



Neue Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht

<Ein Schnelldurchlauf in 30 Minuten!>

6. Juli 2017, Berlin



Agenda

1	Kehrtwende: “Das Finale der finalen Verluste” (?)
2	Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne: SBV II, SBE und SBA beim ausländischen Mitunternehmer
3	Einschränkungen bei Anrechnung und Abzug ausländischer Ertragsteuern
4	Einlagerückgewähr bei Drittstaaten-Beteiligungen
5	Hinweise auf neue EuGH-Vorlagen: § 7 Abs. 6 und 6a AStG, § 9 Nr. 7 GewStG und § 6a GrEStG

I. Kehrtwende: Das Finale der finalen Verluste (?)

- **Kurzes Resümee zu EuGH v. 7.12.2015 C-388/14, Timac Agro Deutschland**
- **Deckt sich das noch mit der Rspr. des BFH, zuletzt v. 5.2.2014, I R 48/11?**
- **Antwort durch BFH v. 22.2.2017 I R 2/15:**

Nein = Aufgabe der bisherigen Spruchpraxis → Das „Finale der finalen Verluste“ kraft sog. acte claire-Auslegung: Symmetrisch“ freigestellte Verluste und innerstaatliche Verluste sind zweierlei und müssen nicht gleichbehandelt werden

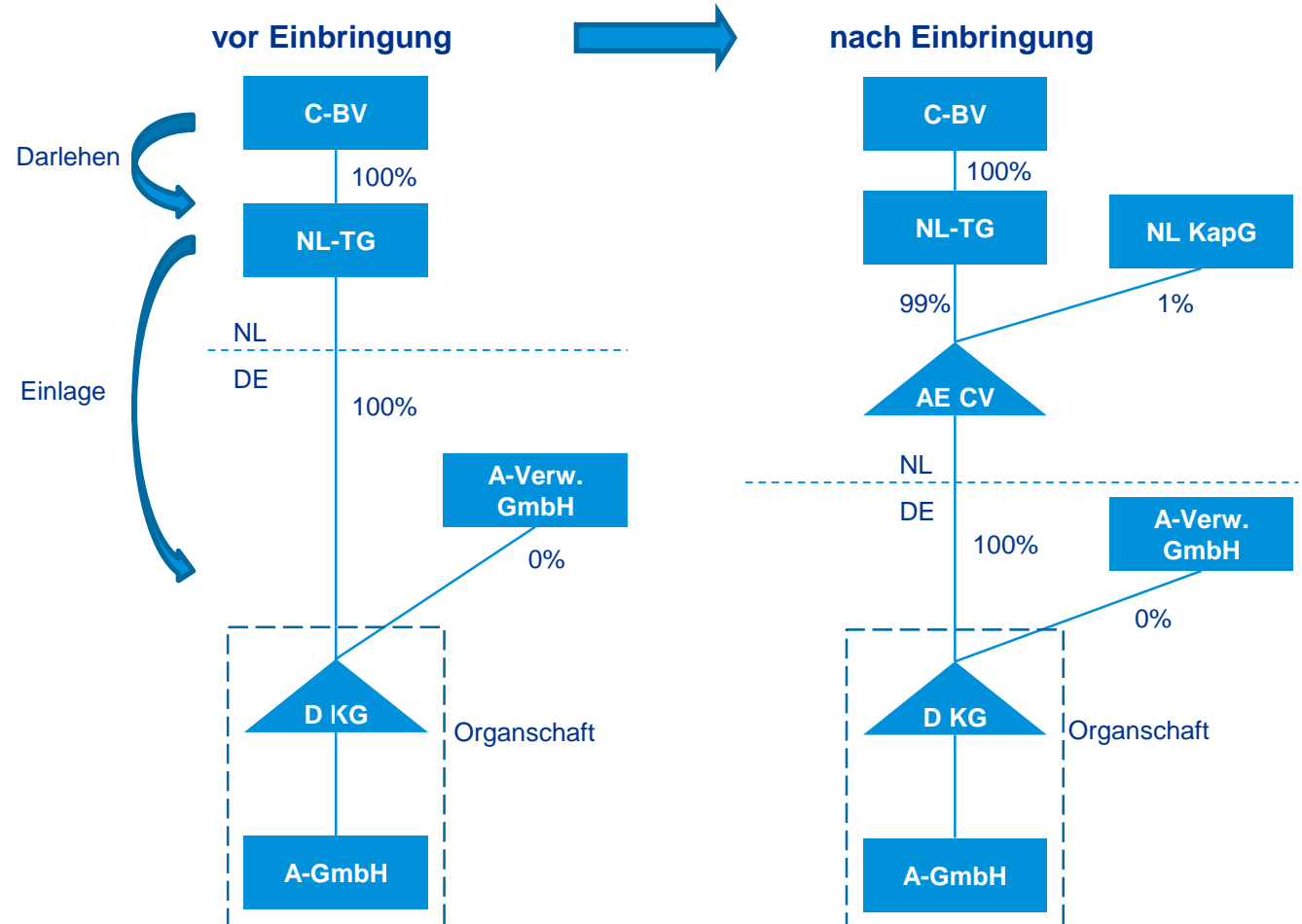
- Eindeutiger Paradigmenwechsel!
- Was ist, wenn mittels einer unilateralen Switch over-Klausel auf die Anrechnungsmethode übergewechselt wird?
- Oder gibt es denn doch noch irgendwann eine EuGH-Vorlage durch ein FG oder ein Gericht eines anderen Mitgliedstaats zur abschließende Klärung durch den EuGH selbst als „authentischen Interpreten“? → Mittlerweile ist das schon der Fall: **EuGH C-650/16 auf Ersuchen des (dän.) Øestre Landsret v. 19.12.2016 A/S Bevola und Jens W. Trock ApS ./.** **Skatteministeriet**

II. Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne: SBV II, SBE und SBA beim ausländ. Mitunternehmer

BFH v. 25.10.2016 I R 92/12 (im wesentlichen inhaltsgleich: BFH v. 12.10.2016 I R 93/12):

Sachverhalt:

- 2002: C-BV gewährt Darlehen an NL-TG zur Finanzierung einer Einlage in D-KG
- Darlehen stellt negatives SBV II der NL-TG bei der D-KG dar; die Zinsen sind SBA
- 2004: Einbringung der Anteile an D-KG durch NL-TG in eine niederländische KG (AE CV) gegen Gewährung von Anteilen



II. Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne: SBV II, SBE und SBA beim ausländ. Mitunternehmer

Entscheidungsgründe:

- **Nationales Recht: SBV II** auch nach Einbringung (mittelbar Beteiligter steht unmittelbar Beteiligtem gleich; § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)
- **Zuordnung des Finanzierungsaufwands:** Inländische Einkünfte aufgrund inl. BS (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und idZ **Veranlassung** durch die Inlands-BS (Stärkung der Beteiligung; wirtschaftliche Zurechnung, § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG)
- **Abkommensrecht:** Keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch das **DBA-NL 1959:**
 - Über die Frage, ob **Unternehmensgewinne** vorliegen, entscheidet allein das Recht des Anwenderstaats → **anwenderstaatsorientierte Betrachtungsweise** (std. Rspr., s. zuletzt BFH v. 21.1.2016 I R 49/14).
 - Auch mehrstöckige PersGes.-Strukturen ‚generieren‘ BS des Mitunternehmers iSv. Art. 5 OECD-MA
 - **Problematisch** könnte der abkommenseigene Zuordnungsmaßstab des sog. BS-Vorbehalts sein, hier nach Art. 11 Abs. 4 DBA-NL. **Jedoch: Zum einen** ändert dieser Maßstab lt. BFH den Zuordnungsmaßstab nur für Aktiva, nicht für Passiva; da ein Gesellschafterdarlehen aber mit einer Gesamthandsverbindlichkeit korrespondiert, sei der BS-Vorbehalt nicht einschlägig. Letzten Endes könne das aber ohnehin offen bleiben, weil es – **zum anderen** – ohnehin an Zinseinkünften fehle, welche den BS-Vorbehalt erst auslösen; erzielt würden unmittelbar gewerbliche Einkünfte. Somit „entstehe“ SBV II ungeachtet DBA-NL und NL-Steuerrechts. § 50d Abs. 10 EStG laufe infolgedessen nach Voraussetzungen wie Rechtswirkung leer und sei daher nicht mehr zu prüfen.
- **Organschaft:** „Negative Einkünfte des Organträgers“ (**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG**) sind die konsolidierten Einkünfte nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft; keine „isolierte“ Verlustbetrachtung beim OT oder bei der OG

III. Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne: SBV II, SBE und SBA beim ausländ. Mitunternehmer

... „man könnte“, so meint *Wacker* (IStR 2017, 286), „von einem Lehrbuch- und Examensfall sprechen“ (= die armen Prüflinge). Zu seinen tatsächlichen und möglichen **Folgen** gehört:

- **SBV II: Veranlassungszusammenhang** ist uni- wie bilateral letzten Endes entscheidend; damit bestärkt der BFH einmal mehr den Aktionsradius des Veranlassungsprinzips, s. zuletzt zB bezogen auf § 34c Abs. 1 S. 4 EStG BFH v. 6.4.2016 I R 61/14.
 - **Aber offen:** Auch, wenn Ober-PersGes keine reine Holding, sondern **eigenaktiv** ist? Greift dann nicht doch der BS-Vorbehalt?
- **Prinzipielle Gleichstellung der mehrstufigen PersGes-Kette** mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG
 - **Aber offen: Gehen Darlehen, die zum** Erwerb von MU-Anteilen an der OberPersGes aufgenommen werden, anteilig in das (S)BV der UnterPersGes. ein („Durchstockung“)? **BFH:** Vorrang von negativem SBV II jedenfalls dann, wenn die doppelstöckige Struktur erst *nach* der refinanzierten Einlage entsteht und der Finanzierungs-/Veranlassungszusammenhang des Darlehens voll gewahrt bleibt.
- **Zinsabzug**
 - Von 2017 an wird SBA-Abzug durch den durch das Anti-BEPS-I-Gesetz eingeführten **§ 4i EStG** untersagt
 - Vertreter der Finanzbehörde (z.B. *Hruschka*, IStR 2014, 785, 792) ordnen Refinanzierungsdarlehen seit Einführung des AOA in Art. 7 OECD-MA in 2010 und Streichung von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2008 stets dem Stammhausstaat zu, aber zweifelhaft, ob das an der Veranlassungszuordnung etwas ändert.
 - Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG auf SBV II ist ohnehin fraglich (jedenfalls umstr.)
- **§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG**
 - **OT:** Konsolidierte Einkünfte; **OG:** Eigene Einkünfte
 - **Nicht entschieden: (1)** Verstoß gegen Rückwirkungsverbot (anzuwenden in allen „offenen Fällen“? **(2)** Anwendung auch auf Personengesellschaften? **(3)** Anwendung bei DBA-Anrechnungsmethode?

III. Einschränkungen bei Anrechnung und Abzug ausl. Ertragsteuern

1. BFH v. 6.4.2016 I R 61/14: Begriff "Wirtschaftlicher Zusammenhang" in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG und Begrenzung des Anrechnungshöchstbetrags

Sachverhalt:

- Inländischer VVaG bildete Deckungsrückstellungen sowie Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen. Er erzielte laufende Kapitalerträge, auch ausländische.
- Das FA rechnete die auf die letzteren Kapitalerträge entfallenden ausländ. Ertragsteuern an, kürzte aber den nach § 34c Abs. 1 S. 2 EStG zu berechnenden Anrechnungshöchstbetrag nach § 34c Abs.1 S. 4 EStG um **in wirtschaftlichem Zusammenhang damit stehende Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen**.
- Dazu gehörten auch Teile der rechnungsmäßigen und der außerrechnungsmäßigen Zinsen, welche der VVaG bei der Zuführung zu der Alterungs- bzw. Deckungsrückstellung und der Rückstellung für Beitragsrückerstattung berücksichtigt habe, sowie ein Teil der von der Klägerin für die Verwaltung von Kapitalanlagen aufgewandten Kosten.

IV. Einschränkungen bei Anrechnung und Abzug ausl. Ertragsteuern

Entscheidung:

- Es genüge nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG ein wirtschaftl. Zusammenhang. Für die Zuordnung gelte wiederum das steuerrechtl. **Veranlassungsprinzip** als „das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen“.
- Einer unmittelbaren“ Zuordnung bedürfe es nicht. Daß die Anrechnungsbegrenzung bereits auf „Einkünften“ aufsetzt, problematisiert der BFH nicht.
- Er hält die Zuordnungsmaßstäbe und die Anrechnungsreduktion wohl für verfassungs- wie unionsrechtl. zweifelsfrei (= das ist höchst krit. → EFTA-G v. 7.5.2008 E-7/07, Seabrokers und grds. Gleichbehandlung bei der Anrechnungsmethode).

Folge:

- Weites Verständnis der Anrechnungsreduktion; noch offen ist, wie es sich bei Gemeinkosten verhält
- Ähnliche Probleme stellen sich zB beim gewerbesteuerrechtl. Schachtelprivileg nach § 9 Nr., 2a S. 3 und Nr. 7 S. 2 GewStG

III. Einschränkungen bei Anrechnung und Abzug ausl. Ertragsteuern

2. BFH v. 2.3.2016 I R 73/14: Abzug ausländischer Steuern in Mißbrauchsfällen

Sachverhalt:

Der im Inland ansässige A ist Alleingesellschafter der A-NV mit Sitz auf den niederländischen Antillen. Die A-NV ist Alleingesellschafterin der in den Niederlanden ansässigen A-B.V., die wiederum Alleingesellschafterin der A-GmbH ist, deren alleiniger Geschäftsführer der A ist. Als die A-GmbH an die A-B.V. eine Dividende ausschüttet und die A-B.V. diese an die A-NV weitausschüttet, fällt in den NL eine Abzugssteuer iHv. 200.000 € an. Das FA beurteilt die Zwischenschaltung der A-B.V. und der A N.V. als mißbräuchlich und rechnet dem A die Dividende der A-GmbH unmittelbar zu. Es versagt A zugleich Anrechnung/Abzug der NL-Abzugsteuern.

Entscheidung:

Ein Abzug ausländ. Steuern gemäß § 34c Abs. 3 EStG setze die Identität des zur deutschen und zur ausländ. Steuer herangezogenen Steuersubjekts voraus. Verschiebe sich die Zurechnung nach § 42 AO scheidet ein Abzug folglich aus.

Kritik:

- Das ist krit. zu sehen, weil der Anteilseigner die ausländ. Steuer bei unmittelbarer Zurechnung der Einkünfte abziehen dürfte. Insoweit ist die ausländ. Steuer in eine solche des StPfl. umzudeuten; der Rechtsgedanke des § 42 Abs. 1 S. 3 AO ist zu Ende zu denken. Allerdings sind dabei die tatsächlichen Gegebenheiten hinzunehmen, und dazu gehört dann auch der Umstand der ausländ. Steuerbelastung, die nicht „überkonsequent“ just wg. jener Mißbräuchlichkeit ignoriert werden kann.
- Fraglich ist auch, ob tatsächlich zwingend eine Steuersubjektidentität gefordert werden kann, s. zB § 19 KStG/Organschaft, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO/Treuhand)

Folge:

„Faktisch“ dürften die „Messen aber gesungen“ sein.

IV. Einlagenrückgewähr bei Drittstaaten-Beteiligungen

BFH v. 13.7.2016 VIII R 47/13:

Sachverhalt:

- Im Inland ansässige Klägerin hielt Aktien an einer US-amerikanischen Gesellschaft A
- Gesellschaft A gliederte die Beteiligung an der Gesellschaft B aus (sog. Spin-off)
- Für jede Aktie an Gesellschaft A erhielten die A-Aktionäre eine Aktie an Gesellschaft B

Entscheidung:

- Zuteilung der B-Aktien als Sachausschüttung grds. **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 20 Abs. 1 S. 1 EStG)
- Jedoch sei zu prüfen, ob eine nicht steuerbare Einlagerückgewähr (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) vorliege
 - § 27 KStG: Einlagenrückgewähr von inländischen oder EU-Gesellschaften
 - **Folge:** Leistungen von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften stets **steuerbare Einkünfte**
 - Dies sei **verfassungswidrig** (Gleichheitsgebot) und **unionsrechtswidrig** (Kapitalverkehrsfreiheit)
- Rückverweisung an das FG; Parallelurteil, **BFH v. 13.7.2016, VIII R 73/13** (ebenfalls Spin-off in USA, Streitjahr: 1998, d.h. vor § 27 Abs. 8 KStG)
 - "**Rechtsvergleichende Qualifizierung** der ausländischen Einkünfte **nach deutschem Recht** vorzunehmen, (?)"
 - Vergleichbarkeit mit **Dividende:** Zahlung aus laufenden oder angesammelten **Jahresüberschüssen**
 - **Einlagerückgewähr** kann u.a. dann vorliegen, wenn "die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen"

IV. Einlagenrückgewähr bei Drittstaaten-Beteiligungen

Folgen:

- Nicht steuerbare Einlagenrückgewähr auch von Drittstaatengesellschaften möglich
- Kein formales Feststellungsverfahren des steuerlichen Einlagekontos erforderlich; aber: **Nachweispflicht** beim StPfl, daß Einlagerückgewähr vorliegt.

• Problem:

- Offenbar bezogen auch auf das zugrunde liegende ausländ. Recht, jedoch (?) auf Basis der deutschen Rechtserfordernisse → Widerspruch zu BFH v. 20.10.2010 I R 117/08 (?) → weiterhin anhängige Rev. I R 15/16 gegen FG Münster v. 19.11.2015 9 K 1900/12 K
- Gefahr des sog. „**Meilicke**“-Effekts: **Faktische Nichterweislichkeit** der tatsächlichen Gegebenheiten
- Art. 3 GG als „kleiner Bruder“ der Kapitalverkehrsfreiheit (so Schönfeld, IStR 2017, 486, [allerdings in nicht „gerechter Sprache“]): Was ist allgemein mit der sog. Umgekehrten Inländerdiskriminierung?
- Was ist mit dem Stpfl. nachteiligen Konsequenzen, zB bei rechtsbegründenden Situationen wie nach **§ 17 Abs. 4 EStG, § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. UmwStG**? Ist § 27 KStG auch hier nicht anwendbar?
- Ist § 27 Abs. 8 KStG für Drittstaaten allg. unanwendbar, zB iZm. **§ 7 Abs. 2 Nr. 2 KapErhStG**? Liegt kein Fall des § 27 Abs. 8 KStG vor, sind Nennkapitalrückzahlungen hiernach steuerfrei. Bleibt es dabei?

IV. Einlagenrückgewähr bei Drittstaaten-Beteiligungen

- **Problem:**

- Überdies: **FG Münster v. 22.11.2016 6 K 2548/14:**
 - Das von § 27 Abs. 8 KStG vorgesehene Verfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen von Gesellschaften aus einem anderen EU-Staat verstößt weder gegen Verfassungsrecht noch gegen europäisches Recht.
 - MaW: Die Jahresfrist des § 27 Abs. 8 KStG geht aus Sicht des FG infolge der „**Verfahrensautonomie**“ der Mitgliedstaaten in Ordnung. Sie verstoße ebenso wie das Antragserfordernis weder gegen das Äquivalenzprinzip noch gegen den Effektivitätsgrundsatz. Auch ein Billigkeitserweis scheidet aus.
- Und schließlich und ganz grundsätzlich: Einlagerückgewähr und nachträglich „erhellende“ Erkenntnis, zB einer vGA (abl. Sächs. FG v. 8.6.2016 2 K 1860/15, Rev. anh. I R 45/16).

1. **BFH v. 12.10.2016 I R 80/14**: Verstößt die Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter nach § 7 Abs. 6 und 6a AStG im Drittstaatenfall gegen die Kapitalverkehrsfreiheit?

Sachverhalt:

- Inländische GmbH im **Streitjahr 2006** zu 30% an schweizerischer AG beteiligt
- AG erzielte Einkünfte aus erworbenen Drittforderungen, die in der Schweiz einer niedrigen Besteuerung unterlagen

Entscheidung:

- Einkünfte der Y-AG sind der inländischen GmbH als **Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter** i.S.v. § 7 Abs. 6 und 6a AStG (u.a. Halten und Verwalten von Forderungen) hinzuzurechnen
- Motivtest/Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG weder **zeitlich** (gilt für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erst für nach dem 31.12.2012 beginnende Wj.) noch **sachlich** (Y-AG keine EU-/EWR-Gesellschaft) anwendbar
- **Kapitalverkehrsfreiheit** anwendbar (Drittstaatenfälle); wird auch nicht durch Niederlassungsfreiheit verdrängt, da § 7 Abs. 6 AStG bereits ab 1% (ggf. auch weniger als 1%) anwendbar; dabei sei unbeachtlich, daß hier eine tatsächliche Beteiligung in Höhe von 30% vorlag
- **Beschränkung** der Kapitalverkehrsfreiheit wegen Schlechterstellung gegenüber Beteiligungen an Inlandsgesellschaften
- **Rechtfertigung** sei fraglich, insb. ob EuGH-Rechtsprechung zu Cadbury Schweppes betreffend die Niederlassungsfreiheit auch auf die Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaatenfälle übertragbar, und wenn, welche Anforderungen an die „Künstlichkeit“ zu stellen sind
- Fraglich, ob es „spezielle“ Drittstaaten-RFG gibt (zB Steueraufsicht, fehlende Auskunft auf Gegenseitigkeit) → „Hineinkaufen“ in den „Marktzugang“ „durch die Hintertür“ (vgl. EuGH v. 13.11.2012 C-35/11 Test Claimants in the FII Litigation)?
- Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zulässig, wenn **Stillhalteklausele** anwendbar; § 7 Abs. 6 AStG bestand bereits vor dem 31.12.1993; fraglich, ob Norm bis zum Streitjahr 2006 im wesentlichen unverändert geblieben ist

Folgen:

- Übertragbarkeit auf **andere passive Tätigkeiten** könnte an der 50%-Hürde des § 7 Abs. 2 AStG scheitern (Vorrang der Niederlassungsfreiheit, die keine Drittstaaten schützt)

2. FG Münster v. 20.9.2016 9 K 3911/13 F: Verstößt das internationale gewerbsteuerliche Schachtelprivileg zu § 9 Nr. 7 GewStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit?

Sachverhalt:

- Deutsche KapGes (OG) war an australischer Tochter-Holdinggesellschaft (Holding-Ltd.) beteiligt; Holding-Ltd. hielt 100%-Beteiligungen an Gesellschaften in Australien und den Philippinen (D-Inc.)
- Dividende der D-Inc. an Holding-Ltd. in 2009; Holding-Ltd. leitet Gewinnausschüttung der D-Inc. im selben Jahr (2009) weiter an OG und schüttet weitere Gewinnvorträge aus vorangegangenen Jahren an OG aus
- Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg für durchgeleitete Dividende 2009 erfüllt (Enkelprivileg, § 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG)
- Bezüglich der anderen Dividenden fehlt jedoch aktive Tätigkeit gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG

Entscheidung:

- Verstoß gegen **Kapitalverkehrsfreiheit** (Drittstaatenfälle); keine Verdrängung durch Niederlassungsfreiheit, da § 9 Nr. 7 GewStG bei Drittstaatenbeteiligungen eine Mindestbeteiligung von 15 % erfordert → bei 15% kein beherrschender Einfluß
- Schlechterstellung gegenüber inländischen Dividenden (§ 9 Nr. 2a GewStG) und ausl. Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG)
- Keine Rechtfertigung aufgrund Mißbrauchsbekämpfung, da kein Bezug zur Niedrigbesteuerung im Ausland (wie bei Hinzurechnungsbesteuerung)

Folgen:

- **Keine Auswirkungen**, sofern Voraussetzungen für **Landes- oder Funktionsholdingprivileg** (§ 9 Nr. 7 Satz 1 Nr. 1, 2 GewStG) oder **Enkelprivileg** (§ 9 Nr. 7 Satz 4 GewStG) erfüllt sind
- **Keine Auswirkungen** auf **EU-Fälle**, da Aktivität dort nicht erforderlich
- **Keine Aussagen** zum **Zeitraumerfordernis** (Auslandsdividenden: "...seit Beginn des EZ..."; Inlands/EU-Dividenden: "...zum Beginn des EZ...")

3. BFH v. 30.5.2017 II R 62/14: Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG als unionsrechtliche Beihilfe?

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahingehend auszulegen, daß eine nach dieser Vorschrift verbotene Beihilfe vorliegt, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats Grunderwerbsteuer für einen steuerbaren Erwerb aufgrund einer Umwandlung (Verschmelzung) nicht erhoben wird, falls am Umwandlungsvorgang bestimmte Rechtsträger (herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft) beteiligt sind und die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft in Höhe von 100 % innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang besteht?

Folgen: „Offenhalten“!



Vielen Dank

Ihr Ansprechpartner



Prof. Dr. Dietmar Gosch

RA StB Vorsitzender Richter am BFH a.D. Of Counsel

T +49 40 32015-4124

T +49 89 9282-1377

M +49 174 3005664

dgosch@kpmg.com

KPMG AG

Ludwig-Erhard-Straße 11 – 17

20459 Hamburg



www.kpmg.de/socialmedia

www.kpmg.de

© 2017 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative ("KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.