu effektiv 95% ohne Mindestbeteiligung
- **KapESt:** Kein KapESt-Abzug (auch nicht bei Börsennotierung und inländischer Depotbank als auszahlende Stelle, da Gläubiger unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft)

A. Ausschüttungsbesteuerung im grenzüberschreitenden Fall



Steuerliche Konsequenzen der Dividendenzahlung

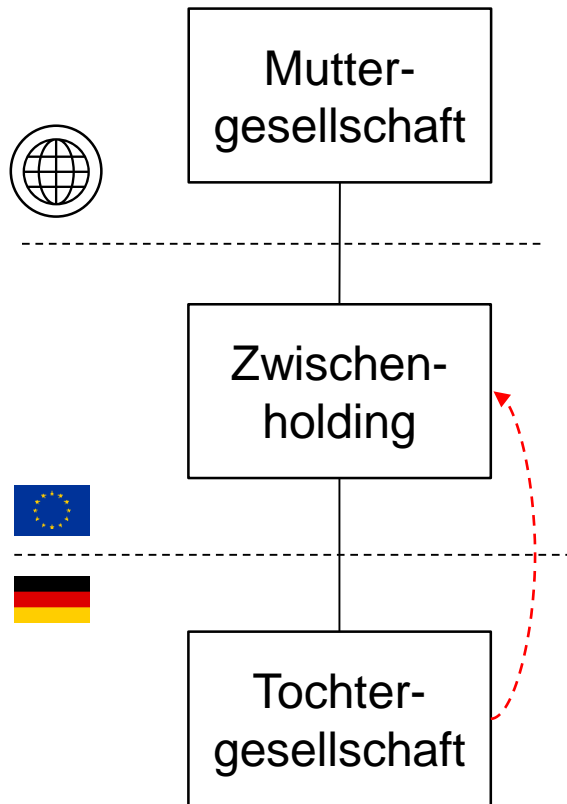
- **KSt/GewSt:** Beschränkte Steuerpflicht (KSt, keine GewSt mangels incl. Betriebsstätte)
- **KapESt:** KapESt-Abzug 26,375%, grds. abgeltende Wirkung, § 50 Abs. 2 EStG
- Reduktion nach MTR, DBA oder § 44a Abs. 9 EStG → Freistellungsbescheinigung / Erstattungsantrag
- jedoch vorbehaltlich § 50d Abs. 3 EStG;



Vergleichsüberlegung: Veräußerung

- **KSt/GewSt:** Beschränkte Steuerpflicht (KSt, keine GewSt mangels incl. Betriebsstätte), § 8b Abs. 2 KStG (BFH, I R 37/15); Art. 13 Abs. 5 OECD-MA
- **KapESt:** Nur bei Börsennotierung und inländischer Depotbank als auszahlende Stelle → grds. abgeltende Wirkung
- allerdings keine Verpflichtung zum Steuerabzug nach Tz. 315 AbgSt-Erlass

A. § 50d Abs. 3 EStG: Anti-Treaty/Directive-Shopping (1/2)



Tatbestand des § 50d Abs. 3 EStG, aktuelle Fassung

Kein Entlastungsanspruch einer ausl. KapG, soweit den an ihr beteiligten Personen

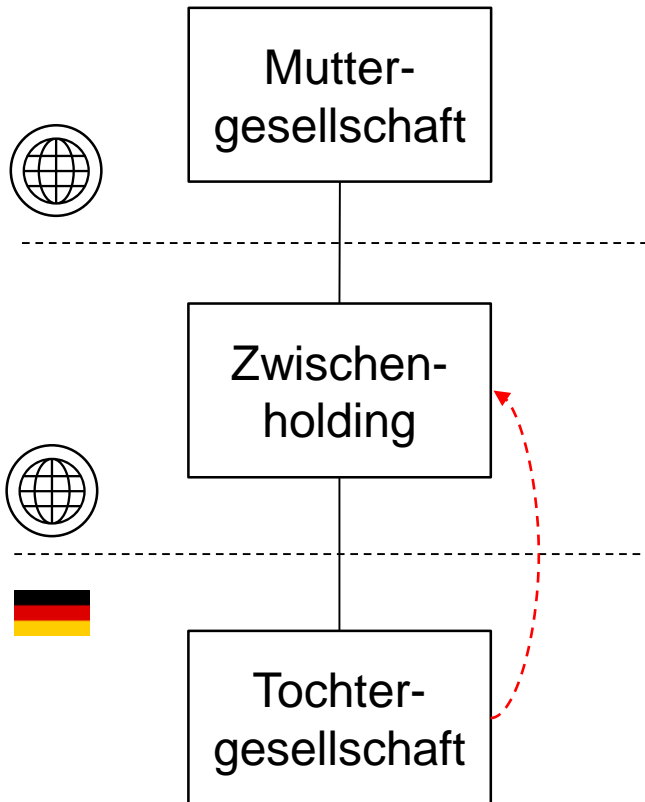
- bei unmittelbarer Einkünfteerzielung die Erstattung/Freistellung nicht zustände [...],
- ihre Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und
- für ihre Zwischenschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründen fehlen oder
- sie nicht mit einem für Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allg. wirtschaftl. Verkehr teilnimmt

Unionsrechtswidrig – vgl. EuGH v. 7.9.2017, Eqium & Enka

Ziel der Vorschrift ist nicht auf Verhinderung der Errichtung von rein künstl., jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen beschränkt, die allein zu dem Zweck errichtet wurden, ungerechtfertigte Steuervorteile zu nutzen. Daraus folgt:

- Typisierung eines Missbrauchs nicht ausreichend
- Regelung muss der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen dienen
 - nur erfüllt, wenn nur rein künstl. Gestaltungen versagt werden sollen) → Gegenbeweis muss mögl. sein (bzw. „Motivtest“)
- Steuerbehörde muss Anfangsbeweis oder Indiz für Missbrauch beibringen

A. § 50d Abs. 3 EStG: Anti-Treaty/Directive-Shopping (2/2)



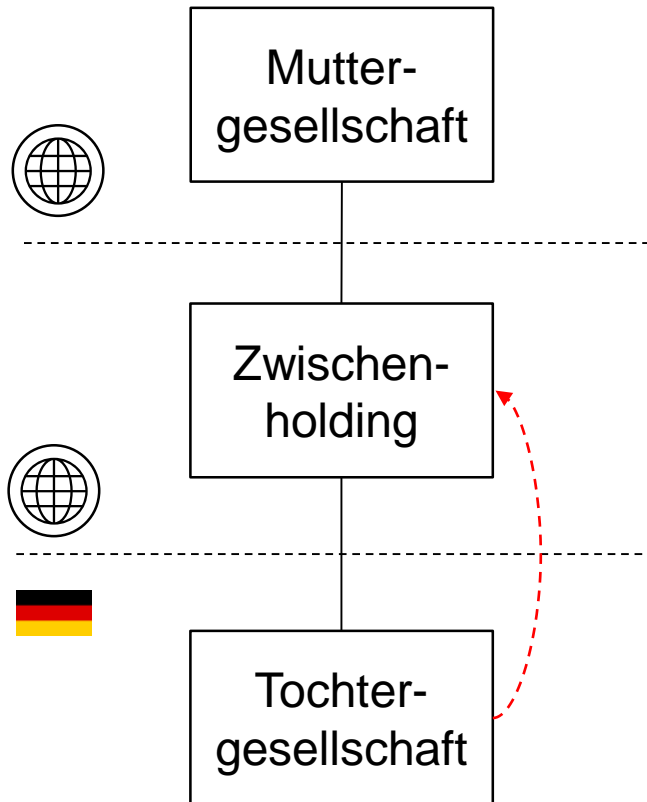
Aktueller Stand der Rechtsprechung zu 50d Abs. 3 EStG

- § 50d Abs. 3 EStG unionsrechtswidrig: EuGH v. 20.12.2017 C-504/16 und C-613/16 (*Deister und Juhler Holding*) und v. 14.6.2018 C-440/17 (*GS*)
- Auslegung: BMF v. 04.04.2018 (ohne Motivtest)
- Weiterentwicklung Motivtest: EuGH v. 26.02.2019 C-116/16, C-117/16 und C-115/16, 118/16, 119/16, 299/16 (*Danish Cases*) sowie zu indirekten Steuern

Neuerung aufgrund AbzStEntModG-E

- Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse hat keinen Anspruch auf KapESt-Entlastung, soweit
 - a) Personen an ihr beteiligt oder durch Satzung/Stiftungsgeschäft/sonstige Verfassung begünstigt sind, denen **dieser** Anspruch nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und
 - b) die Einkunftsquelle keinen **wesentlichen Zusammenhang** mit einer Wirtschaftstätigkeit **dieser** Körperschaft/... aufweist

A. Anwendungsfragen § 50d Abs. 3 EStG-E AbzStEntModG



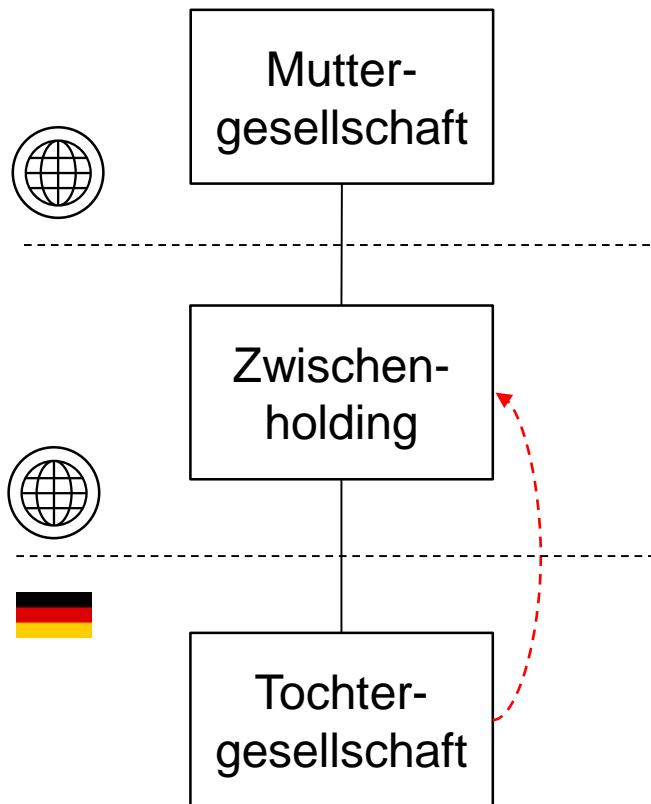
Zu a) Hypothetische Entlastungsberechtigung

- Beteiligter oder Begünstigter einer Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse (einschl. Familienstiftungen, Trusts, Investmentfonds)
- Identischer Anspruch auf Entlastung nach DBA oder § 43b EStG (MTR) → Anspruch nach einem anderen DBA reicht **nicht** (mehr) aus
- § 50d Abs. 3 EStG bei Prüfung der hypothetischen Entlastungsberechtigung ebenfalls zu berücksichtigen

Zu b) Sachliche Entlastungsberechtigung

- Zusammenhang zwischen Einkünfte und Wirtschaftstätigkeit → Substanz allein bringt nichts
- Nicht als Wirtschaftstätigkeit gelten
 - Erzielen der Einkünfte
 - Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie
 - Tätigkeit ohne angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb

A. Anwendungsfragen § 50d Abs. 3 EStG-E AbzStEntModG



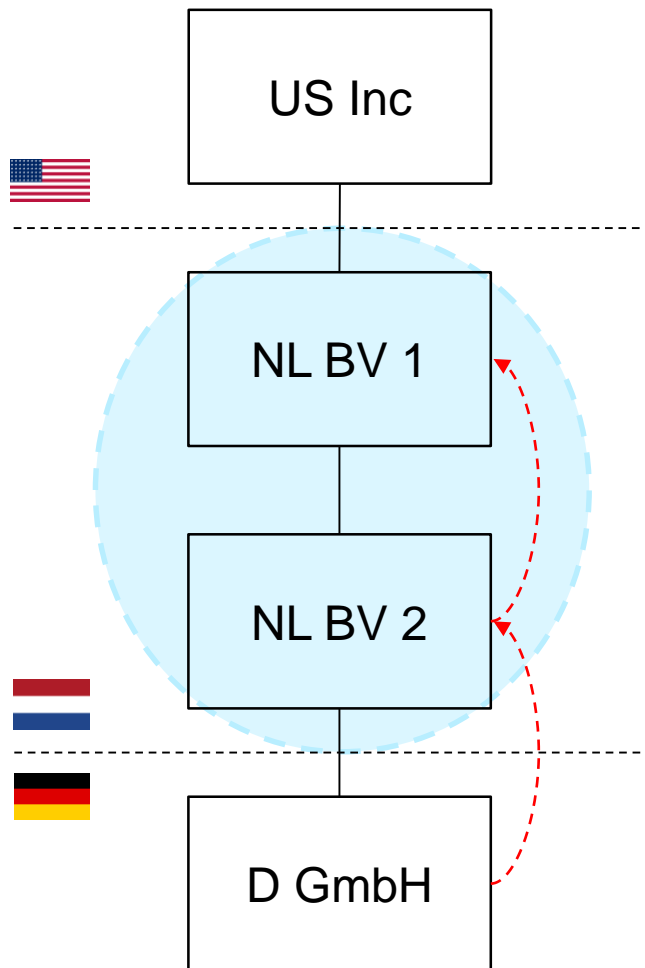
Gegenbeweis und Escape

- Gegenbeweis möglich, dass **keiner** der Hauptzwecke der Einschaltung der Körperschaft/... die Erlangung **eines** steuerlichen Vorteils ist (Gesetzeswortlaut) vs. Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe (Gesetzesbegründung)
- Börsenklausel nur für unmittelbare Beteiligung
- Ausnahme für Investmentfonds entfällt

Sonstige Anwendungsfragen

- Treaty Override (auch bei LOB-Klausel im DBA)
- Verweise in § 43b, § 50g und § 44a Abs. 9 EStG
- Anwendung in allen offenen Fällen, jedoch mit Günstigerprüfung, sofern § 50d Abs. 3 EStG in der bei Zufluss geltende Fassung nicht entgegensteht
→ Auslegung gem. BMF v. 04.04.2018 für Zwecke der Günstigerprüfung?

A. Anwendungsfall § 50d Abs. 3 EStG-E AbzStEntModG



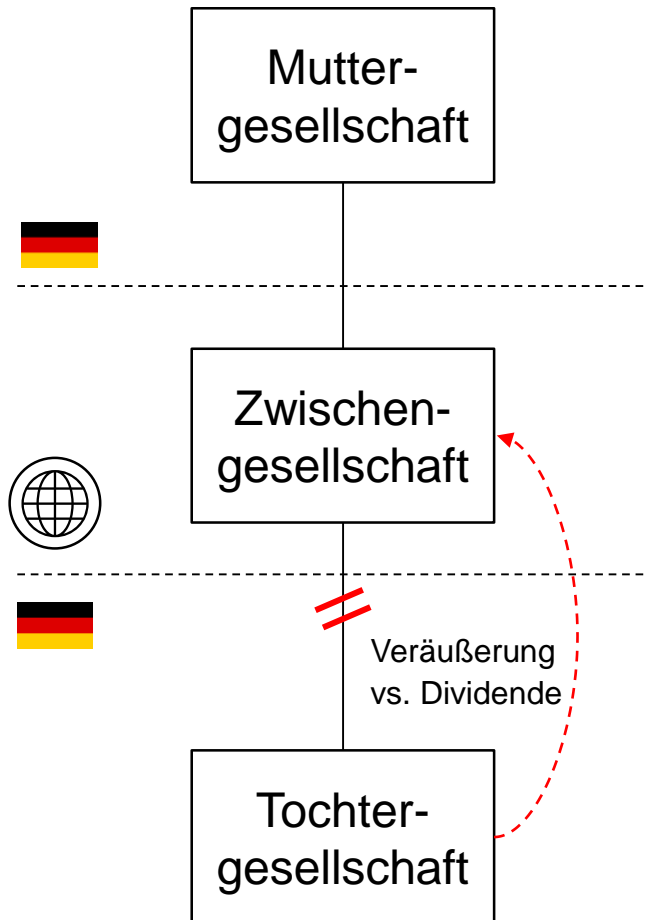
Sachverhalt

- Börsennotierte US Inc hält mittelbar über NL BV 1 und NL BV 2 100% der Anteile an D GmbH
- BV1 und BV 2 bilden *fiscale eenheid* (Einheitstheorie)
- BV 1 betreibt Beteiligungsverwaltung hins. D GmbH; BV 2 hat in 2019 Freistellungsbescheinigung erhalten

Steuerliche Rechtsfragen

- Hypothet. Entlastungsberechtigung NL BV 1 / US Inc
- Sachliche Entlastungsberechtigung:
 - Zusammenhang von Einkünften und Wirtschaftstätigkeit?
 - Passive Beteiligungsverwaltung und Weiterleitung von Einkünften?
 - Besonderheiten bei Organschaft?
- Escape:
 - Steuervorteil als einer der Hauptzwecke und praktische Anforderungen an Negativbeweis?
 - Börsennotierung der US Inc nicht ausreichend

A. Ausschüttung und Veräußerung im Mäanderfall



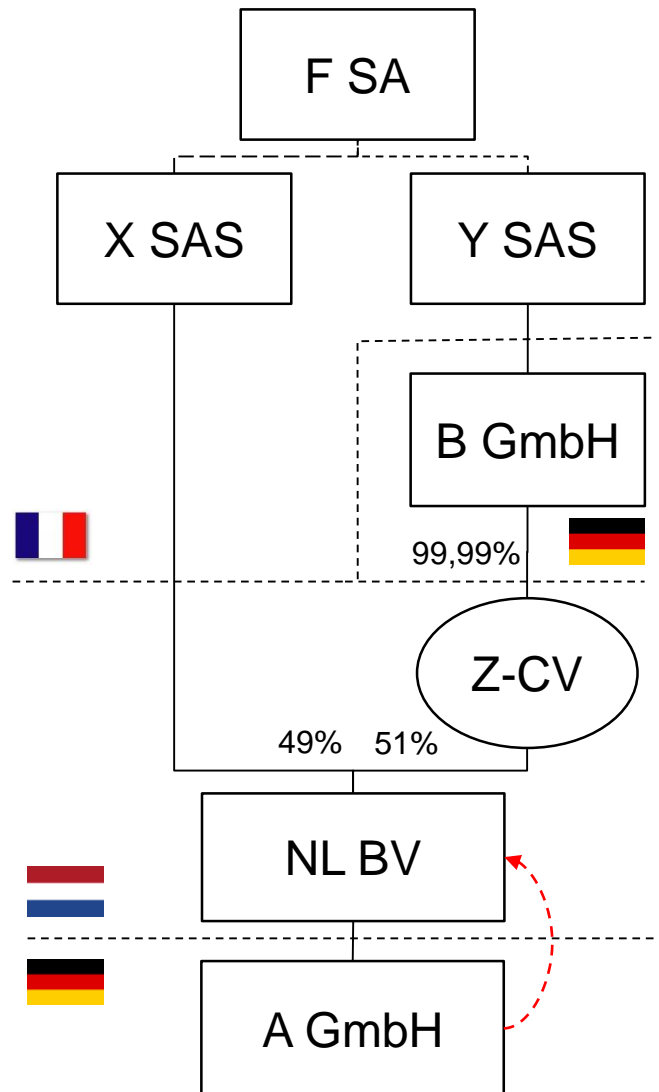
Steuerliche Konsequenzen einer Dividendenzahlung

- **KapESt:** KapESt-Abzug 26,375%;
grds. abgeltende Wirkung
- **Beachte:**
 - Reduktion nach MTR (§ 43b EStG), DBA oder § 44a Abs. 9 EStG,
 - jedoch vorbehaltlich § 50d Abs. 3 EStG
 - Mäanderfall auch in Entwurfsfassung noch erfasst, da Anrechnung der KapESt nicht „*dieser Anspruch* [auf Entlastung]“

Steuerliche Konsequenzen einer alternativen Veräußerung:

- KapESt: Nur bei Börsennotierung und inländischer Depotbank als auszahlende Stelle → grds. abgeltende Wirkung
- allerdings keine Verpflichtung zum Steuerabzug nach Tz. 315 AbgSt-Erlass

A. FG Köln, Urt. v. 30.6.2020 – 2 K 140/18 (NZB, I B 60/20) zu § 50d Abs. 3 EStG bei Mäanderstruktur



Sachverhalt

- Börsennotierte F SA hält mittelbar 100% der Anteile an NL BV, die 100% der Anteile an A GmbH hält
- Nach Umstrukturierung werden 51% der Anteile an NL BV mittelbar über deutsche B GmbH gehalten
- NL BV betreibt participationsverwaltung, hat zwei GF und kein weiteres Personal. Neben Beteiligungen verfügt NL BV über kein weiteres Vermögen
- BZSt verweigert BV Freistellungsbescheinigung und Erstattung von KapESt i.H.v. 51%

Steuerliche Rechtsfragen

- Unionsrechtliche Modifikation und Motivtest / Gegenbeweismöglichkeit
- Minimierung ausländischer Steuer per se nicht rechtsmissbräuchlich → nur bei Einsatz rein künstlicher Gebilde bar jeglicher wirtschaftl. Realität
- Unionsrechtlicher Erstattungszinsanspruch zu Inlandskonditionen (6% p.a.) ab Erstattungsantrag (entgegen BFH, I R 15/05)

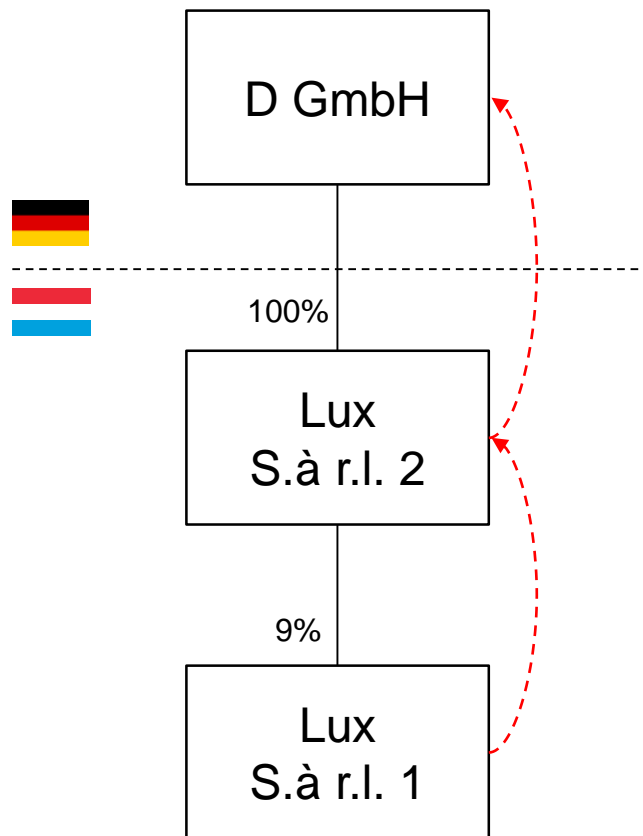
A. Ausschüttungen im Inbound-Fall und § 50d Abs. 3 EStG

B. Ausschüttungen im Outbound-Fall, Substanz und Nachweispflichten

C. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten

D. Materielles Korrespondenzprinzip

B. Ausländische Zwischenholding und Quellensteueroptimierung



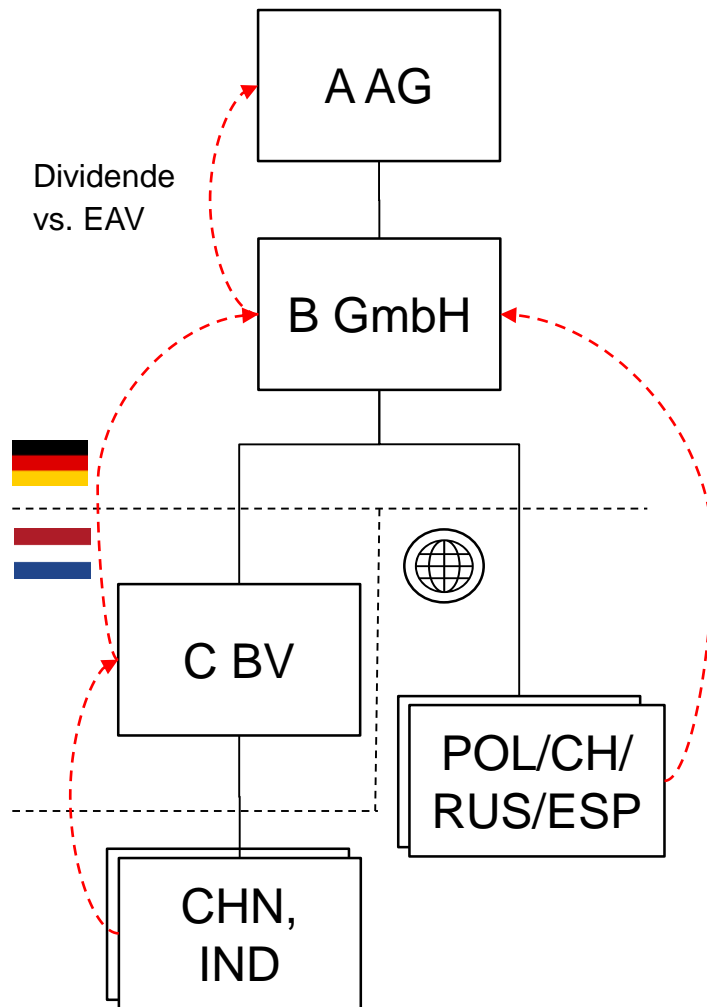
Sachverhalt

- D GmbH hält 9% der Anteile an Lux S.à r.l. 1. Die Voraussetzungen für das deutsche Beteiligungsprivileg nach § 8b Abs. 1, 4 KStG (10%) und § 9 Nr. 7 GewStG (15%) sind nicht erfüllt
- Da im Ausland teils geringere Anforderungen an Beteiligungsprivileg bzgl. Beteiligungshöhe (bspw. 5% in FR, NL oder ESP) oder Mindestinvestment (bspw. LUX) gelten, bringt D GmbH die Anteile an Lux S.à r.l. 1 mit AK > EURm 1,2 in 100%ige Zwischenholding Lux S.à r.l. 2 ein

Steuerliche Rechtsfragen

- Missbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO bzw. unionsrechtlichen Grundsätzen (*Danish Cases*)?
- Substanzerfordernisse?
- HZB: de lege lata / de lege ferenda (ATAD-UmsG)
- Mitteilungspflicht nach DAC 6?

B. Nachweiserfordernisse aus Sicht des Quellenstaates – Praktische Hinweise



Fragen aus Quellenstaaten

- Gibt es eine rechtliche/vertragliche/faktische Weiterleitungsverpflichtung?
- Ist die Gesellschaft substanzschwach?
- Wem sind die Anteile/Erträge an der ausschüttenden Gesellschaft zuzurechnen?

Beispiele für einzelne Länder

- Polen: Schriftlich Bestätigung vor jeder Ausschüttung, dass keine rechtliche/vertragliche/faktische Weiterleitungsverpflichtung besteht plus Substanz
- Schweiz: Umfangreiche Dokumentation der Substanz des Anteilseigners gem. offiziellem Fragebogen
- Russland: Nachweis über hinreichend Substanz und fehlende Entscheidungsbeschränkungen
- Spanien: Versagung, falls Nicht-EU über EU und keine Substanz → zukünftig auch bei EU/EU?
- China: Nachweise bzgl. Weiterleitungspflichten, Tätigkeit, Substanz gem. 2018 veröffentlichtem Schreiben; selbst mit Safe Harbor Rule aufwendig
- Indien: Substanz und Nutzungsberechtigung zunehmend im Visier der FinVerw

Agenda

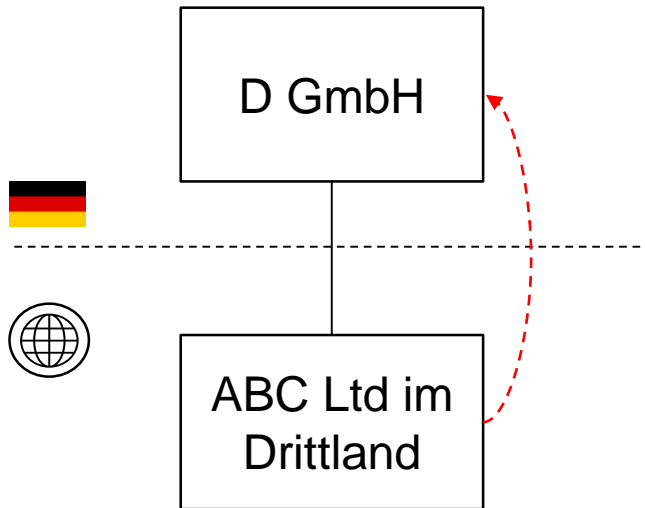
A. Ausschüttungen im Inbound-Fall und § 50d Abs. 3 EStG

B. Ausschüttungen im Outbound-Fall, Substanz und Nachweispflichten

C. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten

D. Materielles Korrespondenzprinzip

C. Einlagenrückgewähr aus dem Drittland

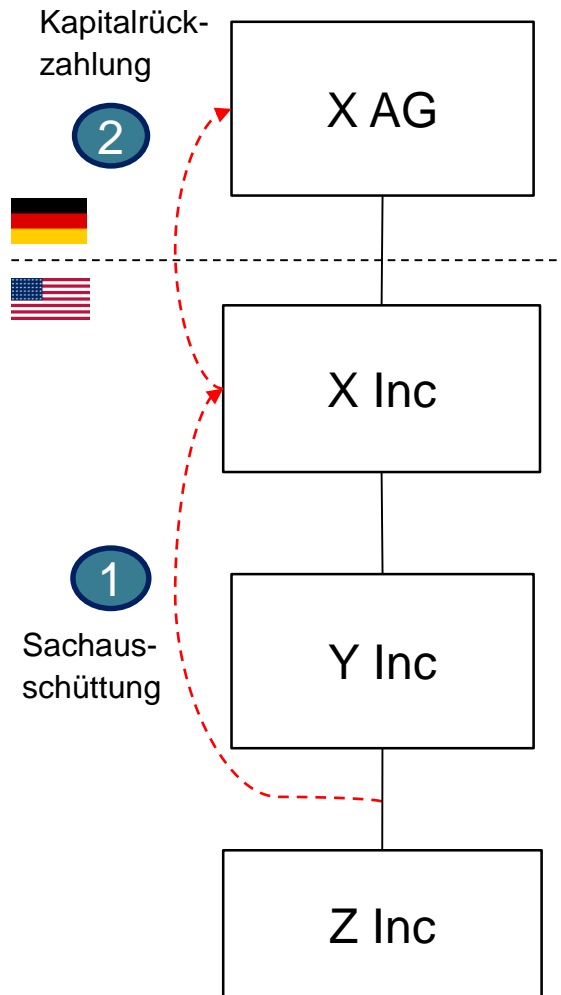


Rechtslage und Entwicklung der Rechtsprechung

- Inland: § 27 Abs. 1 bis 6 KStG, jährliche Ermittlung und *Feststellung eines Einlagenkontos*
- EU: § 27 Abs. 8 KStG, auf Antrag der leistenden Gesellschaft gesonderte Feststellung der Einlagenrückgewähr in entsprechender Anwendung der Vorschriften für Inlandsfall (sehr aufwendig)
- Drittstaaten:
 - § 27 Abs. 8 KStG ist nicht anwendbar
 - BFH v. 13.7.2016 (VIII R 47/13 und 73/13): Einlagenrückgewähr auch durch Körperschaften in Drittstaaten möglich
 - BFH v. 10.4.2019 (I R 15/16): Verwendungsreihenfolge zu beachten; Ermittlung ausschüttbarer Gewinn nach ausländischem Handels- und Gesellschaftsrecht; keine Vorschaltung eines Verfahrens

Urteile sind nicht im BStBl. veröffentlicht.

C. Einlagenrückgewähr aus dem Drittland – Beispielsfall (1/2)

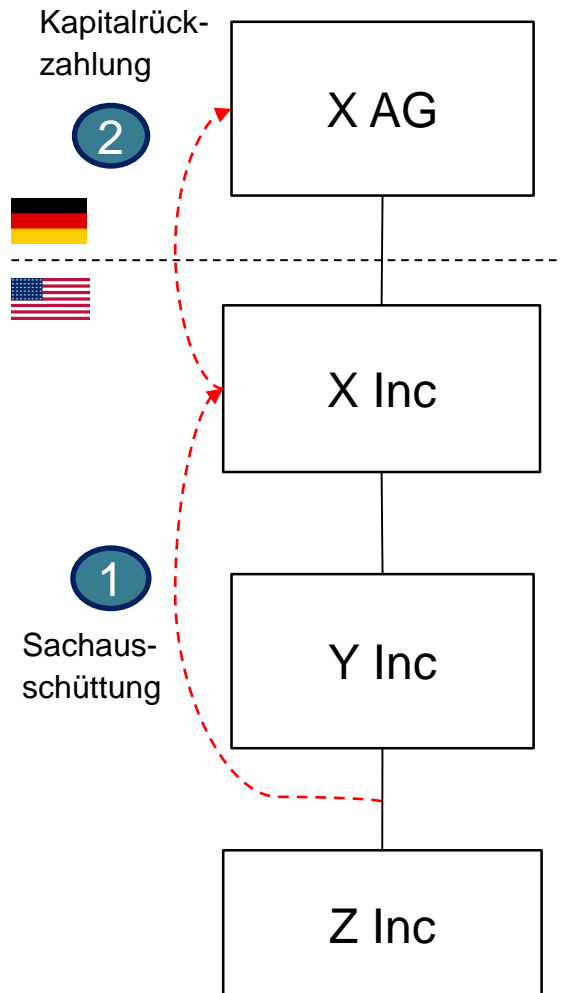


Sachverhalt eines gedachten Beispielsfalls

- Y Inc schüttet in 2017 Anteile an Z Inc an X Inc aus (*distribution in kind*). Aus US-Steuersicht handelt es sich um einen Tax Free (*upstream*) Spin-off nach Sec. 355 IRC. Für US-Steuerrecht spielt es keine Rolle, ob die Auskehrung der Anteile als Kapitalrückzahlung oder Dividendenausschüttung erfolgt
- X Inc kehrt in 2018 die erhaltenen Anteile an Z Inc. an X AG im Wege der Kapitalrückzahlung (*reduction of capital surplus*) aus. X AG erklärt die Auskehrung als nicht steuerbare Kapitalrückzahlung

Balance Sheet X Inc 2017			
Assets	3.900	Equity	
		Issued Share Capital	0
		Capital Reserve	3.500
		Retained earnings	-600
		Liabilities	1.000
	3.900		3.900

C. Einlagenrückgewähr aus dem Drittland – Beispielsfall (2/2)

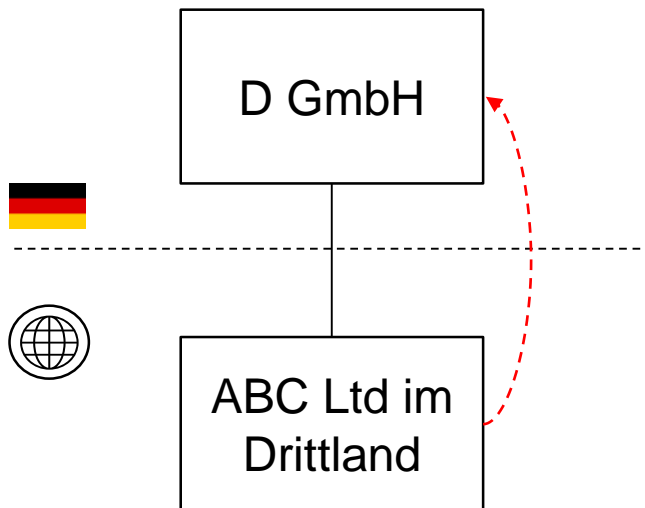


Denkbare Führung des Nachweises gem. BFH-Rechtsprechung im gedachten Beispielsfall

- Vorlage des Beschlusses über Auskehrung der Anteile an Z Inc im Wege der Kapitalherabsetzung („as a reduction in the corporation’s capital surplus“)
- Vorlage der Jahresabschlüsse der X Inc
 - In der 2017er Bilanz ist wg. Verlustvorträgen das Eigenkapitel geringer als Kapitalrücklage → kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden
 - Aus der 2018er Bilanz lässt sich die Veränderung der Kapitalrücklage auf Grund der Auskehrung der Z Inc-Anteile erkennen
- Darstellung der Entwicklung der Eigenkapitalkonten der X Inc für weitere vergangene Jahre, stand alone Basis → keine Bildung von Kapitalrücklagen aus Gewinnen
- Abgleich der Veränderungen der in Jahresabschlüssen ersichtlichen Kapitalrücklage bei der X Inc mit den Einlagen der X AG für best. vergangene Jahre bis 2018

C. Einlagenrückgewähr aus dem Drittland – Offene Fragen

Praktische Anwendungsfragen



- Konkrete Anforderungen an die Nachweise zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns nach dem ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht?
- Entbehrlichkeit einer Überleitungsrechnung vom ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht ins deutsche Steuerrecht?
- Keine jährliche Feststellung (§ 27 Abs. 2 S. 1 KStG) bzw. Feststellung auf Antrag (§ 27 Abs. 8 S. 3 KStG)
→ Rechtssichere Nachweisführung?
(zB bei vGA/drohender Statusverschlechterung)?
- Anwendbarkeit auch auf EWR-Gesellschaften (die nicht auch EU-Gesellschaften sind)?
- Wie sind echte Nennkapital-Rückzahlungen steuerlich zu behandeln?

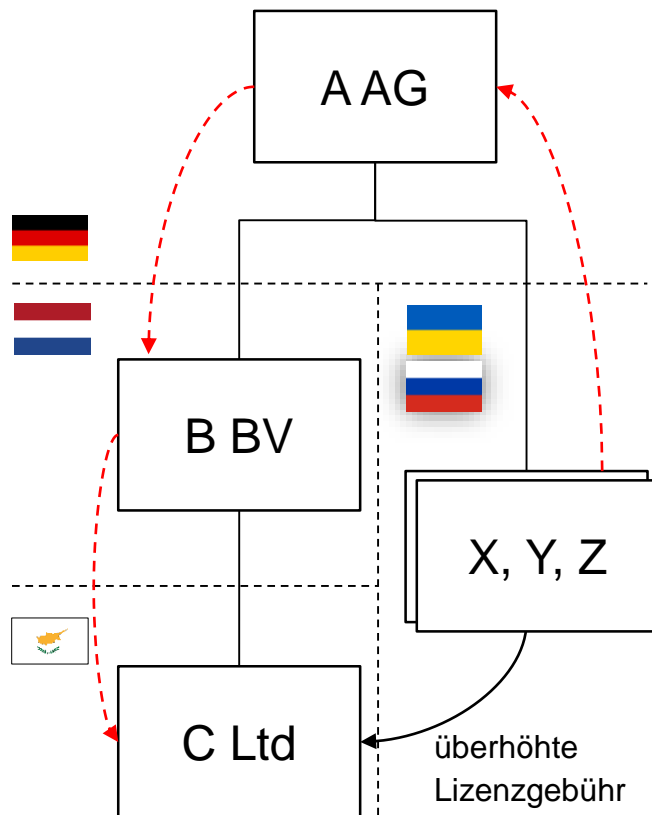
A. Ausschüttungen im Inbound-Fall und § 50d Abs. 3 EStG

B. Ausschüttungen im Outbound-Fall, Substanz und Nachweispflichten

C. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten

D. Materielles Korrespondenzprinzip

D. BFH-Urteil v. 13.6.2018 – I R 94/15 zum materiellen Korrespondenzprinzip im Dreiecksfall



Sachverhalt

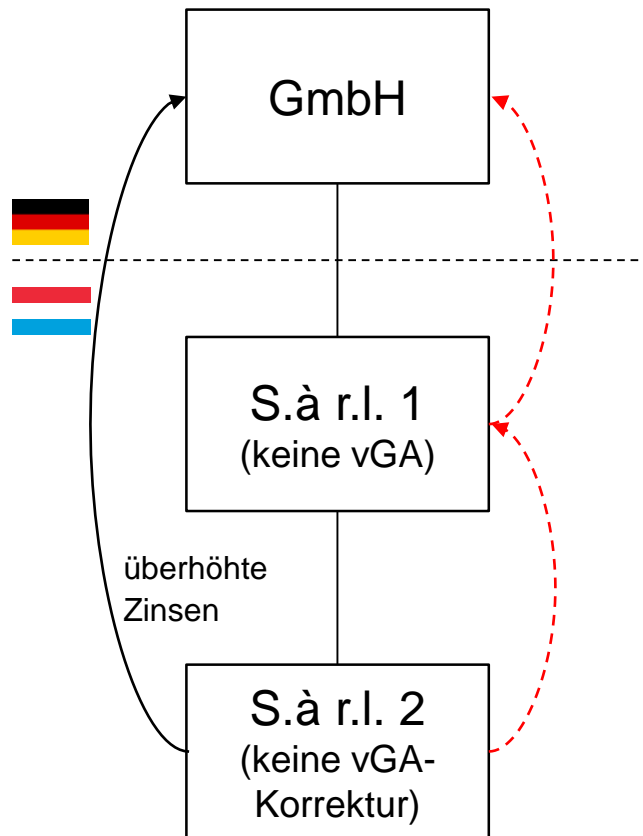
- A AG hält 100% der Anteile an B BV, die wiederum 100% der Anteile an C Ltd hält
- C Ltd holt Lizenzen ein und bestellt Unterlizenzen zu Gunsten weiterer Konzerngesellschaften X, Y, Z
- C Ltd führt in angemieteten Räumen administrative Aufgaben durch
- Finanzamt/FG: vGA von X, Y, Z an A AG und vE von A AG über B BV in C Ltd (Dreieckstheorie) sowie Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 8, 14 AStG

Steuerliche Rechtsfragen

- Mindert verdeckte Einlage den Hinzurechnungsbetrag oder steht § 8 Abs. 3 S. 5 KStG entgegen?
- Keine "Nichtberücksichtigung der vGA" bei A AG aufgrund Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG
- Keine Korrektur nach § 8b Abs. 1 S. 2, 4 KStG, hier: Einkommenserhöhung bei C Ltd (nahe stehende Person, auf die § 32a KStG nicht anzuwenden ist)

Nichtanwendungsschreiben des BMF v. 18.11.2020

D. Materielles Korrespondenzprinzip und importierte Qualifikationskonflikte



Sachverhalt

- S.à r.l. 2 zahlt überhöhte Zinsen an GmbH
→ vGA entlang der Beteiligungskette von S.à r.l. 2 an S.à r.l. 1 und von S.à r.l. 1 an D GmbH; vGA wird jedoch annahmegemäß in Luxemburg nicht erfasst

Steuerliche Rechtsfragen

- Nach dt. Grundsätzen bei S.à r.l. 1 verhinderte Vermögensmehrung im stl. Sinn wg. § 8b Abs. 1 S. 2 KStG und keine gegenteilige Wirkung (Vorteilsverbrauch) wg. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG
- Allerdings "mindert" vGA von S.à r.l. 1 an GmbH nicht das Einkommen der S.à r.l. 1
- Keine Einbeziehung weiterer Ebenen entsprechend § 4j Abs. 1 S. 2 EStG (Unterlizenzierung) oder § 4k Abs. 5 EStG-E idF Gesetzesentwurf ATAD-UmsG (importierte Besteuerungsinkongruenzen)
- Sicht der Finanzverwaltung?

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

