

# 10. FRANKFURT INTERNATIONAL TAX FORUM

23. April 2024, Literaturhaus Frankfurt

# Agenda

---

**9:05 Prof. Dr. Xaver Ditz**

Grußwort

**9:15 Michael Wichmann**

Update DBA-Politik aus Sicht Deutschlands und der OECD

**10:00 Dr. Eva Oertel, Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Dr. Pia Dorfmueller**

Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht

**11:00 Kaffeepause**

**11:30** Fortsetzung: Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht

**12:45 Sandra Hazan**

Steuerstandort Frankreich: Aktuelle Entwicklungen (in Englisch)

**13:45** Schlusswort

**14:00 IFA Buffet**

---

**Prof. Dr. Xaver Ditz**  
**Präsident der deutschen IFA | FGS, Bonn**

**Grußwort**

**Michael Wichmann**  
**Bundesministerium der Finanzen, Berlin**

**Update DBA-Politik aus Sicht Deutschlands und der OECD**



# Update DBA-Politik

IFA

10. Frankfurt International Tax Forum  
23. April 2024

MR Michael Wichmann

Bundesministerium der Finanzen

# Übersicht

## I) Aktuelles zum BEPS-MLI-Anwendungsgesetz

Zielgerade für den ersten Durchgang ...

## II) STTR-MLC

Zweites Multilaterales Instrument am Start – „slightly different“

## III) Abkommensrechtliche Aspekte von mobiler Arbeit und Homeofficetätigkeit

Internationale Foren und Themenschwerpunkte

1. Aktuelle DBA-Änderungen: LUX, AUT, CHE
2. Deutsche Positionierung in EU und OECD
3. EU-Arbeiten
4. OECD-Arbeiten
5. Vertiefung: Etwaige Betriebsstättenbegründung für Arbeitgeber

## IV) Optionale OECD-MA-Vorschrift zu „Extractives“

30-Tage-Betriebsstätte für Exploration und Förderung von Rohstoffen

## V) Art. 9 Kommentarergänzung

Innerstaatliche Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs und Fremdvergleichsgrundsatz

# I. Aktuelles zum BEPS-MLI Anwendungsgesetz

## Mehrseitiges Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-MLI)

- **Erstunterzeichnung** 7. Juni 2017 (67 Staaten inkl. DEU)
  - Stand 29.2.24: 102 Unterzeichnerstaaten, von denen 85 ratifiziert haben.
- **Vertragsgesetz** vom 22. November 2020 (BGBl. II, 946, 947)
  - Regierungsentwurf: BT-Drs. 19/20979 (152 Seiten)
- **BEPS-MLI für DEU in Kraft getreten** am 1. April 2021
  - aufgrund Vorbehalts nach Art. 35 Abs. 7 **noch nicht wirksam** geworden
  - Voraussetzung: Notifizierung des Abschlusses der innerstaatlichen Verfahren
- **Zweites Gesetzgebungsverfahren** zur Konkretisierung der „Modifikationen“, die sich erst aus Abgleich der beiderseitigen Auswahlentscheidungen zu einem erfassten Steuerabkommen ergeben
  - Voraussetzung: Ratifikation durch beide Seiten, da Auswahlentscheidungen und Vorbehaltserklärungen erst dann völkerrechtlich verbindlich.
  - Problem: „Modification without Change“ (Tz. 13 des Explanatory Statements ...)
- **Regierungsentwurf**: BT-Drs. 20/10820 (42 Seiten)
  - Entwurf eines Gesetzes zur Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24. November 2016 und zu weiteren Maßnahmen

# I. Aktuelles zum BEPS-MLI Anwendungsgesetz

Entwurf eines Gesetzes zur Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24. November 2016 und zu weiteren Maßnahmen (BT-Drs. 20/10820)

- modifiziert **9 von 14** der von DEU benannten DBA mit:
  - **Kroatien, Tschechien, Frankreich, Griechenland, Ungarn, Japan, Malta, Slowakei und Spanien;**
  - Bereits bilateral geändert: DBA mit **Luxemburg, Österreich** (in Kraft);
  - **Italien und Türkei** haben das BEPS-MLI noch nicht ratifiziert;
  - **Rumänien** hat DBA mit DEU nicht als erfasstes Steuerabkommen benannt.
- **Primär:** Umsetzung der BEPS-Mindeststandards zur
  - Vermeidung von **Abkommensmissbrauch** (BEPS-Aktionspunkt 6),
  - Verbesserung der **Streitbeilegung** (BEPS-Aktionspunkt 14).
- **Optional:** Möglichkeit zur Umsetzung der Empfehlungen zur Vermeidung von Steuergestaltungen durch
  - Ausnutzung von **Qualifikationskonflikten** bei Gesellschaftsformen, oder
  - künstliche Vermeidung von **Betriebsstätten,**sowie zur Einführung eines **verbindlichen Schiedsverfahrens.**
- Ferner: Ergänzung des **Finanzverwaltungsgesetzes**
  - **BZSt-Zuständigkeit** auch für Verständigungs- oder Schiedsverfahren nach BEPS-MLI.



# I. Aktuelles zum BEPS-MLI Anwendungsgesetz

Entwurf eines Gesetzes zur Anwendung des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24. November 2016 und zu weiteren Maßnahmen (BT-Drs. 20/10820)

- Weist für jedes erfasste Steuerabkommen die aufgrund des Abgleiches **anzuwendenden BEPS-MLI-Artikel** aus.
- BMF wird zu den erfassten Steuerabkommen nach einheitlichen OECD-Vorgaben erstellte „**synthetisierte Texte**“ (synthesized texts) erstellen und auf seiner Internetseite **veröffentlichen**, die den **modifizierten Wortlaut** der erfassten Steuerabkommen wiedergeben.
- BMF prüft derzeit **Optionen**, die nach Art. 35 Abs. 1 b BEPS-MLI mit Zustimmung des anderen Vertragsstaats durch Fristverkürzung ggfs. eine Anwendung der Modifikationen einiger erfasster Steuerabkommen bereits zum 1. Januar 2025 ermöglichen könnten.

## II. Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule (STTR-MLC)

### Subject to Tax Rule STTR

- **Abkommensbezogene** Komponente der Säule 2 (Mindestbesteuerung)
- gewährt **zusätzliches Quellenbesteuerungsrecht** für Differenz zum 9 % KSt-Mindestsatz auf STTR-relevante konzerninterne Zahlungen.
- **Vorrangige Anwendung** vor den (innerstaatlich umzusetzenden) GloBE-Rules (Income Inclusion Rule IIR, Undertaxed Profits Rule UTPR) und der Qualified Domestic Minimum Top-up Tax QDMTT,

**ABER:** Umsetzung ist verpflichtend **NUR:**

- auf Forderung eines **Entwicklungslandes** ggü. einem DBA-Vertragsstaat, der STTR-relevante Einkünfte mit einem **angepassten KSt-Nominalsatz** von unter 9 % besteuert (d.h. unter Berücksichtigung dauerhafter Kürzungen der sonst geltenden KSt-Bemessungsgrundlage).
- Zwei **gleichwertige** Umsetzungswege zur Auswahl:
  - Beitritt zur STTR-MLC, oder
  - bilaterale Umsetzung durch herkömmliches Änderungsprotokoll.

## II. Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule (STTR-MLC)

### Subject to Tax Rule STTR

- STTR-relevante Einkünfte:
  - i. interest;
  - ii. royalties;
  - iii. payments for distribution rights for a product or service;
  - iv. insurance or reinsurance premiums;
  - v. payments of guarantee or financing fees;
  - vi. rental payments for industrial, commercial or scientific equipment; and
  - vii. **payments for services**.
- Anwendung nur auf Zahlungen zwischen **verbundenen Gesellschaften**, **nicht** auf natürliche Personen (und weitere Ausschlüsse in § 8),
- **Mindestprofitabilitätsschwelle** (mark-up threshold) (§ 9),
  - Aufschlagsatz > 8,5 % (**gilt nicht für Zins- und Lizenzzahlungen**),
- **Wesentlichkeitsschwelle** (materiality threshold) (§ 12),
- **Nachträgliche jährliche Erhebung** (ex-post annualised charge),
- **Keine Beseitigung der „Doppelbesteuerung“**, da **Zusatzsteuer**
  - keine Anrechenbarkeit zusätzlicher Quellensteuer.

## II. Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule (STTR-MLC)

### STTR MLC

- ändert die erfassten Steuerabkommen durch **Anfügung von Anhängen** (Annexes)
  - ausdrücklich anderer Ansatz als beim BEPS-MLI: Anhänge als separate Teile vermeiden Problematik der Benennung neu eingefügter Vorschriften, Optionalität nur hinsichtlich der Auswahl der Anhänge (außer Annex I).
  - Annex I: STTR-Klausel
  - Annex II: Zusätzliche Vorschriften für alternativ berechnete Steuern
  - Annex III: Zusätzliche Vorschriften für bei Ausschüttung erhobene Steuern
  - Annex IV: Begriffsbestimmung für Anerkannter Altersvorsorgefonds
  - Annex V: Aussetzungsbestimmung (für Statusänderung des Entwicklungslandes)
- knüpft für Zins- und Lizenzzahlungen an die Definitionen des jeweiligen erfassten Steuerabkommens an
- **unterzeichnungsreif** seit 2. Oktober 2023
- **Erstunterzeichnungsrunde** möglicherweise im September 2024
- **DEU ist derzeit nicht** zur Umsetzung der STTR verpflichtet bzw. verpflichtbar.

## II. Nützliche Links zur STTR MLC

- **IF July 2023 Outcome Statement**
  - <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.htm>
  - <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>
- **IF October 2021 Statement**
  - <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- **Nutshell Info**
  - <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-subject-to-tax-rule-in-a-nutshell.pdf>
- **STTR Report**
  - <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9afd6856-en.pdf?expires=1713122471&id=id&accname=oid018224&checksum=248C1936B71541266208BF2F7B322DA4>
- **STTR MLC**
  - <https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/private/temp/79f8cdee-5501-440f-bd6b-4bb51daf4d8b.pdf&name=MLI%20STTR%20-%20Booklet%20-%20en.pdf>
- **STTR MLC Explanatory Statement**
  - <https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/private/temp/5fc72e6e-0afb-4fa2-999f-ea3d0bd49701.pdf&name=MLI%20STTR%20-%20Explanatory%20Statement.pdf>
- **STTR MLC FAQ**
  - <https://www.oecd.org/tax/beps/sttr-mli-faqs.pdf>

# III.1 Aktuelle DBA Revisionen

## Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

### DBA-LUX

*(Änderungsprotokoll v. 6. Juli 2023, anwendbar ab 1.1.24)*

- Bagatellklausel 34 Tage: Umsetzung der bisherigen Konsultationsvereinbarung im DBA; vergleichbare Regelung für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes;
- Integration bestehender Vereinbarungen zu Abfindungen und zu einem pauschalierten Aufteilungsmechanismus in das DBA
  - (vereinfachte Aufteilung der Vergütung, wenn das Besteuerungsrecht bei Beschäftigten im Bereich des Güter- und Personentransports aufgrund eines (mehrfachen) Grenzübertritts innerhalb eines Tages wechselt)
- Umsetzung der beidseitigen Auswahlentscheidungen zum BEPS-MLI.

# III.1 Aktuelle DBA Revisionen

## Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

### DBA AUT

*(Änderungsprotokoll v. 21. August 2023, anwendbar ab 1.1.24)*

- **Grenzgängerregelung**
  - Anpassung insbesondere dahingehend, dass **Arbeitstage im Homeoffice** zukünftig keine schädlichen Tage im Sinne der Grenzgängerregelung darstellen (Abkehr vom Erfordernis täglicher Überquerung der Grenze).
  - Ausdehnung der Grenzgängerregelung auf im öffentlichen Dienst Beschäftigte.
  - Modifikation der Grenzzonendefinition (Einbeziehung auch von Gemeinden, deren Gebiet nur teilweise in der 30 km-Grenzzone liegt)
- Aufnahme einer **Bagatellregelung für sog. Ortskräfte**, z. B. an Botschaften, (Verbleib des Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat bei bis **zu zehn Tagen** der Erbringung der Dienste außerhalb des Ansässigkeitsstaats – relevant für Fortbildungen im Heimatstaat oder in Drittstaaten);
- Umsetzung der beidseitigen **Auswahlentscheidungen zum BEPS-MLI**;
- Aufhebung der Regelungen zur **Wegzugsbesteuerung**;
- Aufnahme einer **Switch over-Klausel** (Ansässigkeitsstaat kann die Anrechnungsmethode anstelle der Freistellungsmethode anwenden bei unerwünschter Doppelnichtbesteuerung aufgrund negativer Qualifikations- und Zurechnungskonflikte).

# III.1 Aktuelle DBA Revisionen

## Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

### DBA-CHE

*(Änderungsprotokoll unterzeichnet am 21. August 2023)*

- Sicherung der Weiteranwendung bestehender wichtiger Konsultationsvereinbarungen, insbesondere zur Besteuerung von Grenzgängern durch Übernahme in das Protokoll zum Abkommen
  - danach gelten **Homeoffice-Tage** weiterhin **nicht als schädliche Nichtrückkehrtage** i.S. der Grenzgängerregelung; möglich ist ein Homeoffice-Anteil von bis zu 80 % der Arbeitszeit.
- Einigung auf Definition des öffentlichen Dienstes in Abgrenzung von unternehmerischer Tätigkeit öffentlicher Arbeitgeber sowie die Besteuerung von Ruhegehältern im öffentlichen Dienst.
- Vereinbart wurden zudem verschiedene weitere Anpassungen an das aktuelle OECD-Musterabkommen 2017, u. a. zur Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten nach dem sog. OECD Authorized Approach (AOA), die Aufhebung des Artikel 14 (Selbständige Tätigkeit) sowie Änderungen beim Schiedsverfahren.
- Anpassung an die verbindlichen BEPS-Mindeststandards zu Missbrauchsvermeidung (u.a. Aufnahme des Principal Purpose Tests) und zur Streitbeilegung
- Klarstellung der künftigen Anwendbarkeit einer den GloBE-Rules der Säule 2 entsprechenden Mindestbesteuerung.



## III.2 DEU Positionen in EU- und OECD-Arbeiten

### Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

- **Arbeitnehmerbesteuerung von Grenzgängern:**  
**DEU Position:** mögliche Bagatellregelungen wie mit LUX (34 Tage) für Nachbarstaaten, aber **weitergehende Zielsetzung:** Regelung **ähnlich DBA-CHE:** Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des AN, begrenzte Quellensteuer im anderen Tätigkeitsstaat, keine Grenzzone, keine Grenze schädlicher Nichtrückkehrtage.  
**Problem:** Forderungen nach Synchronisierung mit Fristen für Sozialversicherungspflicht-Abgrenzung.
- **Etwaige Betriebsstättenbegründung für Arbeitgeber (AG) durch Homeoffice-Tätigkeit von AN:**  
**DEU-Position:** Vermeidung von „Mikro-BSen“:  
**Keine Verfügungsmacht** des AG über Wohnung des AN (wie BFH); ggfs. abweichende Beurteilung bei **Leitungspersonal** sowie **Personal mit Vertretungsmacht.**  
**Ziel:** Klärung zeitlicher Mindestanforderungen für Leitungs- und Vertreter-BSen.
- **Ergänzung des AEAO zu § 10 und 12 AO** entsprechend restriktiver BFH-Rechtsprechung zur Verfügungsmacht.

## III.2 DEU Positionen

### Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

– **Ergänzung des AEAO zu 12 AO zum Homeoffice** entsprechend der restriktiven BFH-Rechtsprechung zur Verfügungsmacht:

4. *Die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen **häuslichem Homeoffice** begründet in der Regel keine Betriebsstätte* des Arbeitgebers. Auch abkommensrechtlich begründet ein häusliches Homeoffice nach deutscher Anwenderstaatsperspektive in der Regel keine Betriebsstätte (feste Einrichtung gemäß Artikel 5 Abs. 1 und Abs. 4 OECDMA).

*Dies gilt auch bei:*

- **Übernahme der Kosten** für das Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber;
- **Abschluss eines Mietvertrages** über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen Arbeitgeber (Mieter) und Arbeitnehmer (Vermieter), **außer** der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen (etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die Räume oder ein Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit);
- Fällen, in denen dem Arbeitnehmer **kein anderer Arbeitsplatz** durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.

Grund hierfür ist, dass der Arbeitgeber **typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht** über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt. **Anderes kann gelten, wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und diese Verfügungsmacht des Unternehmens vermitteln.**

# III.3 EU – Arbeiten

## Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

### KOM-Initiative 2022 zu grenzüberschreitender Telearbeit (KOM Arbeitsgruppe IV - Direkte Steuern)

- **Abfrage der KOM zur Arbeitnehmerbesteuerung:**
  - **Stark unterschiedliche Lösungsansätze** der Mitgliedsstaaten: ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers, des Arbeitnehmers, oder reine Fiskalausgleichregelung zwischen den Steuerbehörden.
  - Hintergrund: entgegengesetzte Lösungsvorschläge aufgrund stark unterschiedlicher Staateninteressen wegen erheblichen Unterschieden zwischen Umfang und Richtung der Pendlerbewegung, Höhe des Lohnniveaus, Höhe des Steuerniveaus
  - Ursprüngliche DEU-Ausgangslage: drei unterschiedliche Konzepte (AUT, CHE, FRA für Grenzgängerregelungen)
- **Abfrage der KOM zu Einschätzungen und Praxis zur etwaigen Begründung von Betriebsstätten** durch Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitskräften:
  - **Weitgehende Übereinstimmung**, dass es je nach Betriebsstätten-Tatbestand (feste Einrichtung oder Vertreter-Betriebsstätte) auf **Funktion und Kompetenzen der Arbeitskraft** ankommt.
  - Allerdings **erhebliche Unterschiede** in der Gewichtung der jeweiligen **Kriterien für Begründung und Ausschluss** einer Betriebsstätte.

## III.3 EU – Arbeiten

### Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

#### Task Force on cross-border tele-working der belgischen Ratspräsidentschaft (2023, 2024)

- **Lohneinkünfte:** ausschließliche Zuweisung des Besteuerungsrechts mit „Ausgleich“ für anderen Staat, aber: eher „**Werkzeugkasten**“ **alternativer Ansätze**, als einheitliche Lösung zu erwarten;
- **Betriebsstättenbegründung:** wohl restriktive Tendenz;
- **Dokumentations- und Nachweispflichten.**

## III.4 OECD – Arbeiten

### Grenzüberschreitende mobile und Homeoffice-Tätigkeit

#### OECD Working Party No. 1 on Tax Conventions:

##### *Thema „Global mobility of individuals“*

- *Articles 7 and 15 and related Commentary changes;*
  - *Cross-border workers article (alternative in Commentary);*
  - *Teleworking and home office PEs;*
  - *Emigration rules.*
- 
- **“Stakeholder-Day”** am 27. September 2023 in Paris.
  - Konkrete WP 1-Arbeiten wurden im **Februar 2024** begonnen, **Schwerpunkt** voraussichtlich Frage etwaiger **Betriebsstättenbegründung** für den Arbeitgeber.
  - Fraglich, ob Ergebnisse bereits für die nächste Aktualisierung von OECD-Musterabkommen und -kommentar (geplant für **2025**) vorliegen werden.
  - Allerdings auch **Einzel-Kommentarergänzungen** zu unterschiedlichen Zeitpunkten zwischen den Gesamtrevisionen möglich.

## III.5 Etwaige Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitskräften

### Rückblick: OECD COVID-Guidance

- **Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic (21.1.2021)**  
(<https://www.oecd.org/tax/treaties/guidance-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis.htm>)
  - Nur informell abgestimmte Meinungsäußerung des **Sekretariates**, kombiniert mit von den Delegierten übermittelten **Beispielen aus der Staatenpraxis**
    - O.a. OECD-Seite enthält Links zu den Corona-Regelungen von Australien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Kanada, Neuseeland, Österreich, Singapur, USA, Vereinigtes Königreich.
    - Deutsche Konsultationsvereinbarungen wurden einheitlich zum **30.6.2022** beendet.
  - Grundsätzlich pragmatische Auslegung von Art. 15 und 5 OECD-MA zur **Vermeidung des Wechsels von Besteuerungsrechten**.
  - Hervorhebung des **Ausnahmecharakters** der Situation aufgrund **unvorhersehbarer** globaler Auswirkungen der Pandemie.
  - Daher **kein Indiz für künftige Behandlung** der **vertraglichen Ausweitung** von grenzüberschreitender Arbeit im Homeoffice und von mobiler Arbeit.

# III.5 Etwaige Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitskräften (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

## 1) Fallgruppe „Einfache“ Arbeitnehmer (AN)

- Heimarbeitsplatz als „feste Einrichtung“ des Arbeitgebers:  
Verfügungsmacht des Arbeitgebers ?

**Tz. 18 OECD-KOM** zu Art. 5 „**required** to work at home“  
**Indiz:** keine Bereitstellung von notwendigem Büroraum  
(weite Auslegung durch AUT in **EAS 3415**)

- **Ausscheiden** der Fälle von „**permitted** to work at home“, wenn ausschließlich auf Wunsch der Arbeitskraft? (so AUT **EAS 3445**)
- **BFH** zu Räumen in **Privatwohnung von AN**: keine BS mangels „jederzeitiger Verfügungsmacht“ bei (Mit-)benutzung
  - **ohne** vertragliche Grundlage (BFH v. 23.5.2002 – **III R 8/00**) oder
  - auf nur **arbeitsvertraglicher** Grundlage (BFH v. 10.11.1998 – **I B 80/97**).

(Insoweit wohl **enger** als die allgemeine BFH-Rspr. zur Verfügungsmacht, nach der ggfs. „allgemeine rechtliche Absicherung“ oder ständige **(Mitbe-) Nutzungsbefugnis tatsächlicher Art**“ ausreicht – BFH v. 18.3.2009 – **III R 2/06** – dort Rd-Nr. 13 - 15), s. aber auch **I R 30/07**.

## III.5 Seitenblick „Verfüugungsmacht“ („Schließfach III“?)

- **I R 47/21 (DBA-CHE) Taxifahrer-Betriebsstätte in der Taxizentrale ?**  
*(noch keine mV)*
  - Strittig ist, ob ein **gemeinsam** mit anderen Taxiunternehmen genutzter Raum mit Büroausstattung, in dem ein ausschließlich dem Stpfl. zur Verfügung gestellter **Standcontainer** (Schlüsselgewalt) dauerhaft genutzt wird, eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat nach Art. 5 DBA-Schweiz begründet für die Zuweisung von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 DBA-Schweiz.
  - Strittig ist, ob bei Annahme einer Betriebsstätte nach Artikel 5 DBA-Schweiz dieser sämtliche Unternehmensgewinne aus dem ausschließlich im Betriebsstättenstaat betriebenen Taxiunternehmen zugeordnet werden können.



## III.5 Etwaige Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitskräften (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

### 1) Fallgruppe „Einfache“ Arbeitnehmer (AN)

- Heimarbeitsplatz als „feste Einrichtung“ des Arbeitgebers:  
zeitliche Dauer
  - allgemein 6 Monate nach Staatenpraxis,
    - aber: kürzer bei „wiederkehrender Aktivität“  
(Tz. 28 OECD-KOM zu Art. 5 OECD-MA).
- Ausnahme für vorbereitende oder Hilfstätigkeit des AN (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ?)
  - nicht bei Aktivitäten, die der **Haupttätigkeit** des Unternehmens entsprechen (Tz. 60, 71, 77 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA)
    - siehe auch AUT EAS 3445

## III.5 Etwaige Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitskräften (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

### 2) Fallgruppe „Leitungspersonal“

- „Ort der Leitung“ ist Regelbeispiel gem. Art 5 Abs. 2 OECD-MA
- Leitungspersonal kann Verfügungsmacht des Unternehmens vermitteln
  - siehe auch Argument in AUT EAS 3445 (am Ende)
- Keine Anwendbarkeit von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA auf Leitungstätigkeit möglich
  - Tz. 71 OECD-KOM zu Art. 5 OECD-MA
- **Zeitliche Grenzen ?**
- **Ggfs. auch Vermittlung einer Vertreter-BS ...**
  - BFH-Urteil vom 23. Oktober 2018, I R 54/16 (Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter)

## III.5 Etwaige Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitskräften (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

### 3) Fallgruppe „Personal mit Abschluss- oder Verhandlungsvollmacht“

- **Vertreter-BS(-Fiktion) erfordert keine feste Einrichtung.**
  - Kriterium der **Verfügbarmacht** daher irrelevant.
- **Abschlussvollmacht oder bestimmende Rolle** in Vertragsverhandlungen, wenn deren Ergebnisse üblicherweise ohne Änderung übernommen werden.
  - So im Ergebnis bereits Tz. 33 OECD-KOM zur bis zur Revision 2017 geltenden Fassung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA.
- **Dauer/Häufigkeit ?**
  - **Tz. 98 OECD-KOM Art. 5** – keine präzise zeitliche Mindestvoraussetzung – Verweis auf Regeln zur festen Einrichtung, z.B. Unterschreitung der 6-Monatsfrist nach der Staatenpraxis bei wiederkehrenden Aktivitäten.
  - **BFH v. 3.8.2005 – I R 87/04** – keine Vertreter-BS bei Aufenthalt in DEU von nicht mehr als 60 Tagen im Kalenderjahr (Geschäftsführer einer port. Kapitalgesellschaft).
    - Allerdings fraglich, ob dieser **echte Inbound-Fall** auf Homeoffice-Tätigkeit im **Ansässigkeitsstaat** übertragbar ist.

## IV. Extractives:

# Optionale Vorschrift für OECD-MA zu Exploration und Förderung von Rohstoffen: 30-Tage-Betriebstätte

- **Auswertung der Öffentlichen Konsultation (bis 4. Januar 2024 )**  
<https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-proposed-changes-to-the-commentary-on-article-5-of-the-oecd-model-tax-convention-and-its-application-to-extractible-natural-resources.htm>
  - **Keine Stellungnahmen aus DEU eingegangen.**
- **Provision on activities in connection with the exploration and exploitation of extractible natural resources**
  - **Alternative** Vorschrift zur Aufnahme in den **OECD-Kommentar**
  - Als solche **nicht** von der Empfehlungswirkung des OECD-MA gegenüber den OECD-Mitgliedstaaten erfasst (vgl. Tz. 30 Introduction zur Condensed Version des OECD-MA 2017)
- **Ziel: Erweiterung der Besteuerungsrechte des Lagerstättenstaates für Exploration und Förderung von Rohstoffen**
  - Anlehnung an Arbeiten von Mitgliedern des UN Experten-Komitees, das u.a. das UN-Musterabkommen erarbeitet.
  - **Alternativen** für „offshore-only“ oder „offshore and onshore activities“:
  - **Exploration und Förderung** erfasst, ausgenommen bestimmte Hilfsschiffe z.B. für Transport und Schleppdienste (genaue Abgrenzung wird noch diskutiert)
  - **Betriebsstättenfiktion ab 30 Tagen** „relevanter Aktivität“;
  - **Veräußerungsgewinnbesteuerung** für bewegliches und unbewegliches Betriebsstättenvermögen;
  - **Anteilsveräußerungsvorschrift** analog Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017.

# V. Kommentarergänzung zu Art. 9 OECD-MA

## Gemeinsame Arbeiten von WP 6 und WP 1

### – Hintergrund:

- Streitfrage, ob der Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 OECD-MA “illustrative” oder “restrictive” wirkt.

### – Offener Diskussionspunkt:

- Abgrenzung zwischen abkommensrechtlich geregelter Verrechnungspreisprüfung und innerstaatlich bestimmter Bemessungsgrundlage: „Wann verstoßen innerstaatliche Betriebsausgaben-Abzugsverbote gegen den Fremdvergleichsgrundsatz?“

### – Kompromissversuch des OECD-Sekretariates („Work in progress“)

- Klare Aussagen geplant, dass als **1. Schritt** Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, dann als **2. Schritt** Anwendung der innerstaatlichen Regelungen zur Bemessungsgrundlage (unter Beachtung des Diskriminierungsverbots gem. Art. 24 Abs. 4 OECD-MA).
- **ABER:** Streit um Aussagen zu innerstaatlichen Vorschriften, die wie **„disguised transfer-pricing rules“** wirken (unter Hinweis auf „<expected> benefit test“-Vorschriften) und Frage des Zugangs zum Verständigungsverfahren.

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !**

Michael.Wichmann@bmf.bund.de

**Dr. Eva Oertel**  
**Bayerisches Staatsministerium**  
**der Finanzen und für Heimat, München**

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

**Dr. Pia Dorfmueller**  
**Dentons, Frankfurt**

**Praktikerfragen zum Internationalen Steuerrecht**

1. Initiativen der EU
2. Aktuelles zum Steueroasen-Abwehrgesetz
3. Die Entwicklungen auf Ebene der UN
4. Das Neueste aus der Rechtsprechung
5. Der neue Fremdvergleich bei grenzüberschreitenden, konzerninternen Inbound-Finanzierungen
6. EU CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichmechanismus (*Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM*)
7. Plastiksteuern





# Aktuelles aus dem IStR

**Dr. Eva Oertel**

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für  
Heimat, München



# Agenda

## A. Offene Dossiers der EU

1. Neue Initiativen der EU-KOM: Faster, HOT und BEFIT
2. Aktueller Stand zu „DEBRA“ und ATAD 3
3. Im Fokus: FASTER

## B. Verabschiedung von DAC 8

## C. Arbeiten im „Code of Conduct“ bzw. am StAbwG

## D. Ausblick: Die Entwicklungen auf Ebene der UN



**DEBRA**

**FASTER**

**BEFIT**

**Verrechnungs-  
preisRL**

**HOT**

**UNSHELL**



## DEBRA = Debt-Equity Bias Reduction Allowance

- Entwurf v. 11. Mai 2022: Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen bei Kapitalgesellschaften. Zum einen werden kalkulatorische Eigenkapitalzinsen steuerlich zum Abzug zugelassen, zum anderen die steuerliche Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen begrenzt.
- Der Rat hat am 6. Dezember 2022 die Prüfung des Entwurfs zunächst zurückgestellt wegen der Verbindung zu anderen EU-Steuerdossiers (wohl BEFIT).
- Das EU-Parlament hat am 16. Januar 2024 über den Bericht zum Richtlinienvorschlag abgestimmt, der nunmehr eine schrittweise Einführung (Beschränkung des Zinsabzugs erst ab 2027) vorsieht.



## Im Fokus: Das September-Paket der KOM vom 12./13.9.2023

**BEFIT**

- *Business in Europe Framework for Income Taxation*
- Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis handelsrechtlicher Rechnungslegung (regelmäßig IFRS)

**HOT**

- *Head Office Tax System for SMEs*
- Gewinnermittlung für Betriebsstätteneinkünfte nach den Vorschriften des EU-Stammhauses

**VP-RL**

- Sicherstellung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien
- Harmonisierung der materiellen Regelungen
- Mechanismus zur Gegenkorrektur
- Weitere Befugnisse für KOM



# BEFIT = Business in Europe: Framework for Income Taxation

- Entwurf v. 12. September 2023: Neues, einheitliches Regelwerk zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage. Dritter Anlauf der EU-Kommission, die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage innerhalb der EU zu harmonisieren.
- Keine Harmonisierung von Steuersatz oder Vollzug.
- Abstimmung im EU-Parlament am 10. April 2024.
- Einige Mitgliedstaaten haben Bedenken angemeldet, so dass weitere Diskussionen zum Timing, zu den Zielen und der technischen Ausgestaltung in Arbeitsgruppen des Rats erforderlich sind



# BEFIT = Business in Europe: Framework for Income Taxation

- Jedes Mitglied der BEFIT-Gruppe ermittelt sein vorläufiges steuerliches Ergebnis auf Basis seines buchhalterischen Nettogewinns oder -verlusts, korrigiert um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen (z.B. 95%-Befreiung für Dividenden).
- Bei einem in der EU ansässigen obersten Mutterunternehmen ist der Rechnungslegungsstandard, der bei der Erstellung des konsolidierten Abschlusses des obersten Mutterunternehmens verwendet wird, maßgeblich (Art. 7 Abs. 2 RL-E).
- Die steuerlichen Ergebnisse aller Mitglieder der Gruppe werden in einer einzigen Steuerbemessungsgrundlage (BEFIT tax base) zusammengefasst (Art. 42-44 RL-E).
- Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, keine Quellensteuern, aber Verrechnungspreisermittlung.
- Bis zum 30. Juni 2035 (Transition Period): Für jedes Mitglied der BEFIT-Gruppe wird ein prozentualer Anteil an der BEFIT tax base berechnet, der sich aus dem Durchschnitt der steuerlichen Ergebnisse der vorangegangenen drei Geschäftsjahren errechnet (Art. 45 RL-E). Danach formelhafte Gewinnaufteilung.



## BEFIT = Business in Europe: Framework for Income Taxation

- In der Transition-Period weiterhin Verrechnungspreisrelevanz. Bei einer formelhaften Gewinnaufteilung verlagert sich der Steuerwettbewerb auf die Ansiedlung derjenigen Faktoren, die in der Formel zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage Berücksichtigung finden. Im Kern wird es darum gehen, ob auch immateriellen Vermögensgegenstände berücksichtigt werden, um Gestaltungsmöglichkeiten zu begrenzen, und, wenn ja, wie diese steuerlich zugeordnet und bewertet werden.
- (Zu) viele Rechnungslegungswerke? Die nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften, die internationalen Verrechnungspreisvorschriften, die MindeststeuerRL, evtl. auch Pillar 1 und nun auch BEFIT (auch wenn sich BEFIT im Ausgangspunkt an Pillar 2 orientiert).
- Wechselwirkungen mit bereits implementierten (Missbrauchsvermeidungs-)Regelungen wie ATAD, DAC und public CbCR müssen noch geklärt werden!





## EU-Verrechnungspreis-Richtlinie

- Entwurf v. 12. September 2023; Umsetzung zum 31. Dezember 2025
- Harmonisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der EU
- Ankoppelung an die OECD: – Art. 14 Abs. 1 RL-E: Mitgliedstaaten müssen sicherzustellen, dass die Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien in Einklang steht. – Art. 3 Abs. 18 RL-E: "OECD-Verrechnungspreisleitlinien" meint auch künftige Änderungsfassungen, die der Rat annimmt (Art. 218 Abs. 9 AEUV).
- Befugnisübertragungen: An die EU-Kommission hinsichtlich der Verrechnungspreisdokumentation (Art. 13 iVm Art. 18 RL-E) und an den Rat (Durchführungsrechtsakte zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf spezifische Geschäftsvorfälle, u.a. mit immateriellen Werten (Art. 14 RL-E).
- Diskussionspunkt: Schränken die Vorgaben der EU-VerrechnungspreisRL den Verhandlungsspielraum in internationalen Verständigungsverfahren und DBA-Schiedsverfahren ein (Anwendungsvorrang des Unionsrechts)? Vgl. EuGH v. 6. März 2018 – C-284/16 (Aichmaea)
- Eventuell: Schaffung eines EU-Bezugrahmens für die beihilfenrechtliche Beurteilung von Rulings. Vgl. EuGH v. 8. November 2022, C-885/19 P and C-898/19 P, Fiat



## HOT = Head Office Tax System

- Entwurf v. 12. September 2023; Umsetzung zum 31. Dezember 2025
- Option für KMU im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung auf den Rechtsrahmen in dem Mitgliedstaat zurückzugreifen, in dem das Unternehmen seinen Hauptsitz hat.
- Steuererklärungen für Betriebsstätten müssen nur bei der Finanzbehörde des Stammhauses abgegeben werden.
- Der Richtlinienvorschlag soll grundsätzlich für in der EU ansässige KMUs im Sinne der Richtlinie 2013/34/EU Anwendung finden, die grenzüberschreitend tätig sind und ihre Tätigkeit in anderen EU-Mitgliedstaaten ausschließlich mit Hilfe von Betriebsstätten (und nicht mit Hilfe von Tochtergesellschaften) ausüben.
- Wesentliche Anwendungsvoraussetzung: Der Gesamtumsatz der Betriebsstätten in den letzten beiden Steuerjahren übersteigt nicht den Betrag in Höhe des doppelten Umsatzes des Hauptsitzes.



# FASTER = Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes

## Eckpunkte

- Richtlinienvorschlag vom 19. Juni 2023
- Ziel: Steuerbetrug im Bereich der Quellensteuern verhindern und Voraussetzungen für die effiziente und schnelle Bearbeitung von Anträgen auf Quellensteuerentlastung schaffen
- Nationale Umsetzung soll bis 31.12.2028 erfolgen.
- Anwendungsbereich: Dividenden von öffentlich gehandelten Aktien und Zinsen aus öffentlich gehandelten Anleihen

## Maßnahmen

- Gemeinsame digitale EU-Ansässigkeitsbescheinigung (eTRC), die binnen 1 Werktages nach Antragsstellung ausgestellt werden soll
- Schnellverfahren zur Freistellung „relief at source“ und Erstattung „quick refund system“
- Einführung nationaler Register für zertifizierte Finanzintermediäre



# Agenda

## A. Offene Dossiers der EU

1. Neue Initiativen der EU-KOM: FASTER, HOT und BEFIT
2. Aktueller Stand zu „DEBRA“ und ATAD 3
3. Im Fokus: FASTER

## B. Verabschiedung von DAC 8

C. Arbeiten im „Code of Conduct“ bzw. am StAbwG

D. Ausblick: Die Entwicklungen auf Ebene der UN



# Ergänzung und Änderung der EU-Amtshilfe-Richtlinie (DAC 8)

- Annahme der RL (EU) 2023/2226 des Rates zur Änderung der RL 2011/16/EU im ECOFIN vom 17. Oktober 2023
- Umsetzungsfrist für die Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2025
- Ziel: Einführung einer Meldepflicht für Kryptowerte-Dienstleister und automatischer Austausch von Informationen über Kryptowerte zwischen den Mitgliedsstaaten
  - Kryptowerte sind digitale Darstellungen eines Wertes oder eines Rechts, die elektronisch übertragen und gespeichert werden können.
    - = Großteil der handelbaren Coins bzw. Currency Token, dezentral ausgegebene Stablecoins und bestimmte Non-Fungible Token, NICHT aber digitale Zentralbankwährungen
  - Meldepflichtige Transaktionen sind der Tausch und jegliche sonstige Übertragung von Kryptowerten („Trading“)
  - Meldepflichtige Transaktionsdaten sind die Art des Kryptowertes, und die Zahl der Transaktionen
  - Meldepflichtige Nutzerdaten sind Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer, Geburtsdatum und-ort



## Agenda

### A. Offene Dossiers der EU

1. Neue Initiativen der EU-KOM: FASTER, HOT und BEFIT
2. Aktueller Stand zu „DEBRA“ und ATAD 3
3. Im Fokus: FASTER

### B. Verabschiedung von DAC 8

### C. Arbeiten im „Code of Conduct“ bzw. am StAbwG

### D. Ausblick: Die Entwicklungen auf Ebene der UN



# Aktuelles zum Steueroasen-Abweggesetz

- Arbeiten an einem BMF-Schreiben laufen, Entwurf bis zum 9. Januar 2024 in Verbändeanhörung
- StAbwG rückt zunehmend in den Fokus:
  - Am 20. Dezember 2023 wurde Russland in die Steueroasen-Abwehrverordnung aufgenommen.
  - Seit 1. Januar 2024 greifen damit folgende Sanktionen
    - (1) Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG)
    - (2) Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG)
    - (3) Nichtanwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG)
    - (4) Erhöhte Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG)



# Agenda

## A. Offene Dossiers der EU

1. Neue Initiativen der EU-KOM: FASTER, HOT und BEFIT
2. Aktueller Stand zu „DEBRA“ und ATAD 3
3. Im Fokus: FASTER

## B. Verabschiedung von DAC 8

## C. Arbeiten im „Code of Conduct“ bzw. am StAbwG

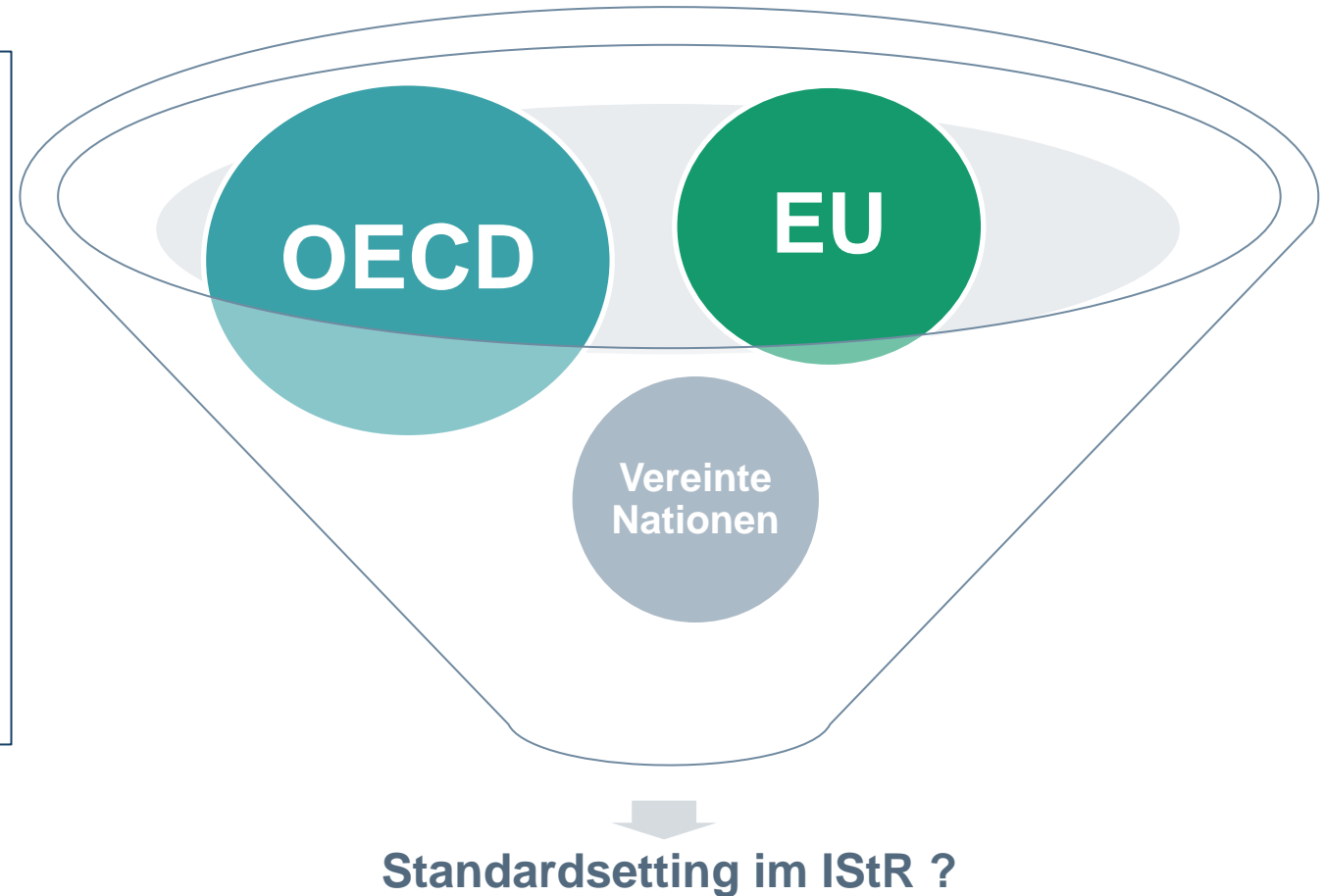
## D. Ausblick: Die Entwicklungen auf Ebene der UN





**22. November 2023:  
Resolution der UN-Generalversammlung**

- Aufnahme von Verhandlungen über ein „Rahmenübereinkommen über internationale Zusammenarbeit (UN Framework Convention on International Tax Cooperation)
- Ziel: Stärkung der Rolle der UN in der internationalen Steuerpolitik.





Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!

## **Aktuelles aus dem Internationalen Steuerrecht**

Professor Dr. Ekkehart Reimer  
Universität Heidelberg

---

## Geschäftsleitung und Betriebsstätte

Konkretisierung der innerstaatlichen Definitionen (§§ 10, 12 AO)

- Ergänzung des AEAO durch BMF-Schreiben v. 5.2.2024 – IV D 1 - S 0062/23/10003 –
- „Geschäftsleitung“ (§ 10 AO) betrifft das Betriebsverhältnis, nicht das Grundverhältnis. Kaufmännische Leitung sticht die technische Leitung. Der Ort der Geschäftsleitung ist dabei nicht an typische Geschäftsräume des Steuerpflichtigen gebunden, sondern kann auch in
  - der Wohnung des Geschäftsführers oder
  - den Räumlichkeiten einer externen Management-Gesellschaft

liegen. Daneben besteht eine allgemeine Auffangfunktion des Wohnsitzes für non-liquet-Situationen.

Bei völliger Symmetrie (z.B. mehrere gleichberechtigte Geschäftsführer oder Gesellschafter): Betriebsstätten

---

## Geschäftsleitung und Betriebsstätte

Konkretisierung der innerstaatlichen Definitionen (§§ 10, 12 AO)

- „Betriebsstätte“ (§ 12 AO) setzt weiterhin grds. eine physikalisch-technische Verankerung voraus, nicht dagegen Personal.
- Aber Erstreckung auf fahrbare Verkaufsstände (Orientierung an der Rspr.).
- Kinderzimmer mit Computer für das gewerbliche Online-Spiel  
(Anwendung von [BFH, Urt. v. 22.2.2023 – X R 8/21 –](#), [BStBl II 2023, S. 811](#))
- Hohe Anforderungen an die Verfügungsmacht. Deshalb
  - grds. keine Zurechnung des Verhaltens selbständiger Dritter i.R.v. § 12 Satz 1 (u.U. aber bei Satz 2) AO,
  - grds. keine BS-Qualität des Home Office von Arbeitnehmern ohne Leitungsfunktion.

## Geschäftsleitung und Betriebsstätte

Konkretisierung der innerstaatlichen Definitionen (§§ 10, 12 AO): „Betriebsstätte“ (§ 12 AO) (Forts.)

- Anerkennung der Betriebsstätte in der Betriebsstätte.
- „Dienen“ als zusätzlicher Filter i.S.e. festen örtlichen Bindung (auch) der Tätigkeit („Verwurzelung“)
- § 12 Satz 2 AO: Auffangfunktion der Wohnung bzw. des Sitzes des Stpfl., sobald dort die geschäftliche Planung stattfindet – auch ohne Büro oder Arbeitszimmer.

## Reichweite der beschränkten Steuerpflicht von Arbeitnehmern

Erweiterung der Bestimmung über den Ort der Ausübung nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4) durch Art. 2 Nr. 8 WachstumschancenG (BGBl. I 2024, Nr. 108)

8. § 49 Absatz 1 Nummer 4 wird wie folgt geändert:

- a) In Buchstabe a wird das Komma am Ende durch einen Punkt ersetzt.
- b) Folgender Wortlaut wird angefügt:

„Die nichtselbständige Arbeit gilt dabei auch als im Inland ausgeübt oder verwertet, soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübt wird und ein mit dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder eine zwischenstaatliche Vereinbarung für diese im Ansässigkeitsstaat oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübte Tätigkeit Deutschland ein Besteuerungsrecht zuweist. Satz 2 gilt nicht für Deutschland entsprechend Satz 2 zugewiesener Besteuerungsrechte hinsichtlich der Einkünfte aus einer an Bord eines Schiffes im internationalen Verkehr ausgeübten nichtselbständigen Arbeit.“.

## **Einkünfte eines unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers aus überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse**

Bei überobligatorischen Arbeitgeberbeiträgen an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse handelt es sich um Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 EStG, der dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Beitragsleistung zufließt.

Überobligatorische Arbeitgeberbeiträge an eine schweizerische öffentlich-rechtliche Pensionskasse sind weder steuerfreie Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 Satz 1 oder Satz 4 EStG) noch Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a oder lit. b EStG a.F.).

[BFH, Urt. v. 12.10.2023 – VI R 46/20 – ECLI:DE:BFH:2023:U.121023.VIR46.20.0](#)

[vorgehend FG Baden-Württemberg, Urt. v. 7.4.2020 – 3 K 1497/18 –](#)



## Neues zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG

Was, wenn die Einkunftserzielungsabsicht des ausländischen Gläubigers fraglich ist?

- Beispiel: Löst der entgeltliche Auftritt eines ausländischen Ensembles, das ohne staatliche Zuschüsse (Subventionen) nicht tätig werden könnte, eine Abzugspflicht des inländischen Vergütungsschuldners aus?

[BFH, Urt. v. 25.10.2023 – I R 35/21 u.a. – ECLI:DE:BFH:2023:U.251023.IR35.21.0;](#)

vorgehend FG Niedersachsen, Urt. v. 15. Juli 2021 – 11 K 14125/19 –

bzw. FG München, Urt. v. 29.01.2018 – 7 K 52/16 u.a. –

## Verrechnungspreiskorrektur nach innerstaatlichem Recht

Insbesondere: Produktionsverlagerung ohne Funktionsverlagerung; Technik der Kostenaufschlagsmethode

- Eine Gesamtbetrachtung einzelner Geschäftsvorfälle (hier: Materiallieferungen sowie rückläufige Erwerbe des bearbeiteten Materials) ist möglich, wenn eine Trennung der Vorgänge dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens nicht gerecht würde.
- Zur Berücksichtigung von Materialkosten eines Produktionsunternehmens im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode, wenn der Auftraggeber die zu bearbeitenden Materialien zum Einstandspreis an das Produktionsunternehmen verkauft und nach Bearbeitung zurückkauft.

[BFH, Urt. v. 9.8.2023 – I R 54/19 – ECLI:DE:BFH:2023:U.090823.IR54.19.0](#) (FG München)

## Verrechnungspreiskorrektur nach innerstaatlichem Recht (Forts.)

Insbesondere: Produktionsverlagerung ohne Funktionsverlagerung; Technik der Kostenaufschlagsmethode

- § 1 Abs. 1 Satz 2 der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) setzt voraus, dass die Funktion ein organischer Teil eines Unternehmens ist, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss. Dies setzt voraus, dass die Produktion für einen Kunden als eigenständige Produktion im Unternehmen und damit als organischer Teil des Unternehmens angesehen werden kann.
- Der Einbezug von Plankosten ist am ehesten geeignet, der bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen anzuwendenden sogenannten ex-ante-Betrachtung (s.a. § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG) Rechnung zu tragen.
- Zur Berücksichtigung von Standortvorteilen ist zunächst der Umfang der Standortvorteile zu bestimmen und anhand der jeweiligen Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen eine Aufteilung vorzunehmen.

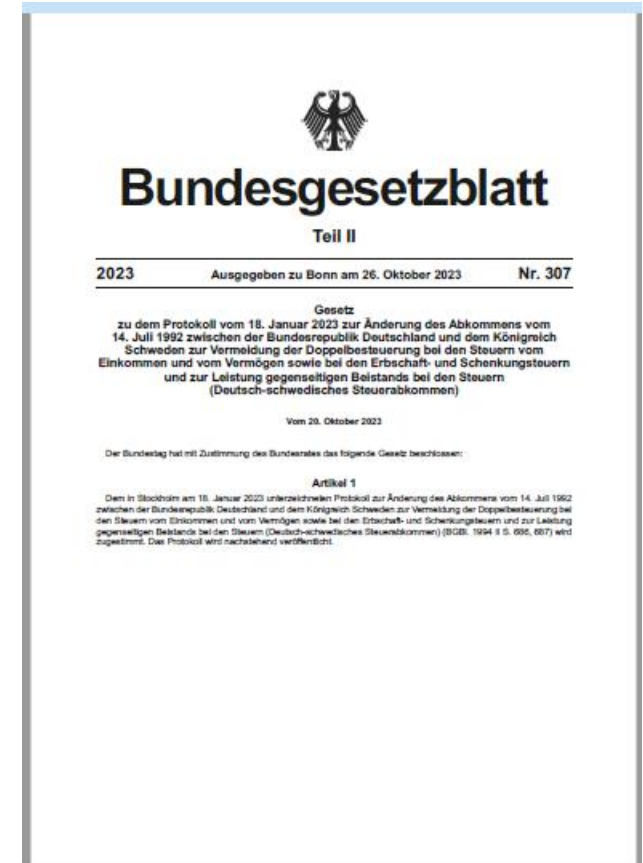
[BFH, Urt. v. 9.8.2023 – I R 54/19 – ECLI:DE:BFH:2023:U.090823.IR54.19.0](#) (FG München)

## Abwehr von Steueroasen

- Europäisches „blacklisting“ seit 2016/17, inzwischen semesterweise aktualisiert. Derzeit enthält die Liste noch 12 Staaten (Russland sowie elf klassische Offshore-Steuerparadiese: American Samoa, Anguilla, Antigua and Barbuda, Fidschi-Inseln, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, die US-Jungfraueninseln sowie Vanuatu). Seit Februar 2024 werden Bahamas, Belize, die Seychellen und die Turks- und Caicosinseln nicht mehr auf der schwarzen Liste geführt.
- Die deutsche schwarze Liste der Länder, auf die das StAbwG Anwendung findet, enthält dagegen (noch) alle 16 o.g. Staaten (BGBl. I 2023 Nr. 375 v. 15.12.2023).
- Zu anstehenden Reformen s. das Referat von Frau Dr. Eva Oertel.

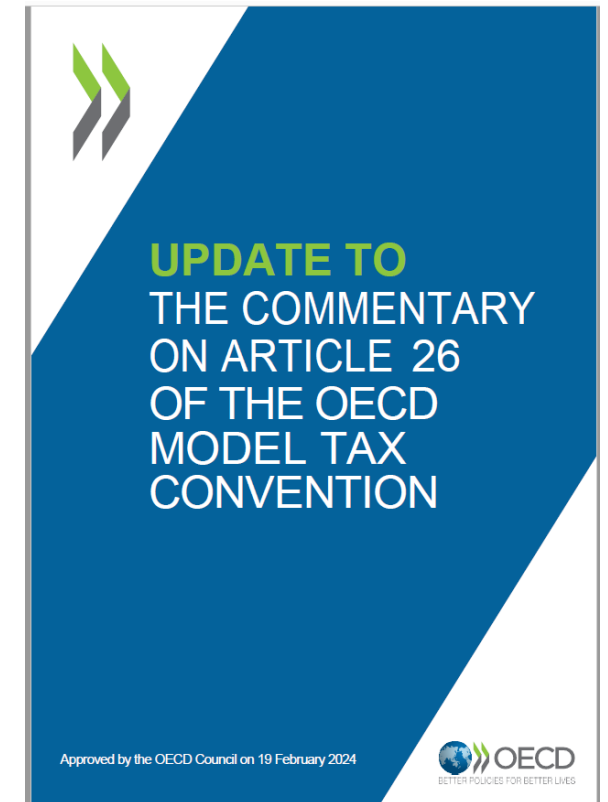
## Internationales Erbschaftsteuerrecht

- Zahl der deutschen ErbSt-DBA verringert sich weiter.  
Mit [Gesetz v. 20.10.2023 \(BGBl. I 2023 Nr. 307\)](#) hat Deutschland dem [Revisionsprotokoll vom 18.01.2023 zum DBA Schweden 1992](#) zugestimmt.
- Zentraler Inhalt: Streichung aller Vorschriften, die sich auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer beziehen.
- Hintergrund: Schweden hatte bereits zum 17.12.2004 seine Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschafft, so dass die Gefahr der Doppelbesteuerung entfallen war.
- Aber Gefahr der Doppelnichtbesteuerung?  
vgl. [FG Baden-Württemberg v. 05.08.2020 – 7 K 2777/18 u.a. –](#);  
dagegen nachfolgend [BFH v. 24.05.2023 – II R 27/20 u.a. –](#)



## Internationales Verfahrensrecht

- 19.02.2024: Update des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA (Informationsaustausch) mit ...
- reduziertem Schutz der nichtsteuerlichen Informationen wie z.B. der Stammdaten des Steuerpflichtigen und der allgemeinen Unternehmensdaten (Ziff. 11 MA-Komm. zu Art. 26 OECD-MA);
- einer Konkretisierung des Ausdrucks „person concerned“ (Ziff. 12 MA-Komm. zu Art. 26 OECD-MA) für Fälle, in denen neben dem Steuerpflichtigen auch weitere Private am (Steuer-)Verfahren beteiligt sind (z.B. als Einbehaltspflichtige, Informationspflichtige oder Haftungsschuldner): Befugnis zu personenübergreifender Datenverwendung





Deutsche  
Vereinigung für  
Internationales  
Steuerrecht

Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar

 STEUERRECHTSWISSENSCHAFTLICHE  
VEREINIGUNG HEIDELBERG E.V.



INSTITUT FÜR  
FINANZ- UND  
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Freitag, 17. Mai, 15.00 bis ca. 18.00 Uhr, Universität Heidelberg

Symposium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. ([www.strwv-heidelberg.de](http://www.strwv-heidelberg.de)):

## **Steuerliche Verfahrenslasten**

MinDirig Bernd Burchert, Dr. Robert Pracht

StB'in Tina-Désirée Wipper, StB Thoma

Dienstag, 28. Mai, 18.15 Uhr bis ca. 20.00 Uhr, Universität Heidelberg

Nächste IFA-Veranstaltung:

## **Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) zwischen Reform und Rechtsprechung**

RA/StB Prof. Dr. Achim Dannecker

Prof. Dr. Andreas Piekenbrock

## 5. Der neue Fremdvergleich bei grenzüberschreitenden, konzerninternen Inbound-Finanzierungen



- Neuer Fremdvergleich des § 1 Abs. 3d AStG gilt ab dem 1.1.2024 (Teil des Wachstumschancengesetzes vom 22.3.2024)
- kein “Grandfathering”, d.h. gilt auch für bestehende Finanzierungen
- Zinshöhenstranke wurde nicht umgesetzt



- Zusätzliche Hürden für den Zinsabzug, um eine Erosion der Bemessungsgrundlage in Deutschland zu verhindern
- Um den **Zinsabzug in Deutschland zu sichern**, muss der **grüne Kasten erfüllt sein**:



- Nur der auf der Grundlage des Gruppenratings ermittelte Zinssatz gilt als fremdvergleichskonform
- Wobei der **Gegenbeweis** erbracht werden kann, wenn ein vom Gruppenrating abgeleitetes Rating fremdvergleichskonform ist

u n d



- Glaubhaft machen, dass
- die Finanzierung wirtschaftlich benötigt **UND** für den Unternehmenszweck verwendet wird (*Business Purpose Test*) **UND**
  - Zinsen und Tilgung für die gesamte Laufzeit erbringen hätte können (*Cash Flow Test* aus ex-ante Perspektive)



- Wird der Zinssatz nicht auf der Grundlage des Gruppenratings ermittelt, ist der Zinssatz, der den auf der Grundlage des Gruppenratings ermittelten Zinssatz **übersteigt**, steuerlich nicht absetzbar
- In allen anderen Fällen, kein Zinsabzug



- Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen durch Preisinstrumente zu incentivieren, also Emissionen zu verteuern und Emissionsminderungen finanziell zu belohnen
- Der EU CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichmechanismus (*Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM*) ist Teil des „Fit for 55“ Pakets der Europäischen Union und bezieht sich auf den Plan, die Treibhausgasemissionen bis 2030 um mindestens 55% gegenüber dem Stand von 1990 zu reduzieren
- EU-Verordnung 2023/956 vom 10. Mai 2023 zur Schaffung eines CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichsystems
- **Ziel:**
  1. Dem Risiko der Verlagerung von Treibhausgasemissionen entgegenzuwirken, wenn
    - die EU ihre Reduktionsziele beschleunigt und
    - weltweit unterschiedliche Ambitionsniveaus bestehen bleiben
  2. Für die Treibhausgasemissionen bestimmter importierter Güter soll der gleiche Kohlenstoffpreis gezahlt werden wie im Europäischen Emissionshandelssystem (EU-ETS)
- CBAM ist Teil einer Reform des Europäischen Emissionshandels (EHS)
- EU-CBAM-Durchführungsverordnung 2023/1773 vom 17. August 2023

## 6. EU CBAM Überblick (2)

- Dabei sollen Importe von bestimmten CO<sub>2</sub>-intensiven Erzeugnissen der
  1. Zement-
  2. Strom-
  3. Aluminium-,
  4. Düngemittel-,
  5. Eisen-,
  6. Stahl- und
  7. Wasserstoffproduktionaus Drittländern, die nicht am EU-Emissionshandel oder einem damit verbundenen Mechanismus teilnehmen, an der Grenze mit dem CO<sub>2</sub>-Preis belastet werden, den sie bei einer Produktion in Inland getragen hätten.
- Technisch weder Belastung durch Steuer noch durch Zoll
- Importeure sind verpflichtet, virtuelle Emissionsberechtigungen zu erwerben und diese dann beim Import abzugeben.



**16. September 2023**  
CBAM Durchführungsverordnung tritt in Kraft. Die Regelungen zur Beantragung einer „**Zulassung als CBAM-Anmelder**“ gem. Art. 5 und 17 der EU-Verordnung 2023/956 gelten ab dem **31. Dezember 2024** (Art. 36 Abs. 2 Buchstabe a)



European Commission | DG TAXUD CBAM

### What are the reporting timelines?

QUARTER	SUBMISSION DUE BY	MODIFICATION POSSIBLE UNTIL*
2023: October – December	2024: January 31	2024: July 31
2024: January – March	2024: April 30	2024: July 31
2024: April – June	2024: July 31	2024: August 30
2024: July – September	2024: October 31	2024: November 30
2024: October – December	2025: January 31	2025: February 28
2025: January – March	2025: April 30	2025: May 31
2025: April – June	2025: July 31	2025: August 31
2025: July – September	2025: October 31	2025: November 30
2025: October – December	2026: January 31	2026: February 28

\*After the modification deadline, reporting declarants may request reopening of the file before the national competent authority for eventual corrections.

#EUGreenDeal

## 6. EU CBAM

### Persönlicher Anwendungsbereich

#### direkt

Personen, die Waren in die EU importieren (Art. 32 CBAM-V i.V.m. Art. 2, 8 CBAM-DV)

Träger von Berichtspflichten:

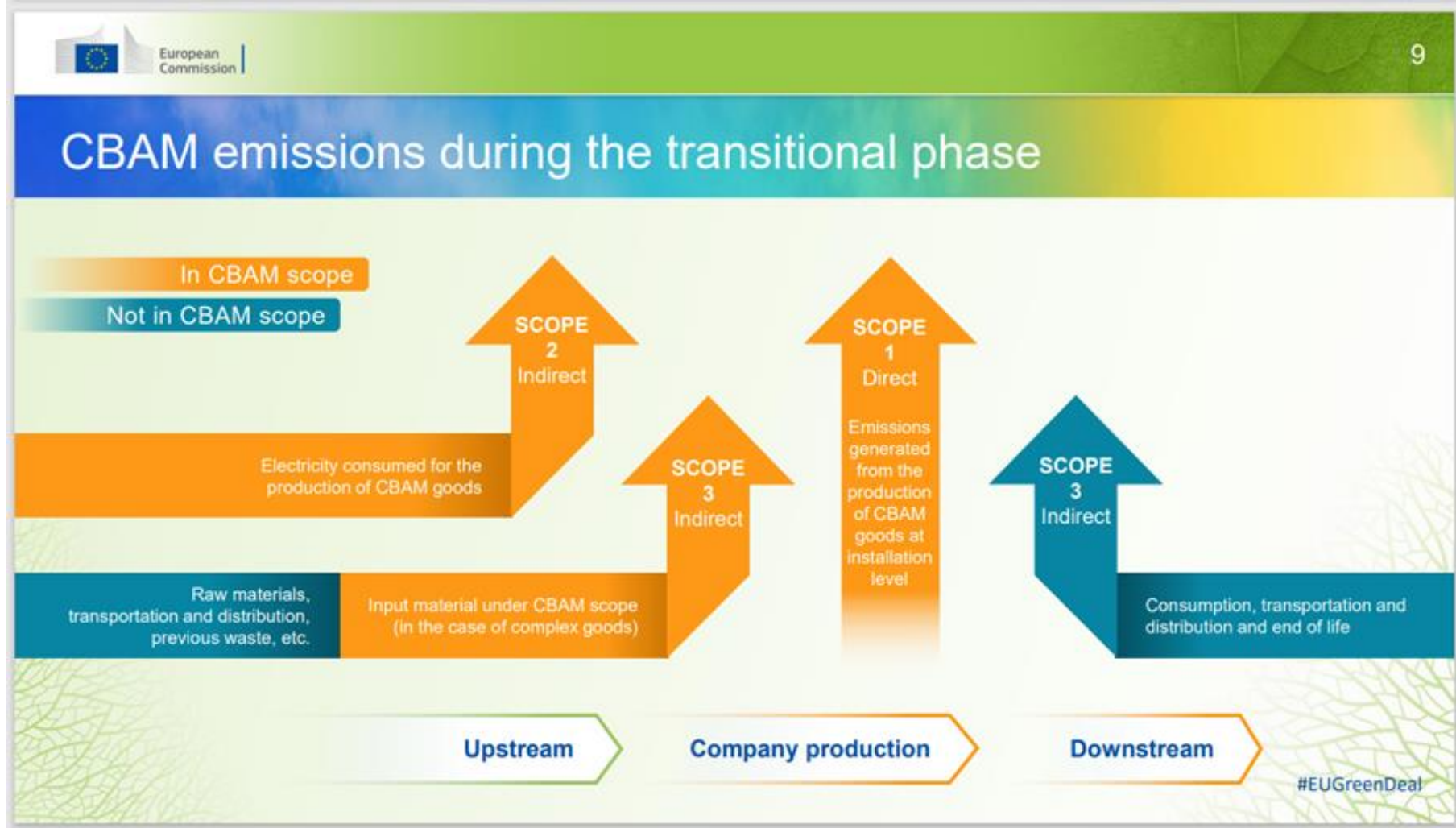
1. Einführer (Standard-Fall auch bei direkter Vertretung)
2. Indirekter Zollvertreter (falls dieser zustimmt, sonst 1., wenn innerhalb der EU)
3. Indirekter Zollvertreter, wenn Einführer nicht in der EU niedergelassen ist
4. Gibt ein indirekter Zollvertreter bei der Zollmeldung nicht die EORI-Nummer des Einführers an, trägt der indirekte Zollvertreter die Berichtspflichten → bereits durch die Zollanmeldung wird definiert, wer die CBAM-Berichtspflichten trägt !

#### indirekt

Hersteller von CBAM-relevanten Waren, die in die EU importiert wurden (sog. Operators) aufgrund der Berichtspflichten der Einführer

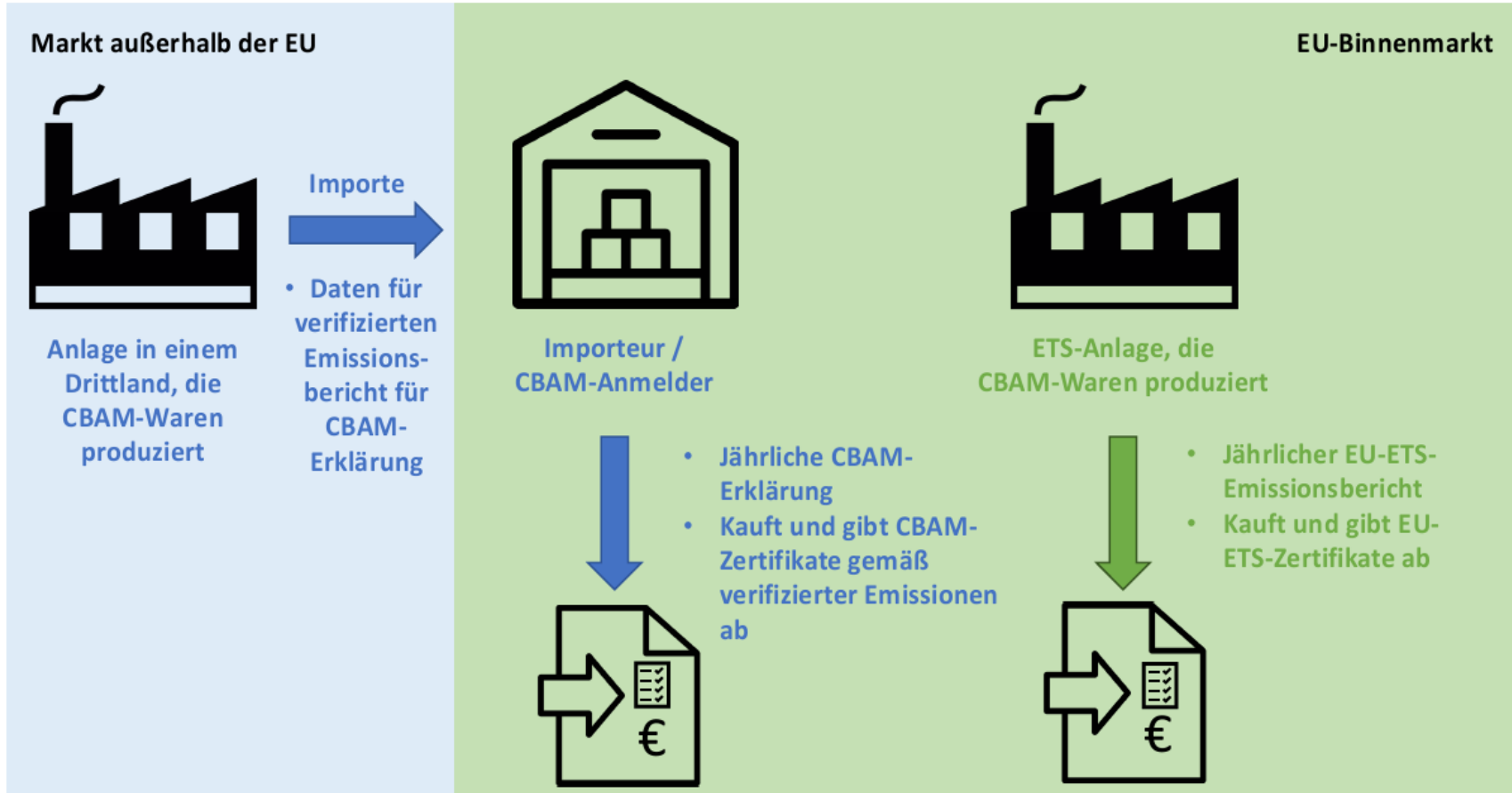
5

## 6. EU CBAM Sachlicher Anwendungsbereich



## 6. EU CBAM

# Überblick über die Umsetzung von CBAM ab 2026



Preis des **CBAM-Zertifikats** ist gleich hoch wie der Preis des **EU-ETS-Zertifikats**

- Ab 1.1.2026 dürfen nur noch **zugelassene CBAM-Anmelder** (= Importeure) CBAM-Waren in die EU einführen.
- Einrichtung eines **CBAM-Registers**, auf das die Zollbehörden und zuständigen Behörden der MS automatisch und in Echtzeit zugreifen können.
- Über CBAM-Register Abgabe von CBAM-Zertifikaten der zugelassenen CBAM-Anmelder auf Grundlage ihrer bis zum 31.5. eines jeden Jahres eingereichten CBAM-Erklärung für das der Meldung vorausgehende Kalenderjahr.

Die CBAM-Erklärung muss folgende Angaben enthalten (Artikel 6; Anhang I der CBAM-DV zu den im CBAM-Bericht zu meldende Angaben):

Gesamtmenge jeder im vorangegangenen Kalenderjahr eingeführten Warenart in MWh bei Strom und in Tonnen bei anderen Waren

Gesamte graue Emissionen dieser Waren in Tonnen CO<sub>2</sub>-e-Emissionen (CO<sub>2</sub>-Äquivalent) pro MWh Strom oder, bei anderen Waren, in Tonnen CO<sub>2</sub>-e-Emissionen pro Tonne je Warenart

Gesamtzahl der abzugebenden CBAM-Zertifikate; diese entspricht den gesamten grauen Emissionen nach Verringerung aufgrund eines im Ursprungsland gezahlten CO<sub>2</sub>-Preises und der erforderlichen Anpassung im Umfang der im EU-ETS kostenlos zugeteilten Zertifikate

Kopien der vom akkreditierten Prüfer erstellten Prüfberichte

## 7. Plastiksteuer Überblick

- Seit 2021 ist die Plastikabgabe in den EU-Mitgliedsstaaten umzusetzen
- Deutschland zahlt seitdem jährlich schätzungsweise EUR 1,4 Mrd. Plastiksteuer an die EU
  - ca. EUR 800 pro Tonne nicht recycelter Kunststoffverpackungen
  - ca. 1,7 Mio. Tonnen Verpackungsmüll
  - pro Kilogramm nicht recyceltem Plastikmüll fallen 80 Cent an
- Andere EU-Mitgliedsstaaten zahlen die Abgabe nicht aus der Staatskasse, sondern finanzieren diese durch die Hersteller:
  - **Spanien:** Hersteller und Importeure zahlen seit 2023 45 Cent pro Kilogramm Plastik
  - **Italien:** ab 2024 Steuer auf Einwegverpackungen





## 7. Plastiksteuer Änderung ab 1.1.2025

- Ab 1.1.2025 Umlegung der Plastikabgabe von Allgemeinheit auf die Hersteller wie im Koalitionsvertrag vereinbart:
  - Regierungssprecher Steffen Hebestreit in einer Pressemitteilung vom 4.1.2024
  - <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/verstaendigung-zwischen-bundeskanzler-olaf-scholz-vizekanzler-dr-robot-habeck-und-bundesfinanzminister-christian-lindner-auf-aenderungen-zur-aufstellung-des-haushalts-2024-2251434>



**Sandra Hazan**  
**Dentons, Paris**

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

DENTONS

# 10. Frankfurt International Tax Forum

## Recent developments in French Corporate Tax

23 April 2024

Grow | Protect | Operate | Finance



# Table of contents

Beneficial ownership – Evolution and latest developments

Transfer pricing – French 2024 Finance Act reform

French 3% real estate tax – Evolution and latest developments

Criminalization of tax law – Evolution and latest developments

Management package – Latest developments

# Abbreviations

FTC	French tax code
FTA	French tax administration
Art.	Article
BSPCE	Business creator share subscription warrants
CIT	Corporate income tax
TP	Transfer pricing
DTT	Double tax treaty
HTVI	Hard to value intangibles
FY	Financial year
PNF	French national financial prosecutor
CJIP	Public interest judicial conventions



# **Beneficial ownership**

## Evolution and latest developments

# Beneficial ownership

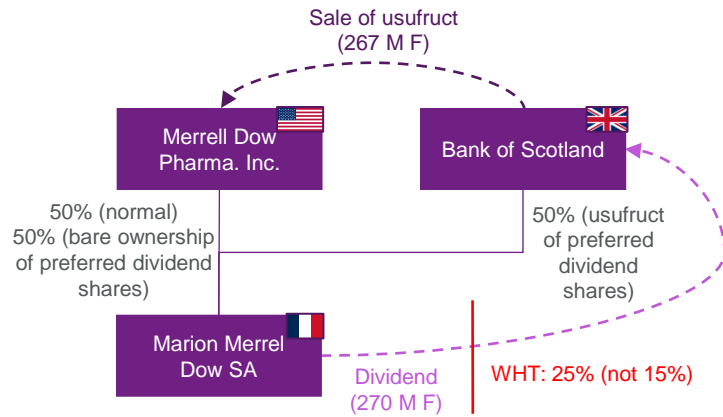
## Introductory comments

- 1
  - “Beneficial ownership” included as an anti-abuse rule in the 1977 OECD Model tax convention
- 2
  - No clear definition of “beneficial ownership” by DTTs, EU directives or the French tax code
- 3
  - **French courts define this concept and propose an analysis grid, based on a series of markers**

# Beneficial ownership

## Evolution of the concept in the light of significant cases (1/3)

CE, 29 Dec. 2006, n° 283314,  
*Bank of Scotland*

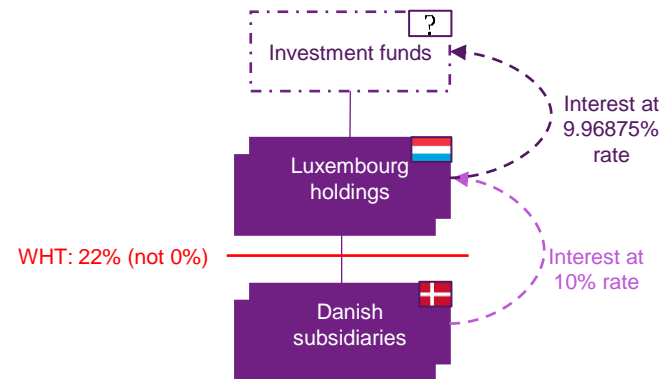


- UK bank considered as no beneficial owner of the dividends (US company considered beneficial owner).
- The court found this to be an abusive scheme in what was in reality a loan from the UK bank to the American parent, for the US company to obtain the repayment of a French tax credit (*avoir fiscal*)

### Indicators:

- ✓ Sums passed-on after receipt
- ✓ Affiliation
- ✓ Financing arrangements

CJEU, 26 Feb. 2019, C-115/16,  
*N Luxembourg 1 e.a*

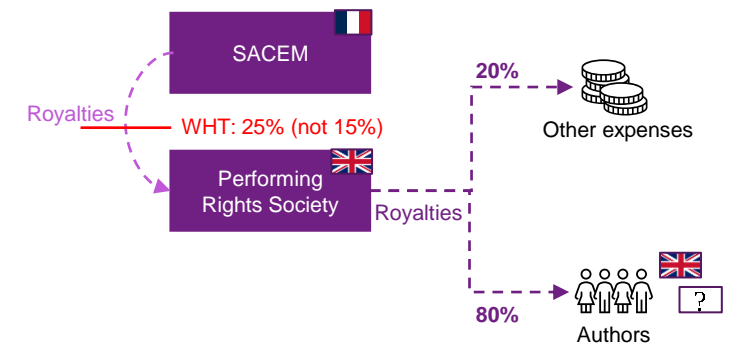


- Luxembourg entities considered as no beneficial owner of the dividends (non-EU investment funds considered beneficial owners).
- The Court invites for an extensive interpretation of the concept of 'beneficial owner'.

### Indicators:

- ✓ Sums passed-on after receipt
- ✓ No substance ("conduit companies")
- ✓ Affiliation
- ✓ Entity subject to tax depending on its form
- ✓ Financing arrangements
- ✓ Arrangement intended to benefit from tax exemption

CE, 5 Feb. 2021, n° 430594,  
*Performing Rights Society*



- PRS considered as no beneficial owner of the royalties (authors considered beneficial owners).
- The Court held that PRS's purpose was to collect and manage royalties on behalf of its members.
- The Court noted that the majority of PRS' income was repaid to its members.

### Indicators:

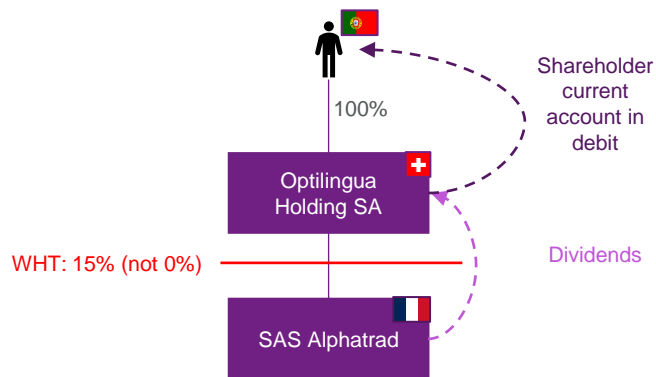
- ✓ Majority of sums passed-on after receipt
- ✓ Residual taxable income
- △ No artificial arrangement



# Beneficial ownership

## Evolution of the concept in the light of significant cases (2/3)

CAA Versailles, 27 May 2021 n°  
19VE00090, *Alphatrad*

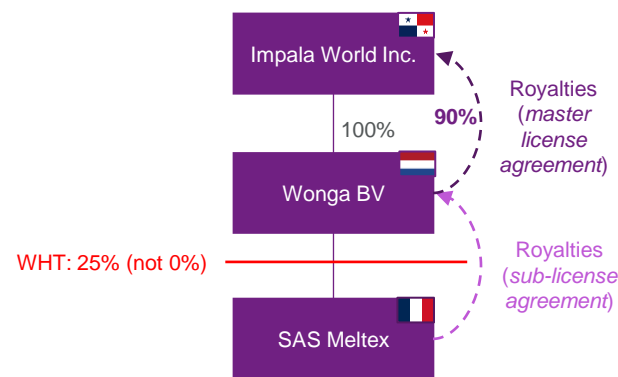


- Swiss company considered as no beneficial owner of the dividends (100%-shareholder considered beneficial owner).
- The court ruled that, due to its lack of substance, the Swiss company acted as a mere intermediary on behalf of its 100% shareholder.

### Indicators:

- ✓ Sums redistributed via a shareholder current account in debit
- ✓ Affiliation
- ✓ No substance
- ✓ No redistribution of the dividends
- ✓ No artificial arrangement

CAA Bordeaux, 5 Oct. 2021, n°  
20BX03606, *Meltex*

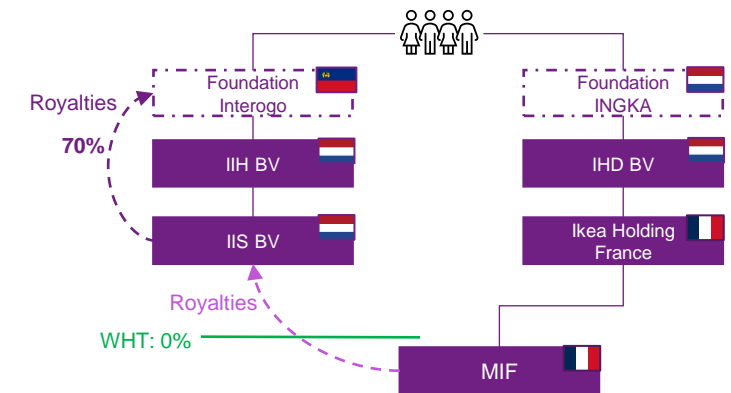


- Dutch company considered as no beneficial owner of the dividends (99,6%-parent company resident in Panama considered beneficial owner).
- The court pointed out the fact that the Dutch company had limited power as it was obliged to repay the sums received from its only client, to its parent company.

### Indicators:

- ✓ Redistribution of royalties
- ✓ No substance
- ✓ Affiliation
- ✓ Financing arrangements

CAA Versailles, 8 Feb. 2022, n°  
19VE03571, *Meubles Ikea France*



- Dutch company considered as beneficial owner of the royalties (authors considered beneficial owners).
- The Court noted that the royalties redistributed were not only the one received from the French company (which she didn't own any shares) and had substance.

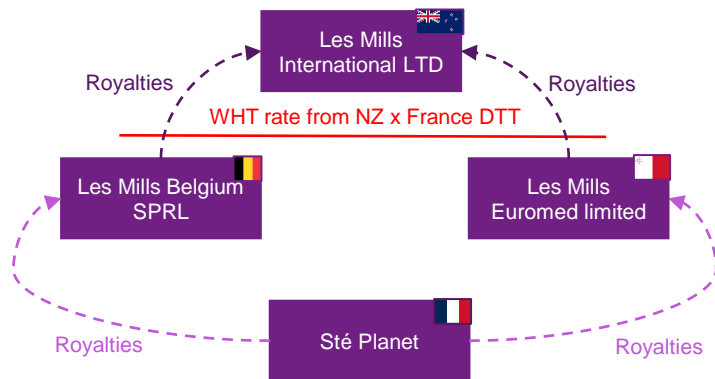
### Indicators:

- ✓ Redistribution of royalties
- ✓ Substance
- ✓ No affiliation

# Beneficial ownership

## Evolution of the concept in the light of significant cases (3/3)

CE, 20 May 2022, n° 444451,  
*Planet*

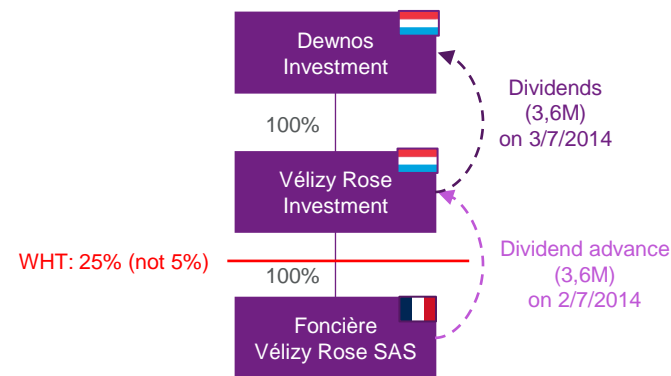


- The New Zealand entity was considered as beneficial owner of the royalties.
- Possibility to apply the DTT between the States of residence of the source company and the actual beneficial owner if it is determined (even if the royalties were paid-up to a third-state intermediary).

### Indicators:

- ✓ Redistribution of royalties
- ✓ No substance of intermediary companies

CAA Paris, 7 Dec. 2022, n° 21PA05986,  
*Foncière Vélizy Rose*

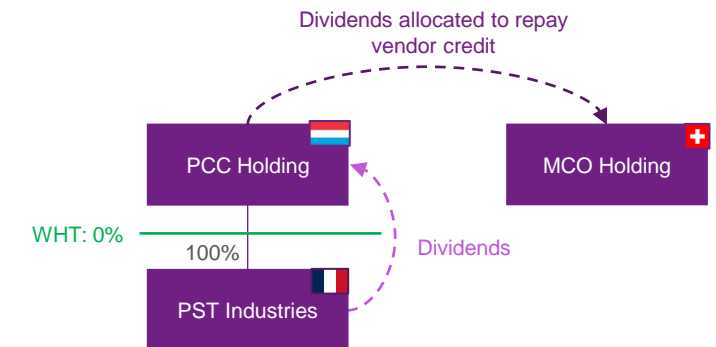


- Vélizy Rose Investment considered as no beneficial owner of the dividends in advance.
- No possibility to apply the WHT on dividends provided for in the France x Luxembourg DTT.

### Indicators:

- ✓ Redistribution of the sums in short timing
- ✓ No substance of conduit companies
- ✓ Affiliated companies
- ✓ Only source of revenue of conduit company
- ✓ Same directors of the two Luxembourg companies

CAA Versailles, 17 Oct. 2023, n°  
21VE03404, *P.S.T Industries*



- PCC considered as beneficial owner of the dividends.

### Relevant indicators:

- ✓ Decision to allocate 100% of dividends to the repayment of vendor credit is a business decision
- ✓ No affiliation between PST and MCO

### Irrelevant indicators:

- Swiss company created short time before acquisition of PST shares
- No sufficient equity at PCC level to buy PST shares
- Vendor-credit on the whole sale price
- PCC had no substance and its place of effective management was in France
- PST shares were used as collateral in favor of MCO
- Only other resource of PCC were management fees

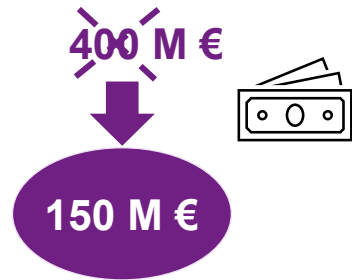


# **Transfer pricing** 2024 French Finance Act Reform

# Transfer pricing

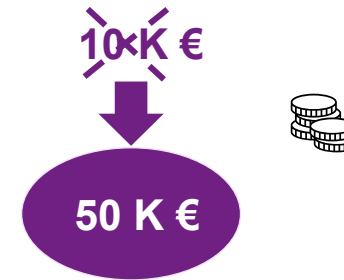
## Reform regarding the scope of TP documentation and penalty

### Mandatory TP documentation



- Enlargement of scope of mandatory TP documentation to groups with total annual revenues excluding VAT or gross assets **> 150 M €** (instead of 400 M € before the 2024 Finance Act).
- No modification of the annual TP report for entities out of the scope of mandatory TP documentation (with revenues or gross assets > 50 M €).

### Penalties for failure to comply with TP reporting



- Increase of the minimum amount of penalties for failure to file or for incompleteness of the TP documentation to **50 K €** (instead of 10 K € before the 2024 Finance Act).
- Application of penalties in case of failure to regularize within 30 days after receipt of a notification from the FTA.



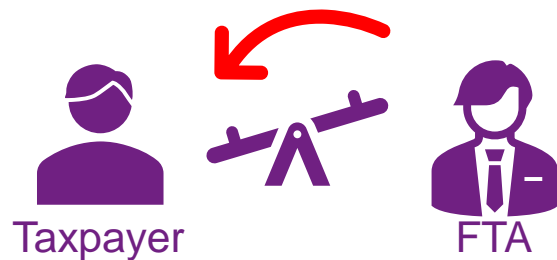
Applicable for FY as from 1 January 2024



Applicable for offences committed as from 1 January 2024

# Transfer pricing

## Reversal of the burden of proof



### 2024 Finance Act

- TP documentation **enforceable** against taxpayers **subject to mandatory TP documentation** for FY commencing as from 1 January 2024 (new Art. 57 of the FTC).
  - Presumption (rebuttable) of an indirect transfer of profits abroad when the method used to determine transfer prices deviates from the one set out in the TP documentation provided to the FTA
- *Reco: Make every effort to apply strictly the TP documented policy & be able to justify any discrepancies between the implemented policy and the documented policy.*

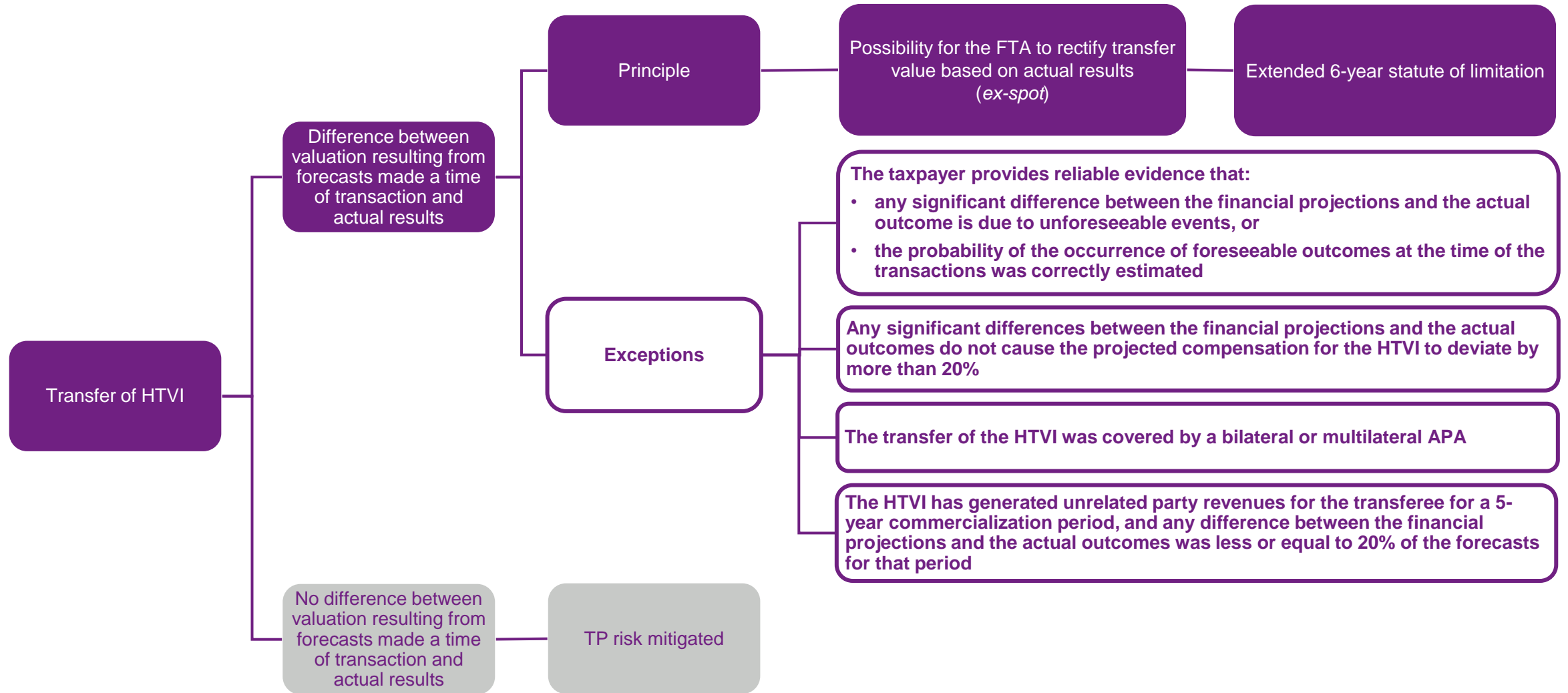


### Case *ST Dupont* (CE, 5 Jul. 2023, n° 464928)

- Clarification of consequences for failing to provide a sufficient response to the FTA by companies **out of the scope of mandatory TP documentation** when asked to provide information of TP policy:
  - the FTA can ask a company to provide information on its TP policy when there is a presumption of an indirect transfer of benefits (Art. 13 L B of the French Tax Procedure Code)
  - if the taxpayer's response is considered insufficient, **the FTA can put aside the company's TP method** and apply its own methodology. The taxpayer can then challenge the FTA's method and propose an alternative one.

# Transfer pricing

## Reform on transfers of HTVI



A panoramic view of Paris at sunset. The Eiffel Tower is visible in the distance on the left. The sky is filled with vibrant orange and red clouds. In the foreground, there are several multi-story buildings with dark roofs and balconies. On the right side, a prominent blue and gold decorative dome with intricate scrollwork is visible. A semi-transparent purple shape is overlaid on the left side of the image, containing the text.

# **French 3% real estate tax**

## Presentation and latest developments

# French 3% real estate tax

## Scope of the tax

### General scope of the tax

- French and foreign entities which hold, directly or indirectly, French property are subject to a 3% real estate tax. The tax is assessed annually on the fair market value of the real estate, in proportion to the direct or indirect interest held. All entities in the chain of ownership are jointly liable for the payment of the tax.

### Automatic exemptions in 3 situations:

- 1 • Entities whose French real estate assets represent less than 50% of their total French assets
- 2 • Entities listed on a regulated market whose shares, units, or rights are significantly traded on a regular basis.
- 3 • Entities having their registered office in France, in the EU, or in a country that has concluded a DTT with France providing for an administrative assistance or a non-discrimination clause, where:
  - ✓ their direct or indirect interest in the French real estate is less than EUR 100k or 5% of the fair market value of that estate
  - ✓ they are pension funds or public charities recognized as fulfilling a national interest whose activities justify the need to own French real estate, or
  - ✓ they are non-listed French real estate funds (*SPICAV* or *FPI*) or foreign funds subject to equivalent regulations.

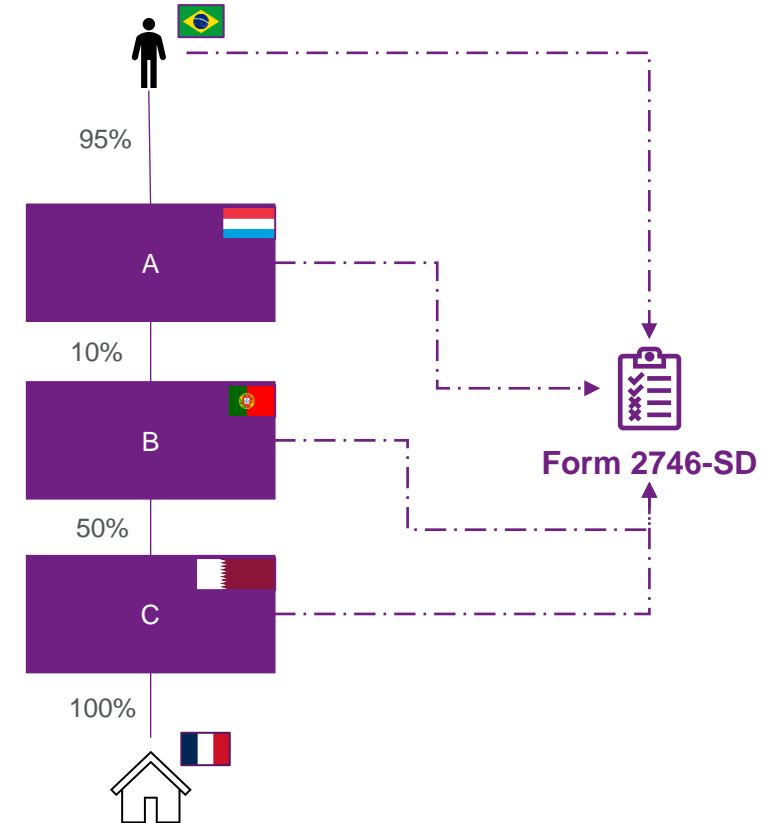


# French 3% real estate tax

## Exemption upon reporting obligation

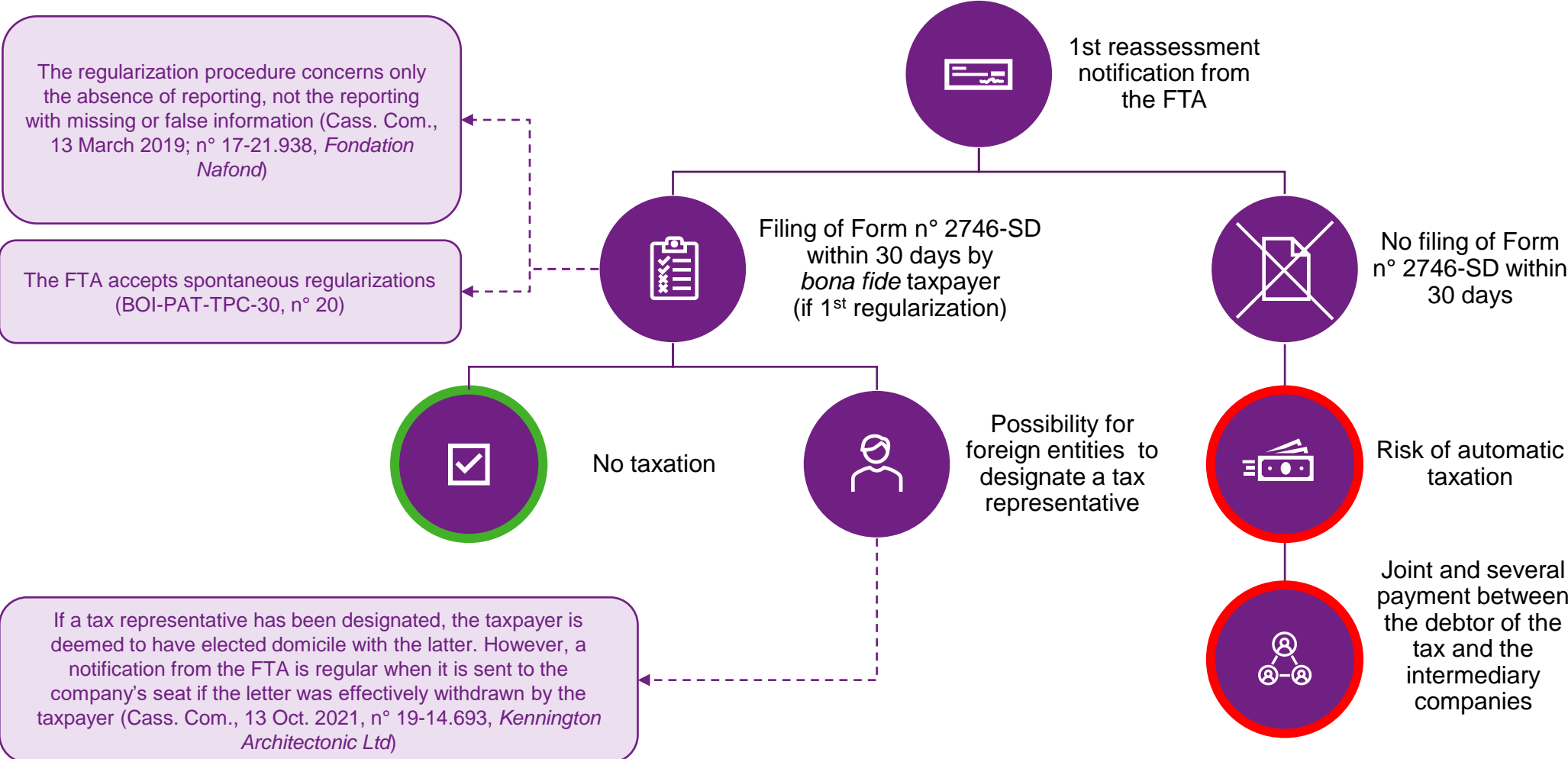
- **Conditional exemption**

- Entities having their registered office in France, in the EU, or in a country that has concluded a DTT with France providing for an administrative assistance or a non-discrimination clause can claim a conditional exemption:
  - upon communication or the undertaking to communicate to the FTA on demand, information concerning the value of property held and identity and address of shareholders holding more than 1% of property or shares directly or indirectly (total exemption); or
  - **upon yearly reporting (until 15<sup>th</sup> May) of information concerning the value of property held and identity and address of shareholders holding more than 1% of property or shares directly or indirectly (proportional exemption depending on reported data) in Form 2746-SD.**



# French 3% real estate tax

## Regularization possibilities for failure to report



# French 3% real estate tax

## Case law on the right to regularize for failure to report

CA Caen, 21 Feb. 2023, n° 20/00203,  
*Paradise Investment Corporation*

A company cannot benefit from the exemption due to regularization if it already benefited from it in the past, even for statute-barred fiscal years

The company had already benefited from the exemption due to regularization for FY1998 to FY2006.

The court ruled that the same company could not claim the regularization tolerance for FY2009 to FY2014 during which the company had not complied with the reporting obligations.

CA Paris, 4 Nov. 2020, n° 18-1,771,  
*SA Lupa*

The late reporting of Form n° 2746-SD (past 15<sup>th</sup> May) leads to the payment of late penalties and sanctions, as well as the payment of the real estate tax itself.

The company received a notification from the FTA on 6<sup>th</sup> September 2005.

The company sent Form n° 2746-SD to the FTA on 25<sup>th</sup> August 2005. However, it had already benefited from the regularization procedure in the past for FY2002 and FY2003.

CA Paris, 13 Feb. 2023, n° 21/01048,  
*SA Lupa*

The court held that the FTA had violated the principle of the right to be heard and the principle of loyal debate as it had not notified the procedural acts pursuant to the reassessment notification to the intermediary companies ("SCI").

Note: the SCI were jointly liable for the payment of the tax and their identities were known to the FTA

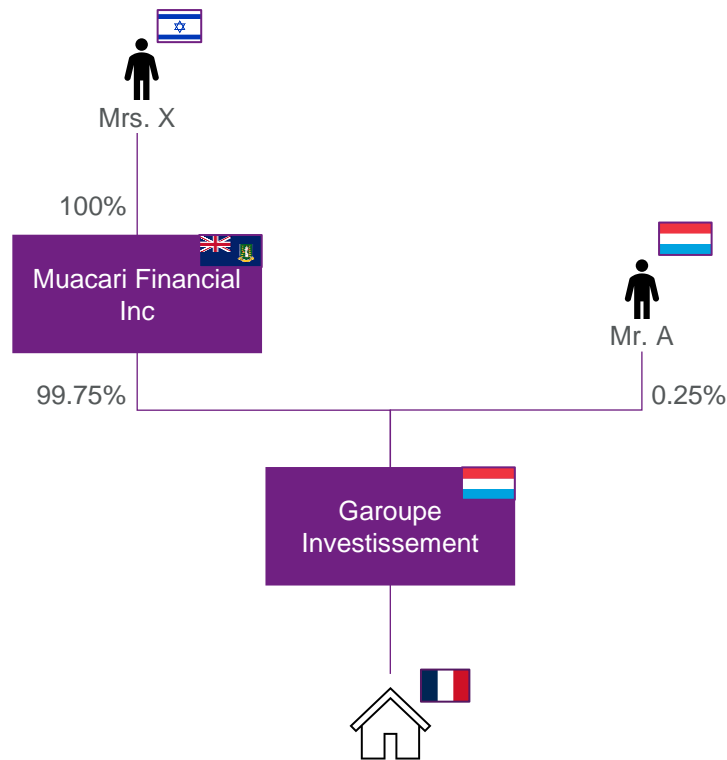
# French 3% real estate tax

## General case law on reporting information

- 1 The reported data must be exact and verifiable. Are considered as supporting documents: the corporate documents filed with local courts or authorities, documents certified before a member of regulated profession which establishes the share-distribution and any other document from the foreign administration giving the shareholders' identities (Cass. Com., 18 Oct. 2011, n° 10-25.211, *Immofra*).
- 2 A company must establish with sufficient reliability the status of holders of bearer shares (*actions au porteur*). The courts regard this information more strictly (CA, Aix-en-Provence, 25 Jun. 2019 n° 17/17204, *Phoenix Union Co*).
- 3 The conditions for granting the exemption are interpreted strictly. A simple error in a company's address results in forfeiture of the exemption (CA Paris, 26 Jun. 2017, n° 15-09265, *Tiana Real Estate*).
- 4 A company does not adequately establish the identity of the shareholders with deeds of transfers of shares for EUR 1 (symbolic) and a shareholder's unilateral register, where those documents have not been registered before a local notary (Cass. Com., 12 Oct. 2022, n° 20-14.565, *Felicity International*)

# French 3% real estate tax

## Case law on the mention of the beneficial owner (1/2)

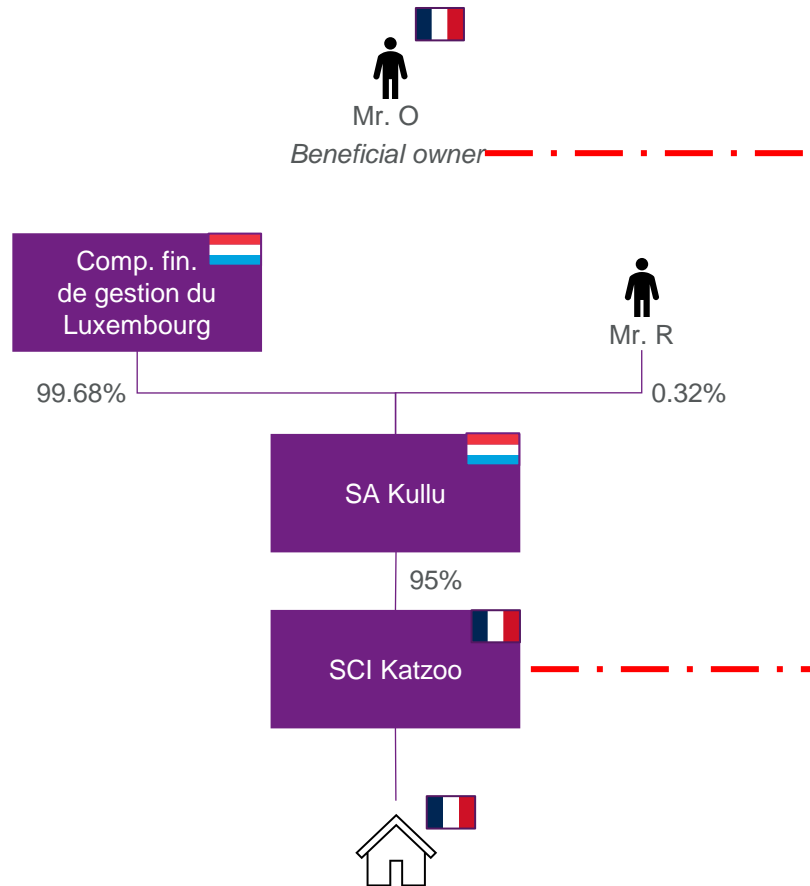


### Cass. Com., 30 Aug. 2023, n° 21-15.743, *Garoupe investissement*

- Acquisition of a property in Antibes in 1996 by Garoupe (LUX)
- Form n° 2746-SD filed by Garoupe from FY1997 to FY2013 with mention of company's shareholders as Mr. A and Mrs. X
  - **No mention of the intermediary company Muacari located in the BVI.**
- FTA reassessment of FY2008 to FY2013.
- The Court held that the extended 6-year statute of limitation applied considering that **the mention of the beneficial owner** (≠ direct shareholder mentioned in the by-laws) **forced the FTA to make additional posterior research to determine the direct shareholder's identity.**
- ❖ *The company could have argued the fiduciary holding of shares by the intermediary company: Comp. w/ Katzoo case (next slide)*

# French 3% real estate tax

## Case law on the mention of the beneficial owner (2/2)



Cass. Com., 18 Oct. 2016, n° 15-14.528, *SCI Katzoo*

- FTA reassessment on the basis that the French SCI did not justify that the **beneficial owner** of the property (Mr. O) **was the only shareholder of the company**.
- The Court held **in favor of the taxpayer**, considering that:
  - ✓ the French SCI could benefit from the exemption from real estate tax, as Mr. O **had proven that he was the unique beneficial owner** of the Kullu company owned indirectly (beneficial ownership certificate by the Bank of Luxembourg and the institution *Fiduciaire du Luxembourg*); and
  - ✓ the court of appeal was right to consider that the beneficial owner could be **assimilated to the direct shareholder** in the case at hand.



# **Criminalization of tax law**

## Evolution and latest developments

# Criminalization of tax law

## Creation of a new offence

### Context

- Promoters of fraudulent tax schemes could only be prosecuted for the offence committed by their clients, under (i) aiding and abetting tax fraud and (ii) aiding and abetting tax fraud laundering.
- The 2024 French Finance Act created an **autonomous offence for making instruments available to facilitate tax fraud** applicable to offences committed as of 1 January 2024.

### The offence

Facilitation, gratuitously or for consideration, **of one or more means, services, acts or legal, fiscal, financial and accounting instruments**, in order to fraudulently avoid tax, which aim to :



### Prosecutions

No need for the FTA to bring the complaint to the prosecutor (autonomous offence)

### Criminal sanctions

#### Natural persons

- **3Y detention** and **250 k €**.
- **5Y detention** and **500 k €** if online communication

#### Legal entities

- **1,25 M €**
- **2.5 M €** if online communication

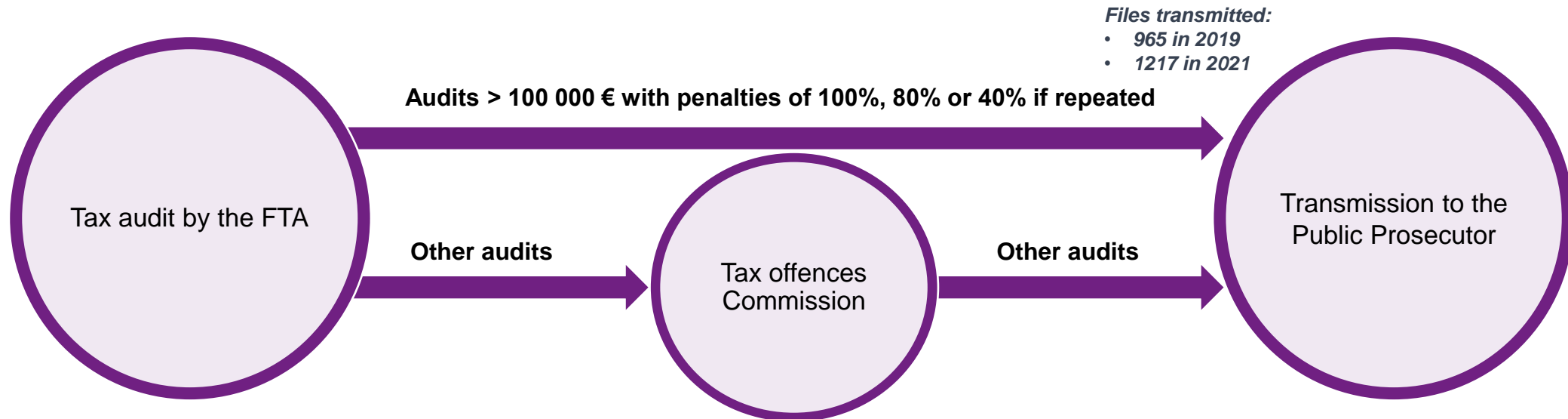


# Criminalization of tax law

## The end of the 'Bercy lock'

### Context

- Before, prosecutors could engage in prosecutions for tax fraud laundering (cf., Panama Papers)
- Law of 23 October 2018 put an end to the "Bercy Lock" i.e., the FTA's monopoly on criminal action in tax fraud cases.



# Criminalization of tax law

## The new attributions of the National Financial Prosecutor's Office (PNF)

### Context

- The National Financial Prosecutor's Office was created by Law of 6 December 2013
- Current Financial Prosecutor: Mr. Jean-François Bohnert

### Competence of the National Financial Prosecutor

Article 705 of the Criminal Procedure Code: the PNF will mainly have competence over tax offences '**with great complexity**'

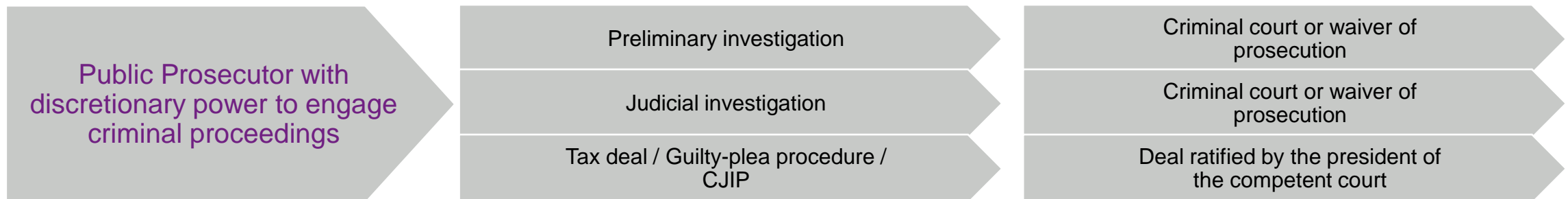
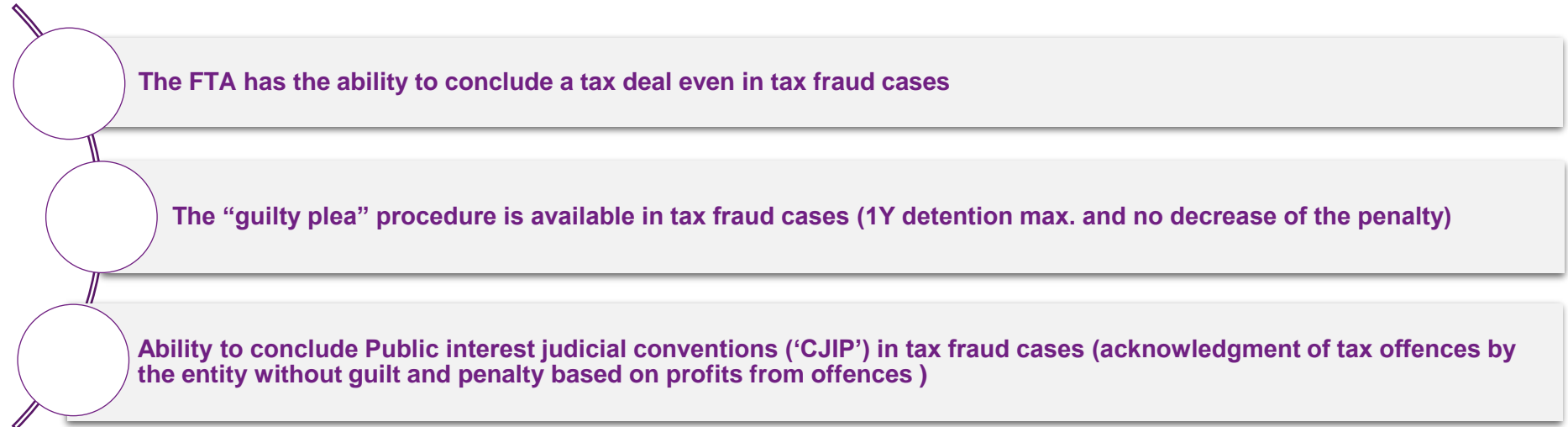
Circular dated 4 October 2021 completed Circular of 7 March 2019 to fix **priority areas** for the PNF, namely:

- Sophisticated tax fraud by natural persons by the concealing of assets held abroad (namely linked to leaks, 'papers', etc).
- Highly technical fraud: **permanent establishment, transfer pricing**, abuse of law.

# Criminalization of tax law

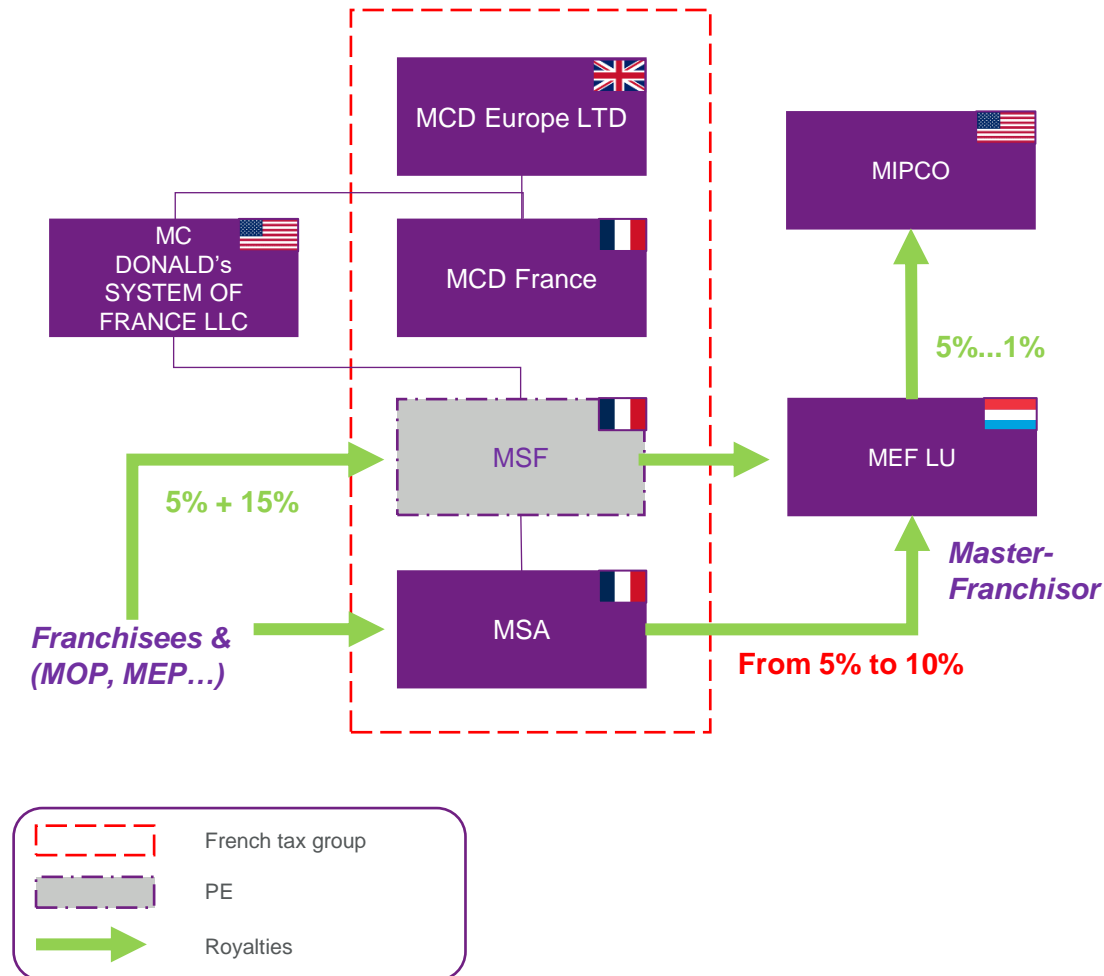
## Reform of criminal procedure in tax fraud cases

**Changes brought by the Law of 23 October 2018**



# Criminalization of tax law

## Focus on the McDonald's CJIP



### Factual situation

- The McDonald's group operates in France through a tax group.
- MSA and MSF received royalties from franchisees and non-franchised restaurants
- Before the 2009 reorganisation, MSA and MSF in turn paid royalties to US company MIPCO (5% royalty on revenue).
- Since 2009, the Master-Franchisor became Luxembourg entity MEF LU.
- MEF LU concluded a cost-sharing agreement with US companies MC CORP and MIPCO with a degressive royalty (5% to 1% in 8 years).
- The amount royalties paid by MSA and MSF was revised (from 5% to 10%)

### Tax issue

- FTA: excessive amount of royalties paid by MSA and MSF (indirect transfer of benefits to MEF LU).

### Criminal proceedings

- Filing of a complaint by an operational subsidiary's employee representative committee, before the PNF.
- **PNF:**
  - The directors' declarations and TP documentation of the group corroborated the FTA's analysis on the indirect transfer of benefits and on lack of substance of MEF LU
  - Qualification of MSA and MSF's actions as aggravated tax fraud

# Criminalization of tax law

## Focus on the McDonald's CJIP



### Total amount paid by MSA, MSF and MEF LU:

- 609 M € additional CIT & penalties
- 508 M € public interest fine

≈ 1 billion €

➔ CJIP validated by the Paris civil court on 16 June 2022



# Management package

Latest developments

# Management package

## Overview

---

### Definition

In France, there are 2 types of incentive plans:

- **'Qualified plans'** (e.g.: stock-options, free allocation of shares, *BSPCE*): specific preferential tax and social security contribution treatments
- **'Unqualified plans'** (e.g.: share subscription warrants): unspecified tax treatment with a risk of requalification as wages

---

### Requalification for social security contribution purposes

Restrictive position of the French supreme civil court (*Cour de Cassation*), which holds that the acquisition gain from the subscription of share warrants shall be subject to social security contributions if the warrants are proposed:

- in **preferential conditions** (limited number of managers, price, transferability conditions, *etc.*)
- **in return for or 'in connection' with their work.**

Requalification in wages in a recent case (28 September 2023, n° 21-20685): warrants issued to 7 managers/board members and not transferrable, even though (i) subscribed for their market value and (ii) no 'leaver' clause.

---

### Requalification for personal income tax purposes

**More nuanced position** of the Supreme administrative court (*Conseil d'Etat*)

Cases dated 13 July 2021: the courts must look at whether the incentives are issued in consideration for the work performed, even if the beneficiary was in the same position as an investor (risk), regarding facts and circumstances.

---

# Management package

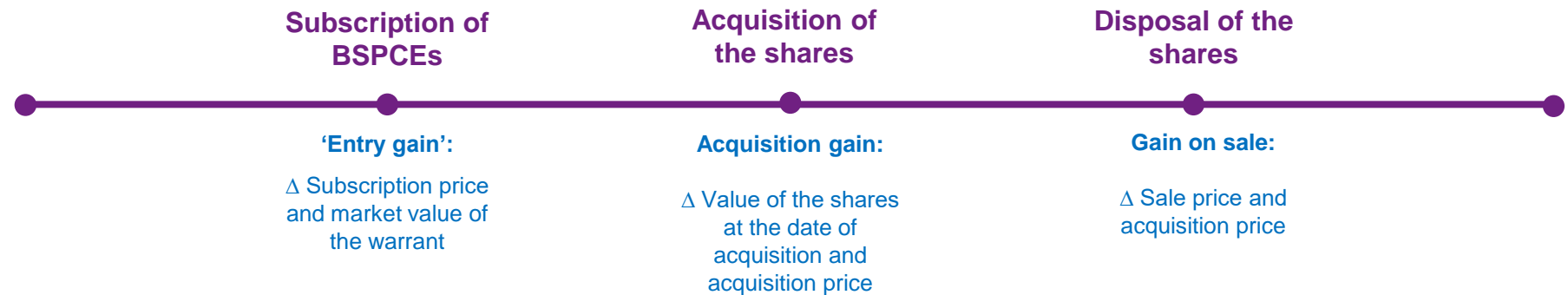
## Focus on business creator share subscription warrants (BSPCE)

### Definition

In France, business creator share subscription warrants (*Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise* or 'BSPCE') form part of executive incentive plans.

Certain types of corporations subject to French Corporate Income Tax and registered in the commercial register for less than 15 years, can allocate BSPCE to their employees, directors and board members.

BSPCE give their beneficiaries the right to subscribe, at the end of a predetermined period, for securities in a joint stock company, with a predetermined price.



### Tax treatment (beneficiary)

Capital gains on acquisition of the shares are not taxed.

Capital gains on disposal of the shares are taxed differently depending on how long the beneficiary was working / exercising its corporate mandate in the company before selling his shares:

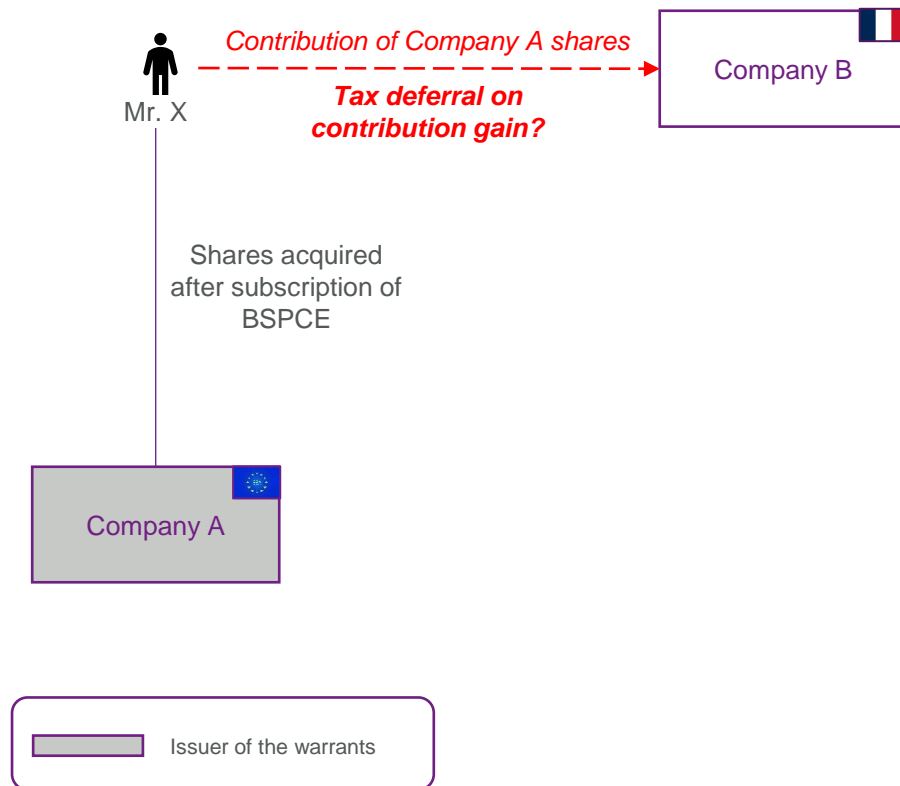
→ if less than 3 years: 30% Income Tax + 17.2% Social Contributions

→ if more than 3 years: 12.8% Income Tax + 17.2% Social Contributions and option for progressive Income Tax



# Management package

## Tax deferral regime and BSPCE contribution gains



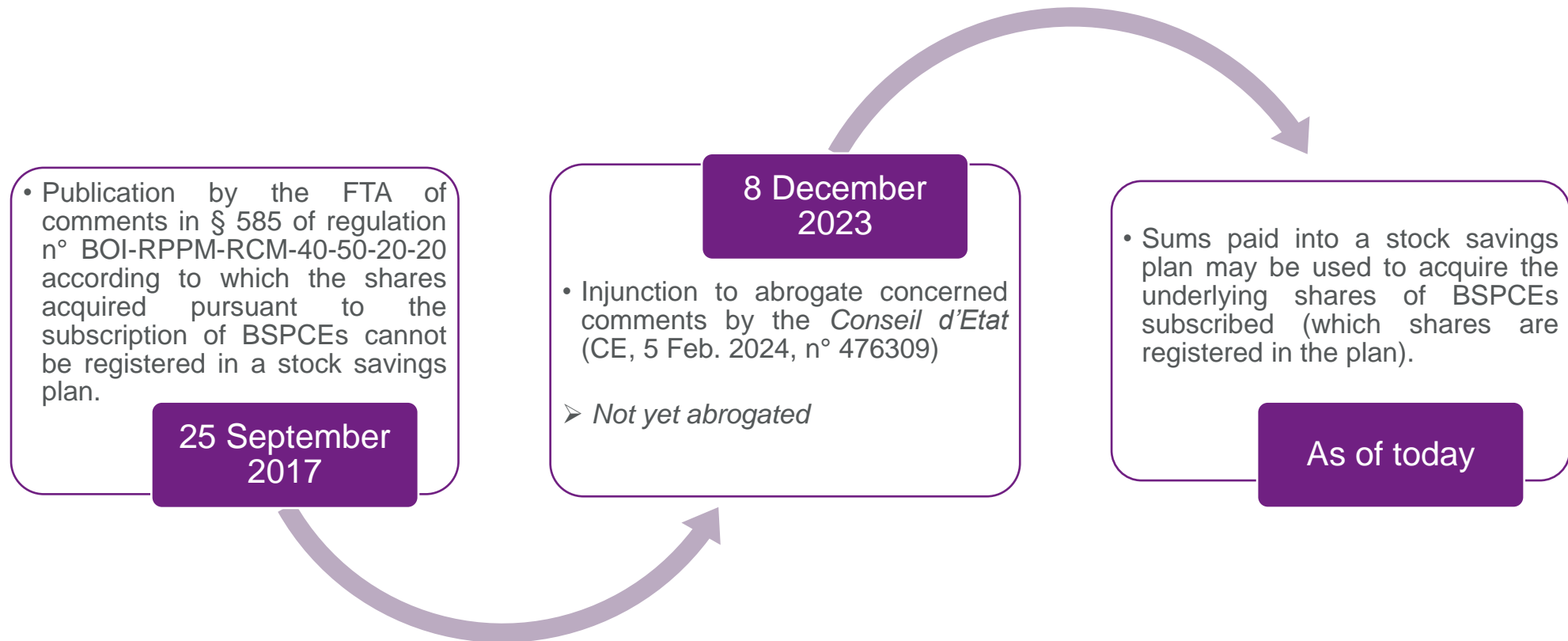
- **Possibility to benefit from the tax deferral regime**

- The regime under Article 150-0 B of the FTC provides that the taxation of the gain made by a taxpayer from a contribution of his shares in a company to another company (which he does not control) may be deferred provided some conditions are met ('**tax deferral regime**').
- On 25 May 2023, the FTA issued a regulation according to which the gain from the contribution of securities acquired after the subscription of BSPCE **could not benefit from the tax deferral regime**. Consequently, the contribution gain were to be taxed for the financial year of the share contribution.
- On 5 February 2024, the French supreme Administrative Court (*Conseil d'Etat*) **invalidated** the FTA's interpretation and held that the taxation of the contribution gain derived from the contribution of shares acquired after the subscription of BSPCE **may be deferred** under Article 150-0 B of the FTC.
- This decision should apply to another similar tax deferral regime applicable in case of contributions to companies that are controlled by the contributor (Article 150-0 B *ter* of the FTC).

# Management package

## Stock savings plan and BSPCE

- The French commercial code provides that BSPCEs cannot be registered in a **stock savings plan** (*Plan Epargne Actions*).
- The issue remained as to whether a person may acquire the **underlying shares** of subscribed BSPCEs registered in a stock savings plan.



# Thank you

**Sandra HAZAN**

Partner

+33 1 42 68 47 85

[sandra.hazan@dentons.com](mailto:sandra.hazan@dentons.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:**

**11. FRANKFURT  
INTERNATIONAL  
TAX FORUM**