



Deutsche
Vereinigung für
Internationales
Steuerrecht

Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar

大成 DENTONS

9. FRANKFURT INTERNATIONAL TAX FORUM

27. März 2023, Literaturhaus Frankfurt

Agenda

9:05 Dr. Michael Schwenke

Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht aus Sicht der Rechtsprechung

**9:50 Dr. Alexander Mann, Dr. Michael Schwenke, Dr. Pia Dorfmueller,
Prof. Dr. Ekkehart Reimer**

Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht: Wo liegen die Probleme der Praxis, wo besteht Reformbedarf?

11:00 Kaffeepause

11:30 Fortsetzung: Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht

12:45 Jessica Kemp

Steuerstandort Großbritannien: Aktuelle Entwicklungen (in Englisch)

13:45 Schlusswort

14:00 IFA Buffet

Dr. Michael Schwenke
Bundesfinanzhof, München

**Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht
aus Sicht der Rechtsprechung**

9. Frankfurt International Tax Forum

Aktuelle Entwicklungen im Internationales Steuerrecht aus Sicht der Rechtsprechung

Dr. Michael Schwenke, Richter am BFH

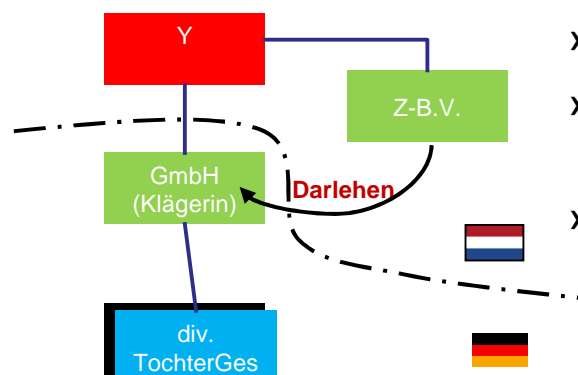


Übersicht

1. Bestimmung richtige Zinshöhe
2. Zuordnung von Wirtschaftsgütern
3. Triangular Cases
4. Anrechnung ausländ. Quellensteuer
5. Konkurrenzen
6. Wegzugsfälle
7. Nachbetrachtung zu finalen Verlusten

Bestimmung richtige Zinshöhe

Sachverhalt BFH I R 4/17



- » Ermittlung Fremdvergleichspreis von Darlehenszinsen bei Konzernfinanzierungsgesellschaft
- » Darlehen Z-B.V. an GmbH 4,375% – 6,45% (tats. keine Sicherheiten gestellt)
- » GmbH hat bei Banken Darlehen zu 5,75% aufgenommen (Sicherheit Y)
- » FG: Kostenaufschlagsmethode ist vorliegend die allein praktikable Methode zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises
- » Fragestellungen:
 - Sind die drei anerkannten Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufs- und Kostenaufschlagsmethode) gleichberechtigt nebeneinander anwendbar?
 - Ist die Preisvergleichsmethode anzuwenden, wenn ein Vergleichspreis anhand identischer Leistungsbeziehungen und Bedingungen ermittelt werden kann, und die Kostenaufschlagsmethode, wenn es keine vergleichbaren Leistungsbeziehungen innerhalb oder außerhalb des Konzerns gibt?
 - Welche Bedeutung hat das Konzernrating bei der Bestimmung der Zinshöhe?

Bestimmung richtige Zinshöhe

BFH v. 18.5.2021 I R 4/17: Leitsätze

1. Für die Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze ist vor Anwendung der sog. Kostenaufschlagsmethode zu prüfen, ob die Vergleichswerte mithilfe der Preisvergleichsmethode ermittelt werden können. Das gilt auch für unbesichert gewährte Konzerndarlehen und unabhängig davon, ob die Darlehen von der Muttergesellschaft oder von einer als Finanzierungsgesellschaft fungierenden anderen Konzerngesellschaft gewährt worden sind.
2. Für die Beurteilung der Bonität ist nicht die durchschnittliche Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns, sondern die Bonität der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft maßgebend („Stand alone“-Rating). Ein nicht durch rechtlich bindende Einstandsverpflichtungen anderer Konzernunternehmen verfestigter Konzernrückhalt ist nur zu berücksichtigen, falls ein konzernfremder Darlehensgeber der Konzerngesellschaft dadurch eine Kreditwürdigkeit zuordnen würde, die die „Stand alone“-Bonität der Gesellschaft übersteigt.

Bestimmung richtige Zinshöhe

BMF v. 14.7.2021 VerwGrds. Verrechnungspreise Tz. 3.92

- Stellt gruppenzugehörige FinanzierungsGes. einem Stpfl. Kapital zur Verfügung u. verfügt diese Finanzierungsgesellschaft nicht über die Fähigkeit und die Befugnis, das Risiko von Investitionen in einen finanziellen Vermögenswert zu kontrollieren od. es zu tragen, steht ihr als Vergütung für die Hingabe des Kapitals nur ein **Entgelt bis zur Höhe einer risikolosen Rendite** zu. Das Entgelt ist grundsätzlich anhand der **Kostenaufschlagsmethode** auf der Grundlage der nachgewiesenen und direkt zurechenbaren Betriebskosten anzusetzen; Refinanzierungskosten sind grundsätzlich nicht in die Kostenbasis einzubeziehen. Daneben sind Refinanzierungskosten mit einer risikolosen Rendite zu berücksichtigen.

Hauptargument BMF:

- FinanzierungsGes fungiert als „risikoarmer Dienstleister“. Mit dem Zins wird lediglich eine konzerninterne Dienstleistung abgegolten.
- Konsequenz: Das angemessene Entgelt ist nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln.

Bestimmung richtige Zinshöhe

BFH v. 18.5.2021 I R 4/17, Argumente gegen BMF

- Rz. 39: Für die Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze kommt regelmäßig die Preisvergleichsmethode zur Anwendung; Fremdpreis ist der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten. Auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen sehen in Tz. 10.97 eine Ermittlung des Verrechnungspreises für Konzerndarlehen nach den „Cost of funds“ (Geldbeschaffungskosten) des darlehensgebenden Unternehmens nur für den Fall vor, dass keine vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle zur Verfügung stehen.
- Rz. 36: Lässt sich ein bestimmter Preis oder eine Preisspanne als üblich feststellen, ist dieser übliche Preis (Marktpreis) für den Fremdvergleich auch dann maßgeblich, wenn er höher oder niedriger liegt als der Betrag, der bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode als Selbstkosten des leistenden Unternehmens nebst angemessenem Gewinnaufschlag ermittelt würde.

Bestimmung richtige Zinshöhe

BFH v. 18.5.2021 I R 4/17, Argumente gegen BMF:

- Ausgangspunkt für Risikoanalyse im Rahmen Fremdvergleich ist das aus dem abgeschlossenen Vertrag sich ergebende Leistungsgefüge und das Verhältnis der Vertragsparteien. Da es sich um unbesicherte Darlehen gehandelt hat, hat im Verhältnis der Vertragsparteien allein die darlehensgebende Z-B.V. das Kreditausfallrisiko der Klägerin getragen. Ein Grund für eine Reduzierung der von der Klägerin für die Inanspruchnahme der Darlehen zu entrichtenden Entgelte, weil ein Teil der Kreditrisiken bei ihr selbst verblieben wäre, liegt somit nicht vor.
- Der Umstand, dass die darlehensgebende Z-B.V. als konzerninterne FinanzierungsGes im Falle einer durch einen Kreditausfall ausgelösten Krise wahrscheinlich von der Konzernspitze finanzielle Unterstützung erfahren würde, hat keinen Einfluss auf das Leistungsgefüge der mit den Konzerngesellschaften abgeschlossenen Darlehensverträge oder auf die Bewertung der im Rahmen der Darlehensverhältnisse zu erbringenden gegenseitigen Leistungen.

Bestimmung richtige Zinshöhe

BFH v. 18.5.2021 I R 4/17, Argumente gegen BMF:

- Allenfalls könnte die Überlegung des BMF dazu führen, dass im Rahmen eines konzernweiten Fremdvergleichs die FinanzierungsGes einen Teil der vereinnahmten Zinserträge als „Gebühr“ für den finanziellen Rückhalt an die Konzernspitze weiterleiten müsste, so dass bei ihr im Ergebnis nur noch ein Anspruch auf risikofreie Rendite verbleibt (vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien für Finanztransaktionen, Tz. 10.25).

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

BFH Beschluss v. 24.11.2021 I B 44/21 (AdV): Sachverhalt

- Anteile der klagenden KG werden von einer KG dänischen Rechts gehalten. Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ist GmbH dänischen Rechts.
- Klägerin betreibt seit 2011 auf einem gepachteten Grundstück in Deutschland Windenergieanlagen.
- Sie verfügt weder in Deutschland noch in Dänemark über eigene Mitarbeiter.
- Die technische wie die kaufmännische Betriebsführung erfolgt durch zwei dt. Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften auf Grundlage von Betriebsführungs- und Serviceverträgen.
- FA: Ab 1.1.2013 neue Rechtslage » Umsetzung AOA in § 1 Abs. 5, 6 AStG
» Entstrickung

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

BFH Beschluss v. 24.11.2021 I B 44/21 (AdV): Rechtsrahmen

- § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG lautet:

„Um die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, sind ihr in einem ersten Schritt zuzuordnen:

- 1. die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen),*
- 2. die Vermögenswerte des Unternehmens, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt,*
- 3. die Chancen und Risiken des Unternehmens, die sie auf Grund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt, sowie*
- 4. ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital).“*

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

BFH Beschluss v. 24.11.2021 I B 44/21 (AdV): Finanzverwaltung

- BMF-Schreiben VwG BsGa Tz. 444: Ausgehend von den in der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen sind die Vermögenswerte des Unternehmens zu bestimmen, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Werden in der Betriebsstätte keine Personalfunktionen ausgeübt, weil diese „personallos“ betrieben wird, sind dieser auch keine Vermögenswerte zuzuordnen.
- Konsequenz: Alle Vermögensgegenstände, Schulden und Geschäftsvorfälle sind abweichend von den Vorjahren erstmals der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen.
- § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG: (Neue) Zuordnung Windenergieanlage hat Überführung derselben von inländ. Betriebsstätte zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zur Folge.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

BFH Beschluss v. 24.11.2021 I B 44/21 (AdV): Zweifelsfragen

- Hat § 1 Abs. 5 AStG eine „Ausstrahlwirkung“ dahingehend, dass für Entstrickungsregeln in § 4 Abs. 1 EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre?
- Stimmen die Grundsätze der Zuordnung von WGern einer PersGes nach § 1 Abs. 5 AStG „in Grundzügen“ mit der Rspr. zum funktionalen Zusammenhang überein (so Tz. 2.2.4.1 des BMF-Schr. zur Anwendung DBA auf PersGes)?
 - Ist im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG überhaupt eine funktionale Betrachtungsweise anzustellen?
 - Wenn ja, ist im Rahmen dieser funktionalen Betrachtung allein die Personalfunktion maßgebend?

Zuordnung von Wirtschaftsgütern

BFH Beschluss v. 24.11.2021 I B 44/21 (AdV): Zweifelsfragen

- Sind Grundsätze der Zuordnung von WGer nach der Personalfunktion bei personallosen Betriebsstätten überhaupt anwendbar? Ausgerechnet die WGer, welche die personallose Betriebsstätte begründen, wären nun der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen (vgl. Ditz/ Tcherveniachki ISR 2020, 145).
- Immerhin: Betriebsstätte wird erst durch diese WGer begründet („andere Behandlung“ iSv § 1 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 AStG?)

Triangular Cases

BFH Urteil v. 1.6.2022 I R 30/18: Sachverhalt Deutschland (A) / Schweiz (Q) / Frankreich (A)

- Die Kläger (Eheleute) waren in den Streitjahren im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Beruflich war der Ehemann als Altenpfleger in der Schweiz tätig. Anlässlich dieser Tätigkeit mietete er eine Zweitwohnung in Frankreich an und pendelte regelmäßig zwischen dieser und seinem Arbeitsort in der Schweiz.
- Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung behandelten die Kläger den daraus erzielten Arbeitslohn als steuerfrei. Das FA unterwarf den Arbeitslohn gleichwohl der inländischen Besteuerung unter Rückgriff auf § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG .
- Steht Deutschland das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu?

Triangular Cases

BFH Urteil v. 1.6.2022 I R 30/18: Leitsätze

1. Die von Deutschland abgeschlossenen DBA stehen grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander und sind jeweils autonom und unabhängig voneinander auszulegen, so dass sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auf jede Begünstigung berufen kann, die ihm eines dieser Abkommen gewährt.
2. Die Verpflichtung Deutschlands zur Freistellung bestimmter Einkünfte aufgrund eines DBA (hier: DBA-Schweiz 1971/2010) wird daher in einer Dreieckskonstellation nicht dadurch beeinträchtigt, dass nach dem mit einem weiteren Staat bestehenden DBA (hier: DBA-Frankreich 1959/2001) das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte (als sog. Drittstaateneinkünfte) Deutschland zugewiesen wird.

Triangular Cases

BFH Urteil v. 1.6.2022 I R 30/18: Grundannahmen

- Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz: Besteuerungsrecht Schweiz als Tätigkeitsstaat; Kein Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG (Vss. wäre mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht besteuert?).
- Art. 18 DBA-Frankreich: Lebensmittelpunkt in Deutschland; Besteuerungsrecht Deutschland für Drittstaatseinkünfte.
- DBA Schweiz-Frankreich? Besteuerungsrecht Frankreich, da Grenzpendlerregelung eingreift; aber Stpfl. könnte sich wohl auf Art. 18 DBA-Frankreich (s.o.) berufen.
- Weiße Einkünfte? BMF in mdl. Verh.: Besteuerung in Frankreich abkommenswidrig?

Anrechnung ausländ. Quellensteuer

BFH Urteil v. 17.8.2022 I R 14/19: Sachverhalt

- Die Klägerin, eine GmbH, hält neben weiteren Beteiligungen 100 % der X in China. Die Entwicklungsaktivitäten werden schwerpunktmäßig am Stammsitz in Deutschland durchgeführt.
- Muss das Produkt auf Anforderung des Kunden im Ausland produziert werden, überlässt die Klägerin das Entwicklungsergebnis entgeltlich an die jeweilige Auslandstochter zur Nutzung. Dies geschah etwa ab dem Jahr 2010 bis zum Jahr 2012 durch Zahlung eines Einmalbetrags, der durch Anwendung der sog. Kostenaufschlagsmethode ermittelt wurde. Diese Zahlungen unterlagen einem Quellensteuerabzug im Ausland.
- 2011 erzielte die Klägerin aus den an X überlassenen Entwicklungsergebnissen Lizezeinnahmen, auf die in China iHv 10 % Quellensteuer einbehalten wurde. Im Zusammenhang mit diesen Lizezeinnahmen waren 2011 Betriebsausgaben angefallen.
- Für laufende und noch nicht abgeschlossene Entwicklungsarbeiten, die in späteren Jahren zu Lizenzvergaben und Lizezeinnahmen aus China geführt haben, waren im Streitjahr bereits weitere Aufwendungen entstanden.

Anrechnung ausländ. Quellensteuer

BFH Urteil v. 17.8.2022 I R 14/19: Sachverhalt

- FA: Für Zwecke der Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG sei erforderlich, alle Betriebsausgaben bei der Ermittlung der chinesischen Einkünfte zu berücksichtigen, die im Streitjahr aus derselben Einkunftsquelle, nämlich den Einkünften aus Lizenzen mit China, angefallen seien. Dies gehe über eine ausschließlich projektbezogene Ermittlung der Einkünfte hinaus. Vielmehr seien auch solche Betriebsausgaben des Streitjahres für andere Projekte einzubeziehen, bei denen es wegen der mehrjährigen Projektentwicklung erst in späteren Jahren zur Erzielung von Lizenzerlösen komme. Dementsprechend müssten die im Streitjahr angefallenen weiteren Betriebsausgaben berücksichtigt werden mit der Folge, dass eine Anrechnung der chinesischen Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer nicht mehr erfolgen könne.

Anrechnung ausländ. Quellensteuer

BFH Urteil v. 17.8.2022 I R 14/19: Rechtsrahmen § 34c EStG

„(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt ... Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, nach den §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte anzuwenden ist. Bei der Ermittlung ... der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nummer 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen **in wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen. Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.“

Anrechnung ausländ. Quellensteuer

BFH Urteil v. 17.8.2022 I R 14/19: Leitsatz

Die im Rahmen der Ermittlung der Höhe der anzurechnenden ausländischen Quellensteuern maßgebende Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG enthält mit der Bezugnahme auf die „diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen“ einen spezifischen Veranlassungsbezug, der den Abzug von Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht begrenzt.

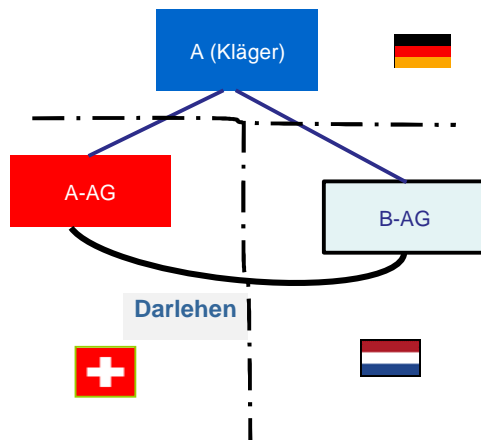
Anrechnung ausländ. Quellensteuer

BFH Urteil v. 17.8.2022 I R 14/19: Grundannahmen

- Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nicht definiert; es gilt das allgemeine Veranlassungsprinzip.
- Allerdings enthält S. 4 mit der Bezugnahme auf die „diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen“ einen spezifisch zweckgerichteten Veranlassungsbezug. Dieser begrenzt den Abzug von Betriebsausgaben / Betriebsvermögensminderungen im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags sowohl sachlich als auch zeitlich.
- Abzug von Betriebsausgaben / Betriebsvermögensminderungen setzt in sachl. Hinsicht einen wirtschaftl. Zusammenhang mit (konkreten) „Einnahmen“ voraus. Die gesetzliche Regelung stellt damit nicht allgemein auf einen wirtschaftl. Zusammenhang mit Einkünften / Einkunftsart, mithin also auf eine bestimmte Tätigkeitsart im Ausland, ab.
- Indem § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG auf „Einnahmen“ abstellt, wird der Abzug von Betriebsausgaben / Betriebsvermögensminderungen im Rahmen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auch in zeitl. Hinsicht begrenzt. Der Regelung liegt eine streng veranlagungszeitraumbezogene Betrachtungsweise zugrunde, die nur danach fragt, ob Einnahmen eines konkreten VZ in derselben Zeitspanne konkrete Betriebsausgaben / Betriebsvermögensminderungen gegenüberstehen (s.a. § 34c Abs. 1 S. 5 EStG).

Konkurrenzen

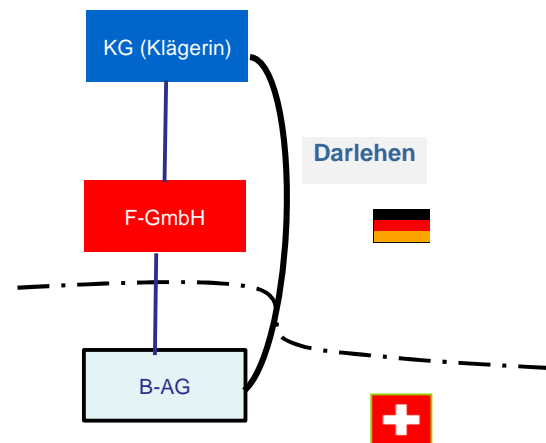
FG Münster v. 10.12.2020 (I R 38/22)



- A ist Gesellschafter verschiedener KapGes. u.a. in der Schweiz und Polen.
- Die Schweizer A-AG gewährt der niederländische B-AG verschiedene Darlehen, die nicht fremdüblich verzinst sind.
- **FA:** Zinsansprüche der A-AG sind quasi als „durchgereichte“ Einkünfte beim Kläger nach § 1 AStG zu versteuern. Aber es sei eine angemessene Marge der A-AG (5 v.H.) abzuziehen. Diese Marge unterliege der streitgegenständlichen Hinzurechnungsbesteuerung.
- **Problemstellung:** Unüblich niedrige Verzinsung des Darlehens wirkt sich bei der B-AG gewinnerhöhend (passive Einkünfte) aus. Im Ergebnis wird der der B-AG eingeräumte Zinsvorteil beim Kläger doppelt steuererhöhend erfasst (doppelte steuerliche Verlagerung von im Ausland - von der B-AG - erzielten Einkünften ins Inland).

Konkurrenzen

BFH Urteil v. 19.3.2002 I R 4/01:



- KG hat ggü B-AG Darlehensforderungen, die nicht fremdüblich verzinst sind.
- **FA:** Korrektur nach § 1 AStG bei KG; bei F-GmbH Hinzurechnung nach §§ 7 ff. AStG und Gegenberichtigung.
- **Problemstellung:** Unüblich niedrige Verzinsung des Darlehens wirkt sich bei der B-AG gewinnerhöhend (passive Einkünfte) aus. Im Ergebnis wird der der B-AG eingeräumte Zinsvorteil bei der Besteuerung der F-GmbH steuererhöhend erfasst, während er zugleich bei der Besteuerung der Klägerin - ebenfalls steuererhöhend - korrigiert wird (doppelte steuerliche Verlagerung von im Ausland - von der B-AG - erzielten Einkünften ins Inland).
- Fragestellung: Steht die HZB einer Korrektur nach § 1 AStG entgegen?

Konkurrenzen

BFH Urteil v. 19.3.2002 I R 4/01: Leitsatz

Gewährt eine deutsche Gesellschaft ihrer ausländischen Enkelgesellschaft ein Darlehen zu einem unüblich niedrigen Zins, so sind ihre Einkünfte auch dann nach § 1 AStG zu berichtigen, wenn die Einkünfte der Enkelgesellschaft bei ihrer deutschen Muttergesellschaft nach Maßgabe der §§ 7 ff. AStG hinzugerechnet werden. Eine Doppelbesteuerung ist dann in der Weise zu vermeiden, dass bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte der Muttergesellschaft eine Gegenberichtigung vorgenommen wird (Bestätigung von Tz. 1.5.2. des BMF-Schreibens vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218).

Konkurrenzen

BFH Urteil v. 19.3.2002 I R 4/01: Begründung

- Für einen Vorrang von § 7 AStG gegenüber § 1 AStG ist kein Raum; denn sowohl bei der Frage nach einer „Minderung der Einkünfte“ als auch im Hinblick auf das Vorliegen einer Doppelbesteuerung kann nur auf das jeweilige einzelne Steuersubjekt abgestellt werden (Grundsatz der Individualbesteuerung).
- Bei § 1 AStG ist allein auf die Verhältnisse der Klägerin abzustellen. Dieser gegenüber ist aber eine Hinzurechnung nach § 7 AStG nicht erfolgt und deshalb weder die Minderung der Einkünfte i.S. des § 1 Abs. 1 AStG beseitigt worden noch eine Doppelbesteuerung eingetreten. Adressatin der Hinzurechnungsbesteuerung war allein die F-GmbH, deren Verhältnisse indessen im vorliegenden Verfahren außer Betracht bleiben müssen.
- Eine effektive Überbesteuerung kann vorliegend nicht durch einen Verzicht auf die Anwendung des § 1 AStG, sondern letztlich nur im Billigkeitswege (§ 163 bzw. § 227 AO) vermieden werden.

Konkurrenzen

BFH Urteil v. 19.3.2002 I R 4/01: Hinweis auf Folgeproblem

Die Wirkung des Zusammentreffens von § 1 AStG und §§ 7 ff. AStG kann nicht nur dann eintreten, wenn die Einkünftekorrektur einerseits und die Hinzurechnung andererseits gegenüber verschiedenen Rechtssubjekten erfolgen. Sie ist vielmehr auch dann gegeben, wenn ein der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegendes Rechtssubjekt selbst mit der Zwischengesellschaft in Geschäftsbeziehungen steht, auf die § 1 AStG anzuwenden ist.

Konkurrenzen

FG Münster v. 10.12.2020 8 K 665/16 F (I R 38/22): offene Fragen

- Korrektur nach § 1 AStG oder §§ 7 ff. AStG oder beides?
- Sind die Tatbestandsmerkmale der jeweiligen Vorschriften erfüllt?
 - Entfällt bei Anwendung von §§ 7 ff. AStG die gleichzeitige Anwendung von § 1 AStG, da keine Einkünfterminderung mehr vorliegt? Wassermeyer verweist in F/W/B § 1 AStG Rz. 186 darauf, dass sich die Einkünfterminderung nicht auf die um einen Hinzurechnungsbetrag erhöhten Einkünfte bezieht.
 - Entfällt bei Anwendung von § 1 AStG das Tatbestandsmerkmal der niedrigen Besteuerung? Schnitger bejaht dies in IStR 2012, 293; aber Niedrigbesteuerung bezieht sich wohl auf die passiven Einkünfte der Zwischengesellschaft selbst.
- Schaffung neuer Konkurrenzen durch ATAD-Mindestbesteuerung?

Wegzugsfälle

BFH v. 23.11.2022 I R 52/19, Sachverhalt

- Der verheiratete Kläger erzielte 2006 (Streitjahr) u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der inländ. A GmbH. Er sollte seine Geschäftsführertätigkeit ab dem 1.1.2007 in der Schweiz ausüben.
- 29.12.2006: Tatsächlicher Umzug beider Ehegatten.
- Kläger war Inhaber einer „wesentlichen Beteiligung“ i.S.d. § 17 EStG an B AG. Satzung B AG sieht vor (§ 3 Abs. 1), dass jede Verfügung über die Namensaktien an die Genehmigung der Hauptversammlung gebunden ist.
- Kläger hielt eigene Aktien, darüber hinaus als Gesamtrechtsnachfolger seines Vaters G (seit 12.2006) weitere Aktien, insgesamt Nominalanteil von 1,3%. Zu dem Aktionärskreis gehörte neben dem Kläger und dem verstorbenen G u.a. auch der Bruder des Klägers (M).
- 28.12.2006: Kläger schließt mit M Wertpapierdarlehensvertrag über seine Anteile an der AG
 - § 1.1 Parteien sind sich darüber einig, dass das Eigentum an den Aktien auf den Darlehensnehmer übergeht und der Darlehensnehmer über die Aktien frei verfügen kann. Die Übergabe wird dadurch ersetzt, dass der Darlehensgeber die Gesellschaft bis zum 31.12.2006 (Valutierungstermin) anweist, die Aktien vom Aktienkonto des Darlehensgebers auf das Aktienkonto des Darlehensnehmers bei der Gesellschaft umzubuchen und das Aktienbuch entsprechend zu ändern;
 - § 1.4 Der Darlehensgeber hat ab Fälligkeit einen Anspruch auf unverzügliche Rückerstattung der vom Darlehensgeber übertragenen Anzahl von Aktien gleicher Art und Güte (nachfolgend „Rückgabeverpflichtung“).

Wegzugsfälle

BFH v. 23.11.2022 I R 52/19, Leitsatz

Die Rechtsfrage, ob die Vereinbarung einer sog. Wertpapierleihe über den Wertpapierbesitz die sog. Wegzugsbesteuerung im Augenblick der Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht des Verleihers hindert, bleibt unbeantwortet, wenn sich aus den vertraglichen Regelungen ergibt, dass der Übertragungszeitpunkt dem Umzugszeitpunkt nachfolgt.

Wegzugsfälle

BFH v. 23.11.2022 I R 52/19, Hinweise

- Abschluss und rechtswirksamer Vollzug eines Wertpapierdarlehens („Wertpapierleihe“) erfüllt nicht Tatbestandsvoraussetzung „Veräußerung“ iSd § 17 Abs. 1 EStG.
 - Begriff „Veräußerung“ in § 17 Abs. 1 S. 1 EStG: enge Anknüpfung an Gewinnrealisierung.
 - BFH Urteile I R 2/12 und I R 88/13: Vollzug einer solchen Vereinbarung ist steuerrechtlich nicht als Realisationsakt zu werten (auch wenn es zur Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums gekommen und auf der Grundlage einer Bewertung der Rechte und Pflichten der beiden Vertragspartner (Verteilung Wertrisiko, Verteilung Früchte, Verteilung Stimmrechte und Verfügungsbefugnis) der Darlehensgeber nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein sollte).
 - Parallele zum Tauschgeschäft (gewinnrealisierender Vorgang) nicht angebracht: Darlehensnehmer schuldet nicht die Rückgabe desselben Wertpapiers, sondern ist (Form einer Gattungsschuld i.S.v. § 243 BGB) nur zur Rückgabe (irgend)eines Wertpapiers der gleichen Art und Güte verpflichtet; bei Hingabe einer vertretbaren Sache gegen die Verpflichtung zur Rückgabe einer Sache der gleichen Art und Güte fehlt es aber an einem zur Realisierung führenden Umsatzakt; dass sich der Marktwert der als Darlehensvaluta hingegebenen Wertpapiere im Zeitraum zwischen Hingabe und Rückgabe (während der Vertragslaufzeit) verändern kann, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung.
- Konsequenz: Wertpapierdarlehen im Streitfall beendet die auf den Kläger als Darlehensgeber bezogene steuerrechtliche Verstrickung der in den Anteilen gespeicherten stillen Reserven nicht, da sie eine (nach „Rückgabe“) zukünftige Realisierung nach den dann maßgebenden Wertverhältnissen gewährleistet. Insoweit ist das Wertpapierleih- oder Wertpapierdarlehensgeschäft dadurch gekennzeichnet, dass die Chancen und Risiken von Wertänderungen stets beim Verleiher (Darlehensgeber) bleiben, da er Wertpapiere gleicher Ausstattung und Menge („gleicher Gattung“) zurückerhält.

Wegzugsfälle

BFH v. 23.11.2022 I R 52/19, Hinweise

Aus tatsächlichen Gründen nicht entschieden:

- Ob für den vor dem Erbanfall im Eigentum des Klägers befindlichen Wertpapierbestand der vertragliche Anspruch auf „Rückgewähr“ („Rückgabeverpflichtung“) die Voraussetzungen einer tatbestandlichen „Anwartschaft auf eine Beteiligung“ iSv § 17 Abs. 1 S. 3 EStG erfüllt,
- ob - da Wertpapierleihevereinbarung das Potential der Realisierung eines Vermögenszuwachses (als Belastungsgrund iSd § 17 EStG) für den Verleiher nur in zeitlicher Hinsicht beschränkt (während der Laufzeit der Leihvereinbarung ausschließt, aber nach einer „Aktienrückgabe“ für die Zukunft wieder eröffnet bzw. bei einer Ersatzleistung in Geld in diesem Moment umsetzt) - der normzweckbezogene Raum besteht, von einer „Veräußerungsfiktion“ auszugehen, um die nationale Besteuerung zu gewährleisten („Entstrickungstatbestand“), oder
- ob ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts vorliegt (§ 42 AO).

Wegzugsfälle

BFH v. 8.12.2021 I R 30/19, Sachverhalt

- Klägerin ist Rechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Ehemannes O.
- O übertrug mit notarieller Urkunde vom 30.9.2009 an den Sohn, der die US-amerikanische Staatsbürgerschaft besaß und im Zeitpunkt der Übertragung in den USA ansässig war, einen Geschäftsanteil an einer GmbH mit Sitz im Inland gegen ein Entgelt. Das Vermögen der Gesellschaft bestand im Zeitpunkt der Übertragung überwiegend aus im Inland belegenem Grundvermögen.
- In unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang hatte O weitere Geschäftsanteile an der Gesellschaft an die Klägerin übertragen.
- FA: Übertragungen auf S und Klägerin sind teilentgeltliche Erwerbe; jeweils steuerpflichtige Übertragungsgewinne.
- FA: Unentgeltlichen Teil Übertragung auf S löst Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG aus.

Wegzugsfälle

Wortlaut § 6 Abs. 1 AStG (Fassung für 2009)

Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Satzes 1 stehen gleich

- 1. die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen oder*
- 2. die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist, oder*
- 3. die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat oder*
- 4. der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nummern 1 bis 3 genannten Ereignisse.*

Wegzugsfälle

BFH v. 8.12.2021 I R 30/19, Leitsatz

§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG ist nicht einschränkend dahin gehend auszulegen, dass durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.

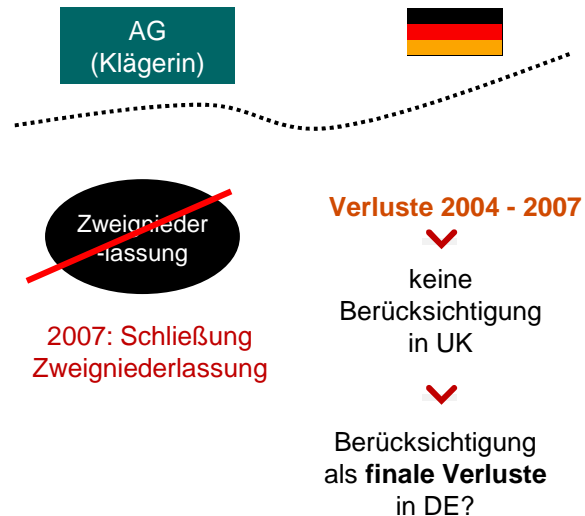
Wegzugsfälle

BFH v. 8.12.2021 I R 30/19, Hinweise

- Voraussetzungen § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG (+), O hat Anteile an GmbH, an welcher er innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt gewesen ist, durch teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft auf seinen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn S übertragen.
- Keine einschränkende Auslegung § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG: Vermögen GmbH bestand zwar überwiegend aus (inländischem) Grundvermögen, abkommensrechtliches Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus einem späteren Verkauf der GmbH-Anteile wäre damit gem. Art. 13 Abs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 nicht verloren. Aber weder aus teleologisch-historischen noch aus systematischen Gründen einschränkende Auslegung dahingehend, dass durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müsste.
- Regelung § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG gibt dies nicht her: Tatbestandsmerkmal des Ausschlusses bzw. der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile kann nicht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in die vorrangig zu prüfenden Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 bis 3 AStG hineinzulesen (Formulierung in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG „auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nummern 1 bis 3 genannten Ereignisse“). Nr. 4 als Auffangtatbestand.

Nachbetrachtung EuGH-Vorlage zu finalen Verlusten

BFH-Beschl. v. 6.11.2019 I R 32/18 (EuGH C-538/20)



Vorlagefragen

- 1 Sind finale, DBA-rechtlich freigestellte Betriebsstättenverluste im Stammhausstaat zu berücksichtigen?
- 2 Was ist mit der Gewerbesteuer?
- 3 Wie ist der Umstand zu würdigen, dass die Verluste zumindest theoretisch durch Aufnahme einer neuen Tätigkeit im Betriebsstättenstaat hätten genutzt werden können?
- 4 Können Verluste, die in das „Finalitätsjahr“ vorgetragen wurden, final sein?
- 5 Ist der Verlustabzug der Höhe nach begrenzt auf den Betrag, der nach ausländischem Steuerrecht im Ausland hätte abgezogen werden können?

EuGH-Vorlage zu finalen Verlusten

1. Vorlagefrage

- **Generalanwalt Collins:** Niederlassungsfreiheit gebietet nicht die Berücksichtigung der finalen Verluste. Denn mangels objektiv vergleichbarer Sachverhalte liege keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Die Situation einer Freistellungsbetriebsstätte sei grundsätzlich mit derjenigen von gebietsansässigen Betriebsstätten objektiv nicht vergleichbar. Der Generalanwalt beruft sich hierbei auf die sog. Symmetriethese, nach der die DBA-Freistellung sowohl Gewinne als auch Verluste umfasse. Deshalb sei auch die EuGH-Rechtsprechung *Bevola/Trock* (Urteil vom 12.06.2018, C-650/16) mit der Rechtsprechung *Timac Agro* (17.12.2015, C-388/14) vereinbar, da beiden **unterschiedliche Konstellationen** zugrunde lägen. Während im ersteren Fall sich die Nichtberücksichtigung aus unilateralen Vorschriften ergäbe, habe die Nichtberücksichtigung im zweiten Fall ihren Grund im DBA.
- **EuGH v. 22.09.2022:** Keine Beschränkung der NL-Freiheit, da Dtl. aufgrund eines DBA auf seine Besteuerungsbefugnis verzichtet hat und sich deshalb - im Hinblick auf das Ziel der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne - eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer Freistellungsbetriebsstätte nicht in einer vergleichbaren Situation wie eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer Inlandsbetriebsstätte befindet.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Dr. Alexander Mann
Hessisches Ministerium der Finanzen, Wiesbaden

Dr. Michael Schwenke
Bundesfinanzhof, München

Dr. Pia Dorfmueller
Dentons, Frankfurt

Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Ruprecht-Karls-Universität, Heidelberg

**Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht:
Wo liegen die Probleme der Praxis, wo besteht Reformbedarf?**

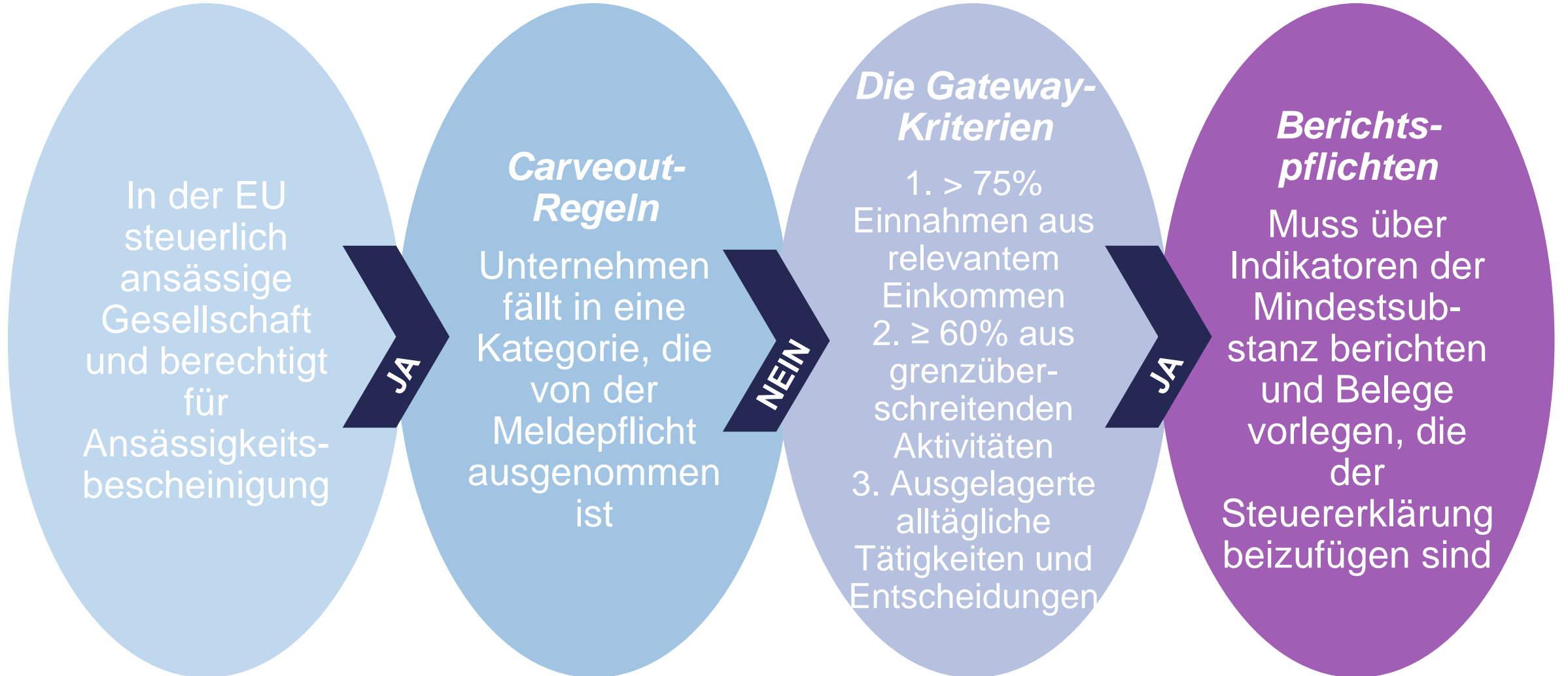
Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht: Wo liegen die Probleme der Praxis, wo besteht Reformbedarf?

1. ATAD 3
2. Registerfälle
3. Ausweitung der Quellenbesteuerung sowie der Zins- und Lizenzschranken
4. EU-Mindestbesteuerung
5. Unilaterale Blacklist
6. Mobiles Arbeiten

- Slogan der EU-Kommission: „*Leeren Briefkastenfirmer auf die Spur kommen*“
- Vorschlag der Anti-Tax Avoidance Directive III (ATAD 3 – Unshell Directive – Briefkastengesellschaften) vom 22.12.2021 (*COM (2021) 565 final*)
- Umsetzung in das innerstaatliche Recht der einzelnen EU-Mitgliedsstaaten bis zum 30.6.2023 und Inkrafttreten ab dem 1.1.2024
- Bericht des Europäischen Parlaments vom 9.12.2022 (*A9-0293/2022*) mit geänderter Fassung
- Für Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich fallen, sollen erhebliche Rechtsfolgen in der EU greifen:
 1. Ertragsteuerlicher Durchgriff durch die Mantelgesellschaft und damit Verlust der Abschirmwirkung
 2. Keine Quellensteuervergünstigung
 3. Keine Ansässigkeitsbescheinigung
 4. Erweiterung des Informationsaustauschs innerhalb der EU
 5. Prüfungsersuchen der Finanzverwaltung an anderen Staat
 6. Strafzuschläge i.H.v. 5% des Umsatzes bei Verstoß gegen Meldepflicht

1. ATAD 3

Ermittlung von Briefkastengesellschaften (1)



1. ATAD 3

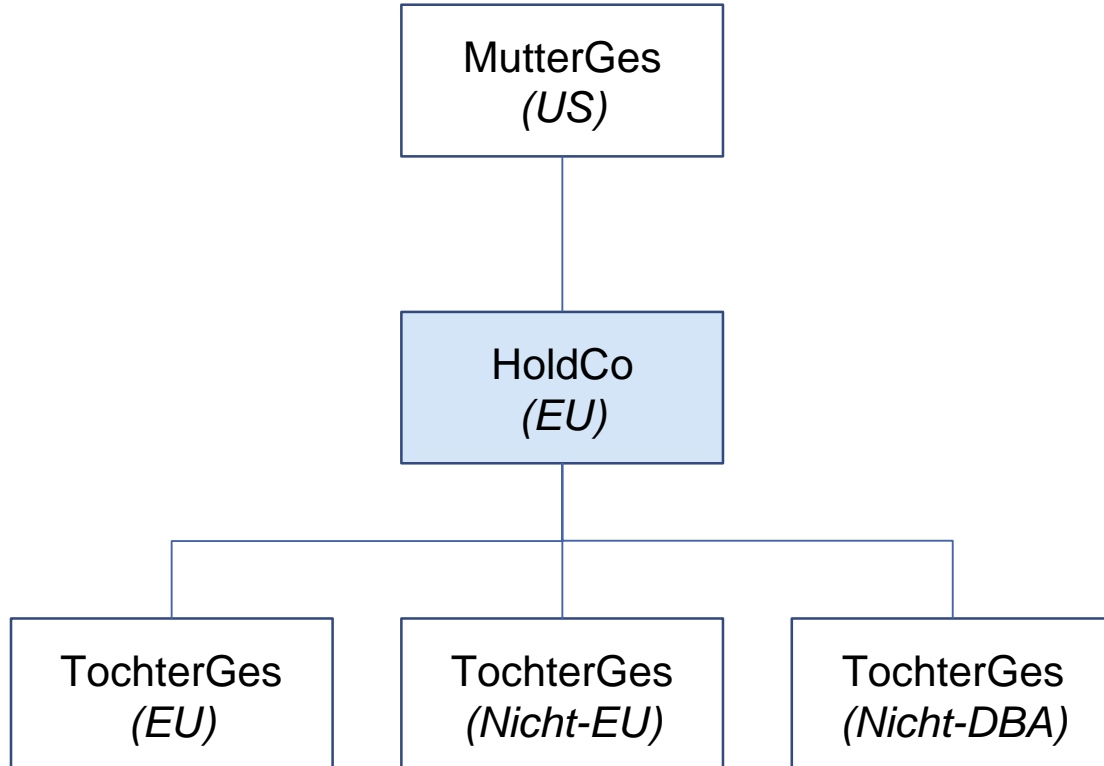
Ermittlung von Briefkastengesellschaften (2)



- Im Gegensatz zu Säule 2 nicht auf Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als EUR 750 Mio. beschränkt
- Nicht auf Kapitalgesellschaften beschränkt
- Derzeit auf EU-Unternehmen beschränkt; Berichten zufolge wird eine Ausweitung auf Nicht-EU-Unternehmen diskutiert
- Rein inländische Strukturen fallen nicht in den Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Richtlinie; sie werden im Rahmen der inländischen GAAR / SAAR betrachtet

1. ATAD 3

Fallstudie 1 – Holdinggesellschaft (1)



Gesellschaften fallen in den **Anwendungsbereich**, wenn:

- sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, unabhängig von der Rechtsform, und
- in der EU steuerlich ansässig sind und Anspruch auf eine Bescheinigung über die steuerliche Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat haben.

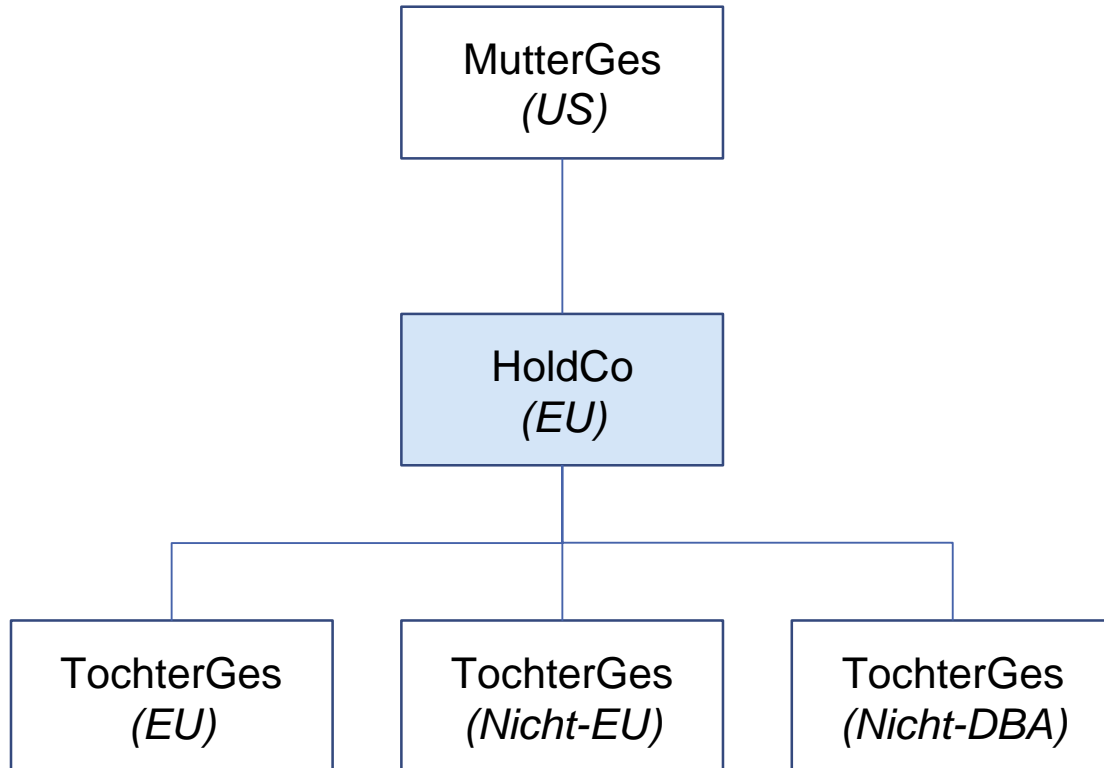
Es gibt eine **Ausnahmeregelung** von der Meldepflicht:

- an einem geregelten Markt zugelassene / notierte Wertpapiere,
- bestimmte beaufsichtigte Finanzunternehmen,
- Haupttätigkeit ist das Halten von Anteilen an operativen Einheiten in und UBO im selben Mitgliedstaat,
- Inländische Holdings (gleicher Mitgliedstaat wie der Anteilseigner oder das oberste Mutterunternehmen), oder
- mindestens fünf eigene Mitarbeiter in Vollzeit.

Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, diese letzte Ausnahmeregelung zu streichen

1. ATAD 3

Fallstudie 1 – Holdinggesellschaft (2)



Drei **kumulative** Kriterien für die Meldepflicht:

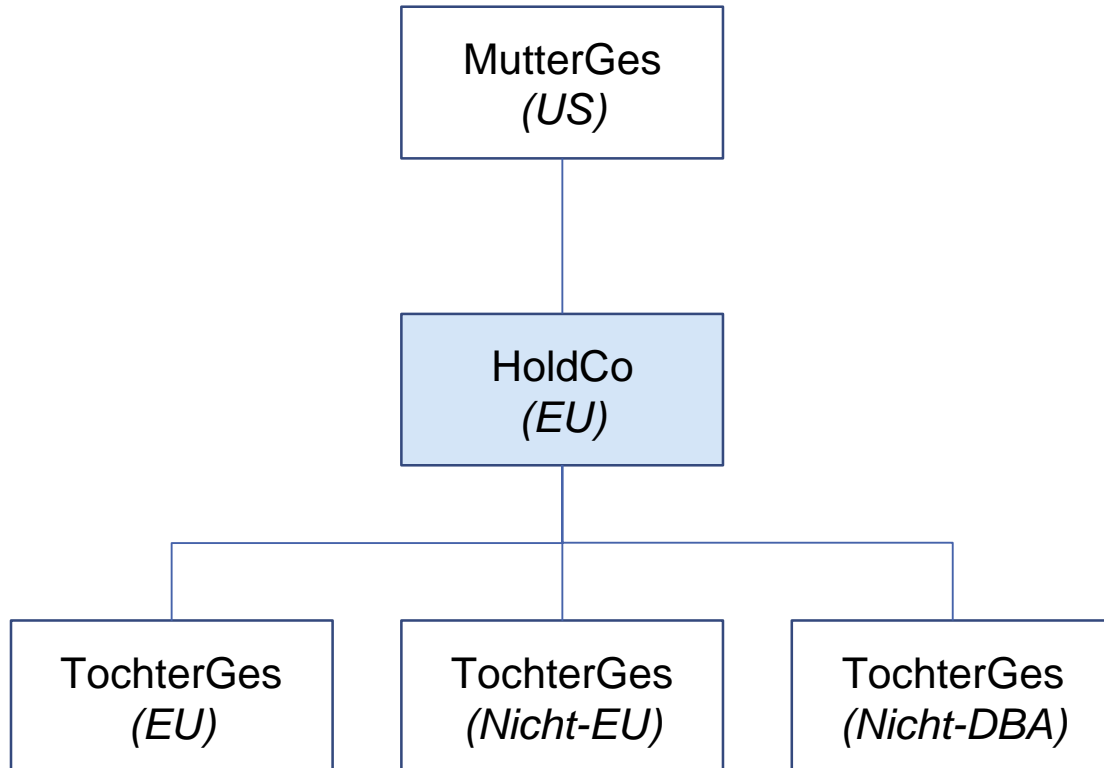
- > 75% der Einkünfte des Steuerpflichtigen bestehen aus „Relevanten Einkünften“ in den beiden vorangegangenen Jahren,
Hinweis: Vorschlag des EU-Parlaments > 65%
- ≥ 60% der „Relevanten Einkünfte“ werden durch grenzüberschreitende Transaktionen erzielt oder ausgezahlt und
- die Verwaltung des Tagesgeschäfts und die Entscheidungsfindung wurden in den vorangegangenen zwei Jahren ausgelagert.
Hinweis: Vorschlag des EU-Parlaments zur Einschränkung „an einen Dritten“

Das erste Kriterium ist erfüllt, wenn:

- > 75% des Vermögens aus Vermögenswerten bestehen, die unter Art. 4 lit. e) oder f) (unbewegliches und bestimmtes bewegliches Vermögen) fallen, oder
- > 75% des Vermögens aus Vermögenswerten bestehen, die Einkünfte i.S.d. Art. 4 lit. c) (Div.) erzielen können

1. ATAD 3

Fallstudie 1 – Holdinggesellschaft (3)



Gesellschaften, die (1) entweder nicht in den Anwendungsbereich von ATAD 3, (2) unter eine Ausnahmeregelung oder (3) in den Anwendungsbereich fallen, aber die Gateways nicht erfüllen:

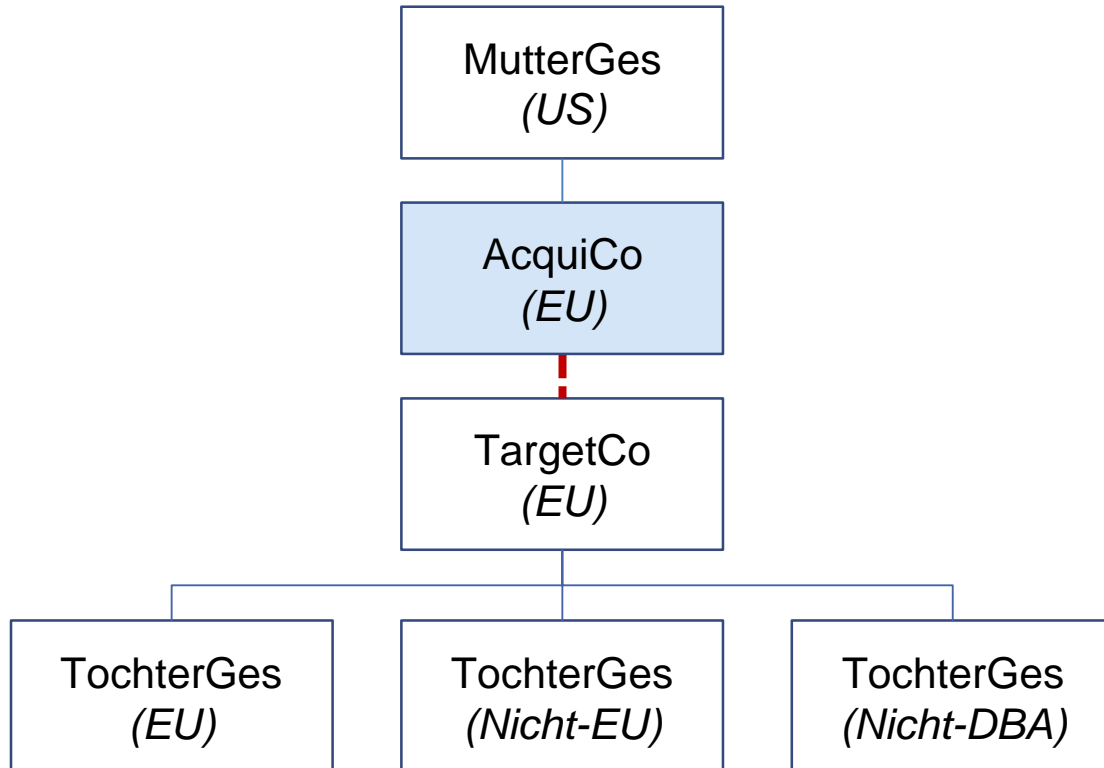
- Keine Meldepflicht
- Kein Informationsaustausch
- Keine steuerlichen Konsequenzen

Steuerliche Risiken der Einstufung als „Briefkastengesellschaft“ für Holdingstrukturen, insbesondere:

- Keine Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung
- Quellensteuer auf der Ebene des Quellenstaates (z. B. keine Befreiung von der Quellensteuer im Ausland)
- Keine Vermeidung von Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft (abhängig von der Struktur)
- Unklar, ob dies Auswirkungen auf die DBA mit Drittstaaten hat, die ansonsten gelten könnten (z.B. US-Abkommen)

1. ATAD 3

Fallstudie 2 – Akquisitionsstruktur (1)

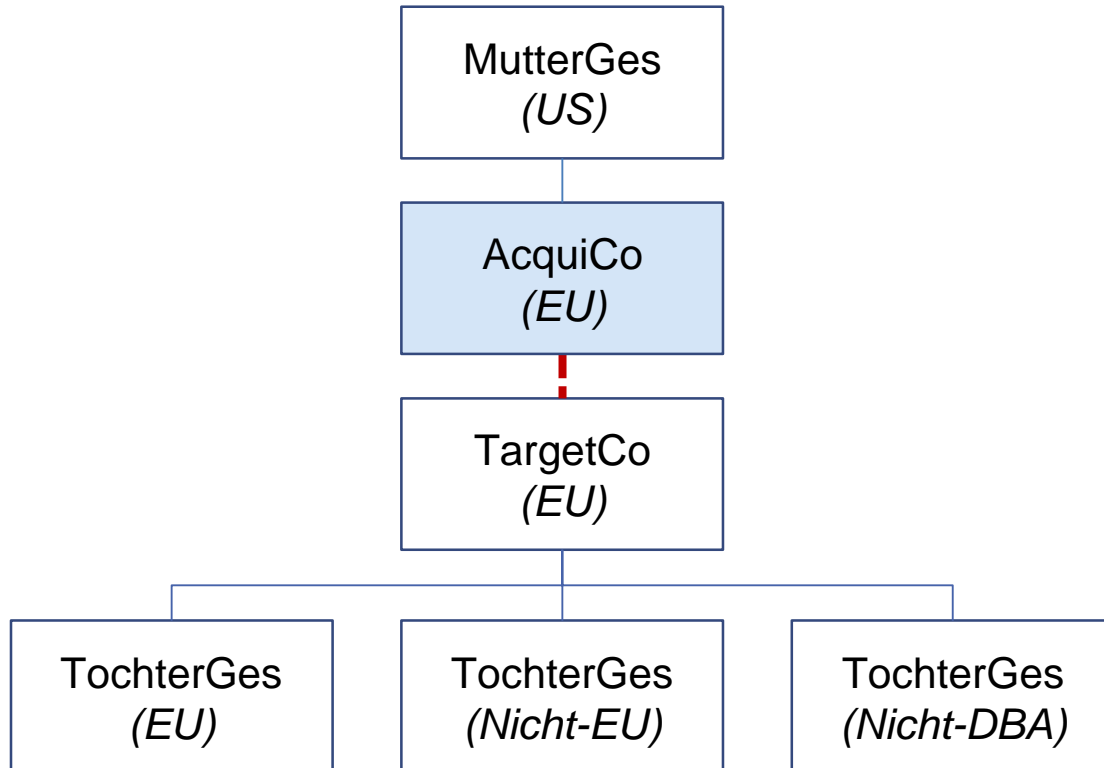


Eine berichtspflichtige Gesellschaft muss über die folgenden Substanzindikatoren Bericht erstatten:

1. das Unternehmen verfügt über eigene Räumlichkeiten in dem EU-Mitgliedstaat oder über Räumlichkeiten, die es ausschließlich nutzt,
Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, „oder über Räumlichkeiten, die es mit Unternehmen derselben Gruppe nutzt“ hinzuzufügen
2. das Unternehmen verfügt über mindestens ein eigenes und aktives Bankkonto in der EU und
Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, „oder E-Geld-Konto“ und „über das die maßgeblichen Einkünfte eingehen“ hinzuzufügen
3. einen der folgenden Indikatoren in Bezug auf Geschäftsführer bzw. Arbeitnehmer (*nächste Folie*).

1. ATAD 3

Fallstudie 2 – Akquisitionsstruktur (2)



Ein oder mehrere Geschäftsführer:

- sind in dem EU-Mitgliedstaat der Gesellschaft ansässig oder in erreichbarer Entfernung,
- sind qualifiziert und befugt, Entscheidungen zu treffen,
Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, das Wort „qualifiziert“ zu streichen
- nutzen die Ermächtigung regelmäßig aktiv und unabhängig und
Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, diesen Teil zu streichen
- sind keine Angestellten oder Geschäftsführer eines nicht verbundenen Unternehmens.
Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, diesen Teil zu streichen

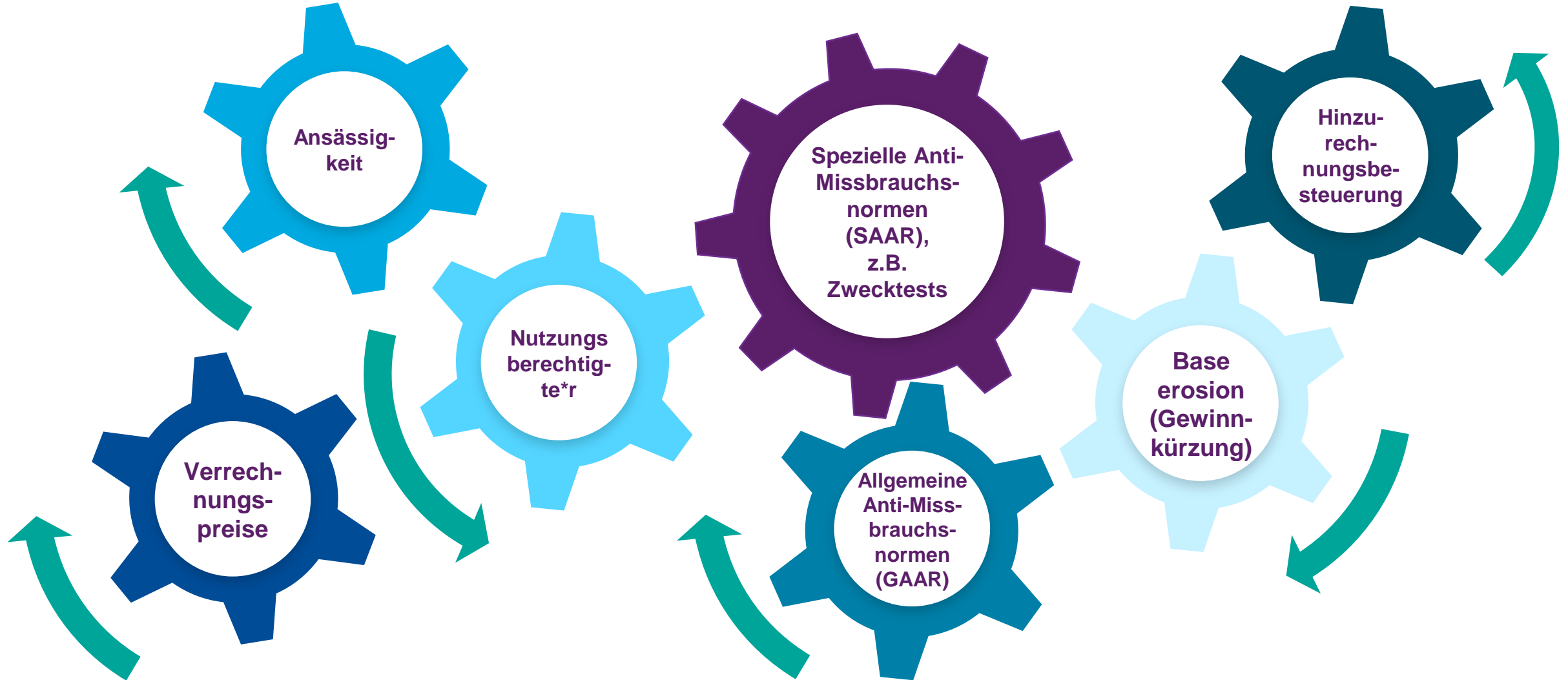
ODER

- Die Mehrheit der Vollzeitäquivalente ist steuerlich in demselben EU-Mitgliedsstaat ansässig (oder in erreichbarer Entfernung) und ist für die Ausübung der Tätigkeiten qualifiziert.

Hinweis: Das EU-Parlament schlägt vor, die Formulierung „für steuerliche Zwecke ansässig sind“ durch „ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 593/2008 haben“ zu ersetzen

1. ATAD 3

Definition von „ausreichender“ Substanz?



6.11.
2020

BMF-Schreiben mit Hinweis auf Ausübung der Besteuerungsrechte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f und Nr. 6 EStG

20.11.
2020

RefE für das Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (kurz: AbzStEntlModG)

10.1.
2021

Fristverlängerungen für Steueranmeldungen 4. Quartal/2020 beim BZSt

11.2.
2021

BMF-Schreiben mit Antrag auf Vereinfachung des Verfahrens für DBA-Fälle bis 30.9.2021

14.7.
2021

BMF-Schreiben mit Antrag auf Vereinfachung des Verfahrens für DBA-Fälle bis 30.6.2022



28.6.
2022

Bericht des BMF zur Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sog. Registerfälle)

29.6.
2022

BMF-Schreiben mit Antrag auf Vereinfachung des Verfahrens für DBA-Fälle bis 30.6.2023

28.7.
2022

erneuter gesetzgeberischer Anlauf im RefE Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022)

20.12.
2022

Verkündung des JStG 2022 vom 16.12.2022:
Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f und Nr. 6 EStG

2. Registerfälle

Die Beschränkungen auf Steueroasen durch das JStG 2022

Rechteüberlassungen an nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG

1. Zufluss ab dem 1.1.2023:

- beschränkte Steuerpflicht **abhängig** von DBA & nationale Anti-Treaty Shopping Regelungen **oder**
- Vergütungsgläubiger ist in einem nicht kooperativen Steueroasengebiet i.S.d. § 2 StAbwG ansässig
- kein Freistellungsverfahren mehr erforderlich
- Prüfung im Rahmen der Prüfung der Steuerpflicht nach § 49 EStG

2. Zufluss bis zum 31.12.2022:

beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG **unabhängig** von DBA (bisherige Rechtslage)



Drittlicenzen

Verlagerung der Steuerpflicht aus dem EStG in das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) in allen offenen Fällen

Steueroase: Liste der nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete in Verordnung des BMF = EU Liste nicht kooperativer Länder (16)

1. Zufluss ab dem 1.1.2022:

- Steuerpflicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 StAbwG
- umfasst Überlassung als auch Veräußerung von in einem inländischen Register eingetragenen Rechten
- Steuerabzugsverfahren
- kein Entlastungsverfahren mehr; gestellte Freistellungsanträge und Anträge nach vereinfachten Freistellungsverfahren sind gegenstandslos geworden

2. Zufluss bis zum 31.12.2021:

- Entfall der beschränkten Steuerpflicht rückwirkend in allen offenen Fällen

3. Ausweitung der Quellenbesteuerung sowie der Zins- und Lizenzschränken

- Ausweitung des § 50a Abs. 5 EStG (AbzStEntModG 2021)
- Substanzielle Ergänzung (Ausweitung) des § 50a EStG durch § 10 Steueroasen-Abwehrgesetz (JStG 2022)
- Entwicklung durch und in § 10 StAbwG:

Setzt § 10 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 StAbwG („die an einer anerkannten Börse i.S.d. § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 lit. b Satz 2 der AO handelbar sind“) eine konkrete Börsenzulassung (ohne tatsächlichen Handel) voraus?

3. Ausweitung der Quellenbesteuerung sowie der Zins- und Lizenzschränken



Die europäisierte Zinsschranke

- Der heutige Stand: §§ 4h EStG, 8a KStG i.d.F. der ATAD I
- Entwurf KOM v. 11. Mai 2022 für eine Richtlinie zur Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA)
- Sachstand

3. Ausweitung der Quellenbesteuerung sowie der Zins- und Lizenzschränken



Europäisierung der Vermeidung der Doppelbesteuerung?

- Vorstellung KOM-Initiative „New EU system for the avoidance of double taxation and prevention of tax abuse in the field of withholding taxes“ (FASTER / TRACE)

3. Ausweitung der Quellenbesteuerung sowie der Zins- und Lizenzschränken



Die Lizenzschränke

- Der heutige Stand: §§ 4j EStG, 8 Abs. 1 KStG
- Veränderungsbedarf?

- Grundlagen von Pillar 2
- Die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. EU L 328/1 v. 22.12.2022)
- Einpassung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen
- Erfolgsbedingungen und Perspektiven

- Europäisches „blacklisting“ seit 2016/17
- Pläne zur Einführung einer unilateralen Blacklist durch Deutschland
- Schlussfolgerungen des ECOFIN-Rates v. 14. Februar 2023;
Internet: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Die Verfügungsmacht

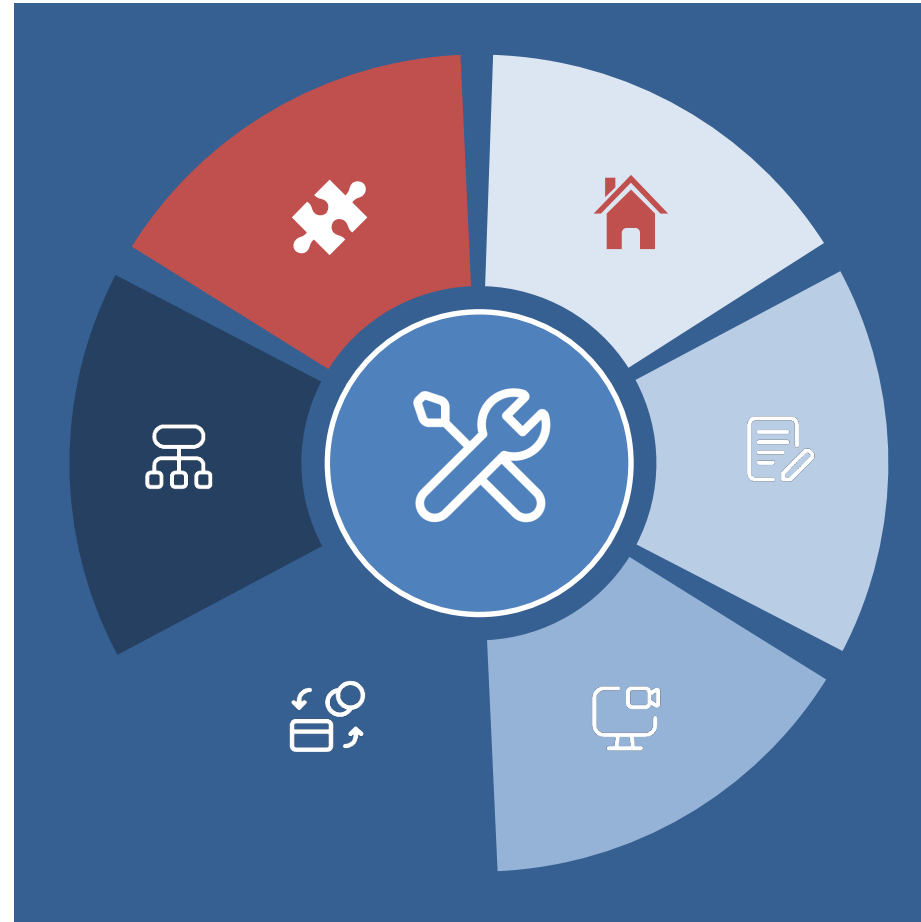
Ständige Nutzungsbefugnis; rechtlich abgesicherte, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung. Nur wenn kein Büro des GF vorhanden, ausnahmsweise auch in Privaträumen des GF. Unterschied zwischen Gesellschafter-Ges und GF. Lösung bei mehreren Gesellschafter-GF? Trend zur faktischen Verfügungsmacht?

Ort der Geschäftsleitung

Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO).

Dienstleistungsbetriebsstätte

Mitarbeiter eines Unternehmens erbringt mehr als 183 Tage (aggregiert bzw. aufsummiert) eines im betroffenen Steuerjahr beginnenden / endenden Zeitraum von 12 Monaten Dienstleistungen (Alternative im OECD-MK).



Betriebsstätte

Jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 AO). Gewisse Dauer.

Vertreterbetriebsstätte

Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt, insbesondere, Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt (§ 13 AO). Keine feste Geschäftseinrichtung (Verfügungsmacht) erforderlich.

Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Nicht gesetzlich definiert; nur in § 2 Abs. 1 AStG erwähnt. Stätte der Geschäftsleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO). Keine feste Geschäftseinrichtung (Verfügungsmacht) erforderlich?! Auch nebensächliche oder untergeordnete Tätigkeiten.

1. Nationaler Fall

- Gewerbesteuer-Zerlegung
- Lokale Gewerbeanmeldung

2. Grenzüberschreitender Fall

- Beschränkte Steuerpflicht bei Betriebsstätte, Vertreterbetriebsstätte oder Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG)
- Unbeschränkte Steuerpflicht bei Geschäftsleitung im Inland (§ 1 KStG)
- Verstrickung im Inland (§ 4 Abs. 1 Satz 8 2. Halbsatz i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG)
- Steuerliche Registrierung und Erklärungspflichten
- Lokale Gewerbeanmeldung
- DAC 6 Meldepflicht

Grenzüberschreitender Fall

- Betriebsstätte, Vertreterbetriebsstätte oder Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Ausland
- Geschäftsleitung im Ausland
- Entstrickung im Inland nach § 1 Abs. 5 AStG (AOA – significant people function), § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG
- Zuordnung laufender Gewinne
- Bei Personengesellschaften: Durchschlagen auf Gesellschafter möglich
- Meldung nach § 138 Abs. 2 AO bei ausländischer Betriebsstätte
- DAC 6 Meldepflicht
- **Ausland: ggf. geringere Schwelle für die Begründung von Betriebsstätten durch Home Office (z.B. AT, CZ)**
- Verwaltungssitz im Ausland: DBA Tiebreaker Rule
 - OECD-MA 2014 & DE-VG: Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nur in einem Vertragsstaat (Art. 4 Abs. 3)
 - OECD-MA 2017: Verständigung unter Berücksichtigung von Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, Ort der Gründung sowie sonstiger Faktoren; Verständigungsverfahren ohne Einigungszwang

- Arbeitnehmer-Einkünfte
- Grenzgänger-Regelungen
- Konsultationsvereinbarungen mit BE, LUX, NL, FR, AT, PL und CH
- Wirkkraft von Konsultationsvereinbarungen
- Zusammenspiel von Art. 5, 7 und 15 OECD-MA

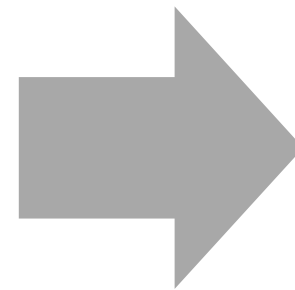
Jessica Kemp
White & Case, London

**Steuerstandort Großbritannien:
Aktuelle Entwicklungen (in Englisch)**

Tax in turbulent times

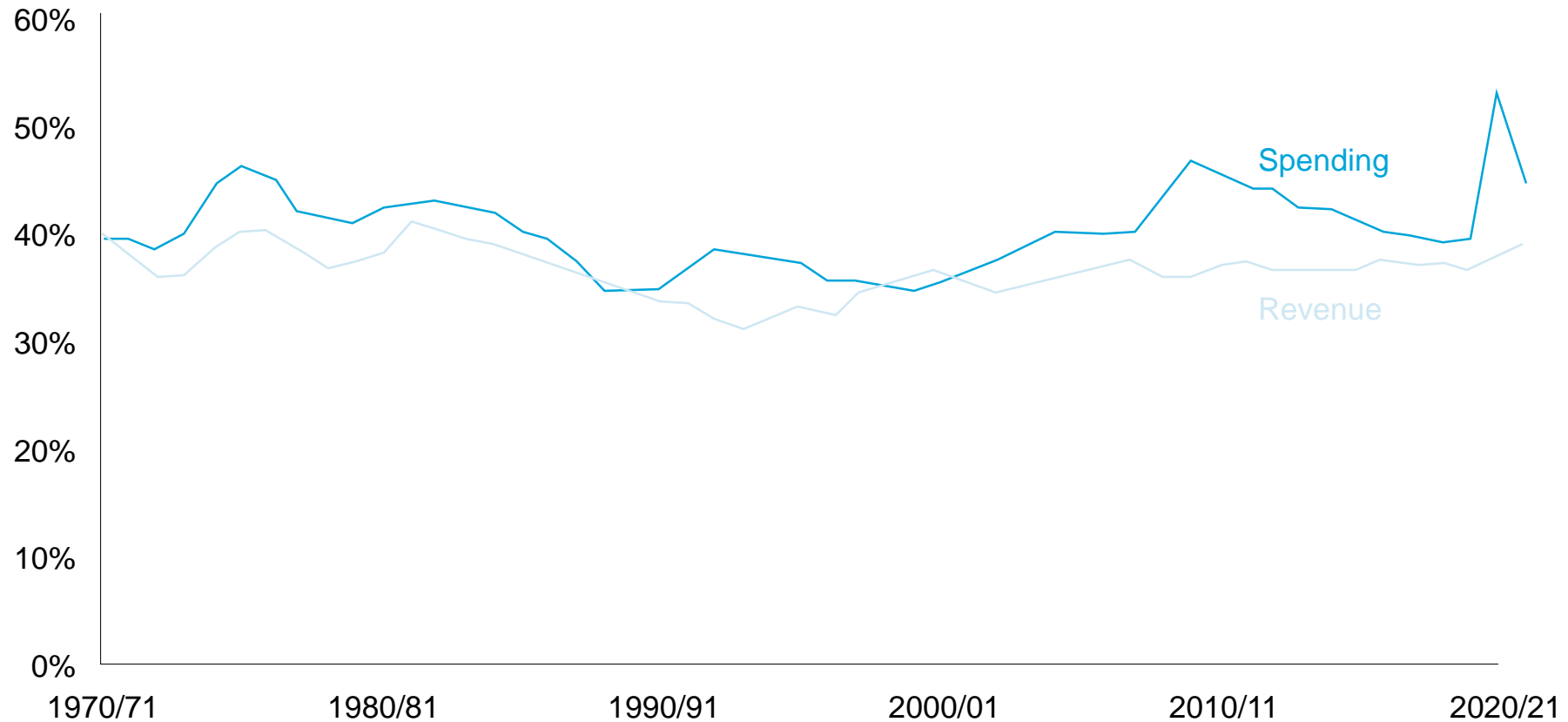
The future of the UK tax system

Jessica Kemp
27 March 2023



The size of the fiscal gap?

Public spending and revenue, % of GDP



How to fill the coffers: an identity crisis?

A bigger slice of the pie?

- More tax = more money
 - Always better if there is “someone else” to tax

A smaller slice of a bigger pie?

- More inward investment = more money
 - Truss’s misadventure
 - BUT other better plans

Route 1: raising revenue through inward investment

- **Asset management:**
 - QAHCs
 - Investment manager exemption
 - Carry quietly left alone

Route 1: raising revenue through inward investment

- **CT up BUT incentives for capital investment and R&D**
 - Sunak's super deduction
 - Deduction for capital expenditure
 - R&D expenditure
- **A better functioning tax system**
 - Budget 2023: an ear to business and making the system work
 - Wither the Office for Tax Simplification?

Route 1: raising revenue through Brexit – is it possible?

- **The Windsor Framework:** will Brexit ever be “done”?
- **DAC6:** did it matter in the end?
- **Unshell directive (ATAD 3):** does this change anything for the UK?
- **Sun-setting of EU law:** chaos or unshackling?
- **VAT changes:** can these be exploited?

Route 2: filling the coffers - who not to tax?

□ **Hard working families struggling with cost of living**

- No income tax rises
- Health and social care levy reversed
- Income tax and NICs thresholds increased
- Support for cost of living: childcare, energy price cap

□ **The red wall**

- Enterprise zones and free ports
- Infrastructure investment

**R
O
U
T
E

2**

Energy companies

Multinationals

**Taxing the
other guy**

Wealthy individuals

Tax avoiders

Energy companies – a double windfall

Energy profits levy

- UK oil and gas profits
- 35% tax (headline tax rate 75%)
- Tax on profits
- 29% investment allowance (80% for upstream decarbonisation)
- In place until 2028

Electricity generator levy

- Electricity generated in UK
- 45% tax
- Tax on “exceptional” revenue (above £75 per MWh per hour with £10m allowance)
- Some deductions for exceptional costs
- In place until 2028

Multinationals

- **Multinational top up tax effective 31 December 2023:**
 - Top up tax on UK parent members
 - Domestic top up tax below 15%
- **Digital services tax** to be simultaneously abolished
- **Diverted profits tax remains** – but a new approach to permanent establishment?

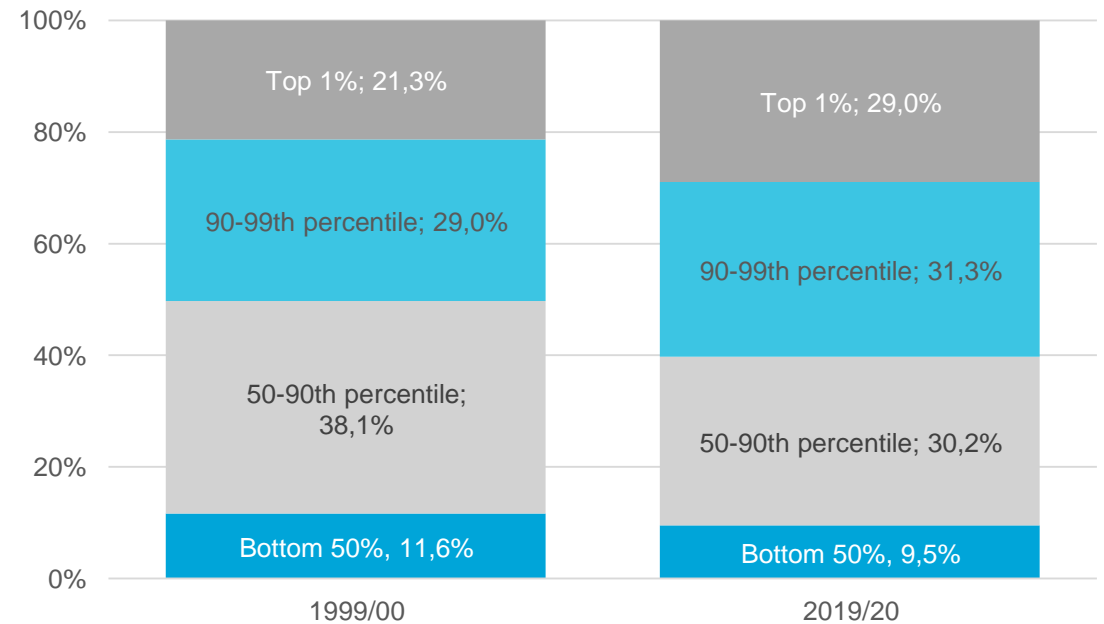
Wealthy individuals

- Truss's changes reversed
- but otherwise left alone
- Pension changes assist those with more to save

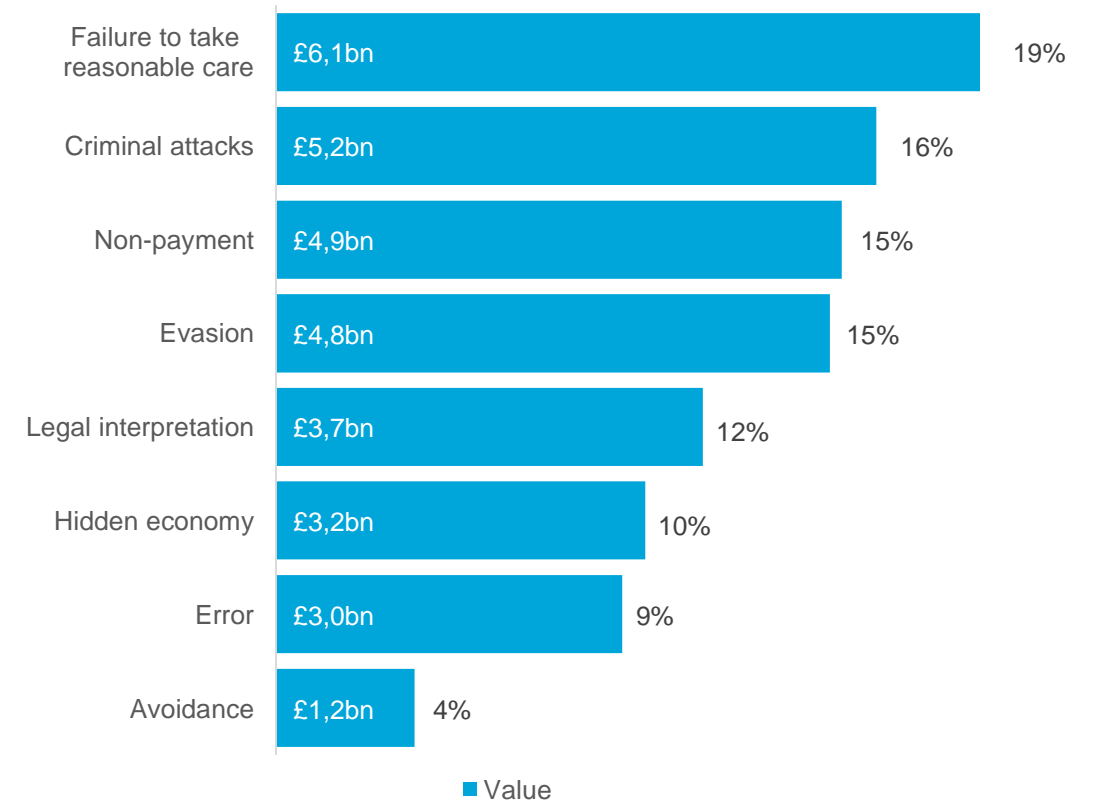
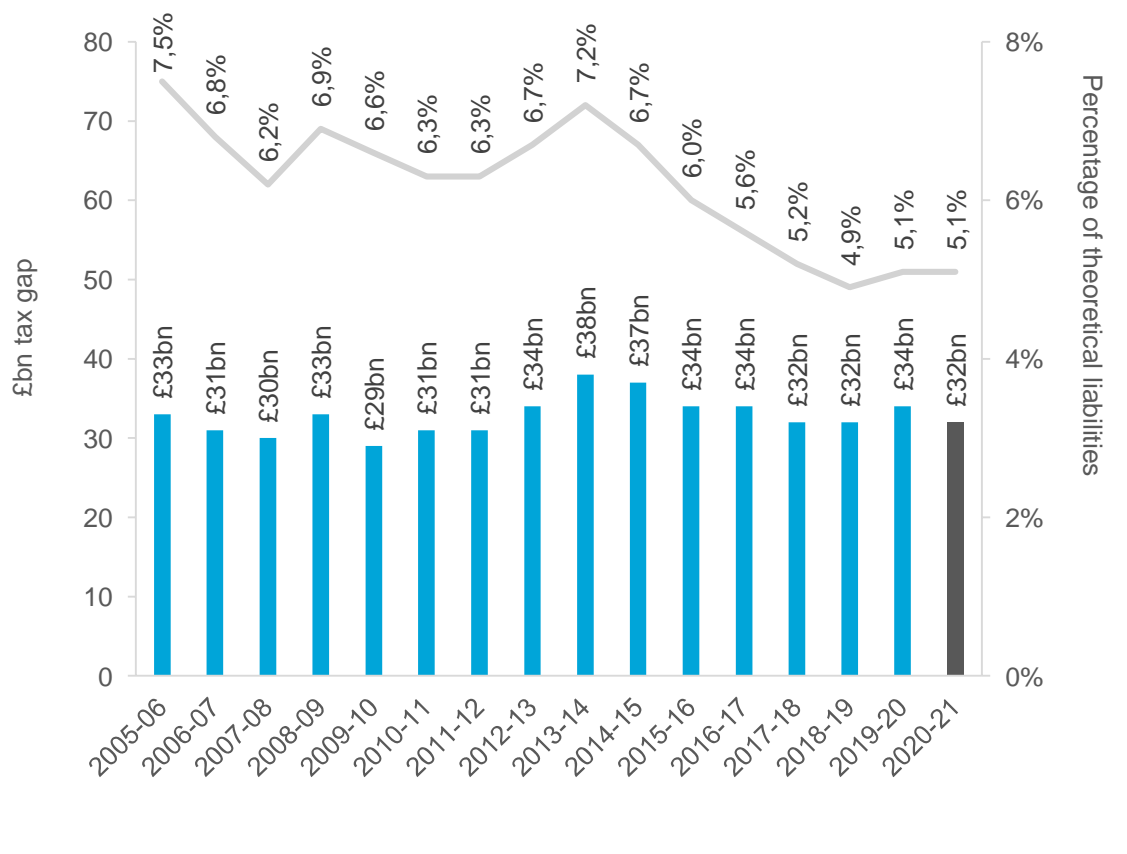
A key political battleground for the next election

Income tax receipts are now more concentrated amongst higher earners than they were in 1999

% share of income tax for percentile groups¹



Tax avoiders – the best person to tax?



▶ Tax avoiders: the best person to tax?

- HMRC taking more avoidance and purpose cases
- More resources allocated to tax avoidance
- Increasing focus on aggressive promoters of tax scheme
- Reputational risk and the political climate



Questions?

jessica.kemp@whitecase.com

Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Ruprecht-Karls-Universität, Heidelberg

Dr. Pia Dorfmueller
Dentons, Frankfurt

Schlusswort

**Wir bedanken uns herzlich für Ihre
Aufmerksamkeit und freuen uns auf ein
Wiedersehen beim:**

**10. FRANKFURT
INTERNATIONAL
TAX FORUM**