

BFH: Allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall

Aktuell: Mit Schreiben vom 17.03.2021 hat sich das BMF zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 - 14 AStG unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung geäußert. Das BMF formuliert Anforderungen, die an den Entlastungsbeweis gemäß § 8 Abs. 2 AStG zu stellen sind, und verfügt zudem, dass der Maßstab des § 8 Abs. 2 AStG sowohl für EU/EWR- als auch für Drittstaatenfälle gelten soll.

BMF, Schreiben vom 17.03.2021, IV B 5 - S 1351/19/10002 :00, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 18.12.2019, I R 59/17

Auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG im Drittstaatenfall ist an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen. Dies hatte der BFH bereits für die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 7 Abs. 6 und 6a AStG a.F. in einem Drittstaat mit Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19) entschieden. Sind die deutschen Steuerbehörden aufgrund des Informationsaustausches mit den Steuerbehörden im Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft im Rahmen der EU-Amtshilferichtlinie in der Lage zu überprüfen, dass die Beteiligung an der Zwischengesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht, liegt eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor und eine Hinzurechnungsbesteuerung hat zu unterbleiben.

Sachverhalt

Zwei im Inland ansässige GmbHs waren in den Streitjahren zu 0,0037% bzw. zu 99,9963% an der Holding-Kft, einer ungarischen Kapitalgesellschaft, beteiligt. Die Holding-Kft hielt wiederum Beteiligungen an zahlreichen in Ungarn operativ tätigen Gesellschaften, gegenüber welchen sie u.a. zentrale Dienstleistungen (u.a. Hilfeleistungen bei der Eröffnung und Expansion des ungarischen Unternehmens, Einkaufs- und Vertriebsberatung) erbrachte. Den überwiegenden Teil ihrer Einkünfte erwirtschaftete die Holding-Kft in den Wirtschaftsjahren 2000 bis 2003 im Zusammenhang mit der Vergabe von Darlehen an die Tochtergesellschaften.

Ungarn ist erst am 01.05.2004 der EU beigetreten und war somit in den Streitjahren ein Drittstaat.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die mit der Erbringung von Dienstleistungen erzielten Einkünfte aktive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG darstellen und folglich nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterlägen. Dagegen seien die Einkünfte aus der Darlehensvergabe als passive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen. Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg.

Hintergrund: BFH-Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19)

Der BFH hat mit Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19, siehe [Deloitte Tax-News](#)) in einem ersten Schritt entschieden, dass die sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 64 Abs. 1 AEUV) im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung seit 2001 keine Anwendung mehr findet (vgl. EuGH-Urteil vom 26.02.2019, C-135/17). Die sog. Standstill-Klausel erlaubt es den Mitgliedstaaten, bestimmte Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten, die vor einem bestimmten Stichtag (31.12.1993) bereits in Kraft waren, beizubehalten. Nach dem BFH scheidet die Anwendbarkeit der Standstill-Klausel im Urteilsfall für die Streitjahre 2005 und 2006 daran, dass das frühere System der Hinzurechnungsbesteuerung durch Gesetzesänderungen, die am 01.01.2001 in Kraft getreten sind, grundlegend geändert worden ist.

In einem nächsten Schritt entschied der BFH, dass die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 und 6a AStG a.F.) einer in einem Drittstaat (hier: Schweiz) ansässigen Zwischengesellschaft zwar zu einer Beschränkung des

freien Kapitalverkehrs führt, jedoch grundsätzlich gerechtfertigt ist. Eine Rechtfertigung sieht der BFH allerdings dann nicht als gegeben an, wenn zwischen den beiden Staaten vertragliche Verpflichtungen bestehen, die es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen, die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die Drittstaatengesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Entscheidung

Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG für das Wirtschaftsjahr 2000/ Feststellungsjahr 2001 (siehe unter I.) zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte der Holding-Kft aus ihrer Kreditvergabetätigkeit der „allgemeinen“ Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 AStG unterliegen. Zwar liege eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor; diese sei allerdings für das Wirtschaftsjahr 2000/ Feststellungsjahr 2001 aufgrund der Anwendung der sog. Standstill-Klausel legitimiert. Im Gegensatz dazu, sind nach Ansicht des BFH die Einkünfte für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003/ Feststellungsjahre 2002 bis 2004 (siehe unter II.) nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sei für die Streitjahre 2001 bis 2003 nicht mehr durch die sog. Standstill-Klausel geschützt. Den deutschen Steuerbehörden sei es aufgrund der EU-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG) möglich gewesen Auskünfte von den ungarischen Steuerbehörden zur Tätigkeit der Holding-Kft zu erhalten. Anhaltspunkte für eine sog. künstliche Gestaltung lägen nicht vor. Folglich sei eine Hinzurechnungsbesteuerung für diese Streitjahre nicht mit dem Unionsrecht vereinbar.

I. Wirtschaftsjahr 2000/ Feststellungsjahr 2001

Vorrang des allgemeinen Hinzurechnungsstatbestands des § 7 Abs. 1 AStG vor § 7 Abs. 6 AStG

Sind die Voraussetzungen der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 AStG erfüllt, kommt der in § 7 Abs. 6 AStG enthaltene Regelung über die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter nach Auffassung des BFH keine selbständige Bedeutung mehr zu. Im zugrundeliegenden Streitfall sieht der BFH sämtliche Tatbestandsmerkmale der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG als erfüllt an.

Keine einheitliche Subsumtion unter den Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG

Im Streitfall könne die ausgeübte passive Kreditvergabetätigkeit nicht mit der (aktiven) Dienstleistungstätigkeit einheitlich unter den Aktivtatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG subsumiert werden, da bei funktionaler Betrachtung zwischen der von der Holding-Kft ausgeübten Dienstleistungs- und der Finanzierungstätigkeit kein hinreichend enger wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Die Kreditvergabe habe vielmehr ein erhebliches wirtschaftliches Eigengewicht.

Keine Anwendung des sog. Motivtests bzw. keine Berufung auf die EuGH-Rechtsprechung (Cadbury Schweppes)

Die in § 8 Abs. 2 AStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 geregelte Möglichkeit, den Gegenbeweis einer tatsächlichen Betätigung der ausländischen Gesellschaft zu führen (sog. Motivtest) sei in den Streitjahren noch nicht anwendbar.

Die Durchführung des Motivtests unter unmittelbarer Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil „Cadbury Schweppes“ vom 12.09.2006, C-196/04) komme auch nicht in Betracht, da Ungarn in den Streitjahren noch ein sog. Drittstaat war.

Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Standstill-Klausel legitimiert

Nach Auffassung des BFH führt die Hinzurechnung zwar zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs mit einem Drittstaat i.S. von Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 63 AEUV). Diese Grundfreiheit finde indes im Hinblick auf die im Wirtschaftsjahr 2000 von der Holding-Kft erzielten und im Feststellungsbescheid für das Jahr 2001 erfassten Zwischeneinkünfte wegen der sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 64 Abs. 1 AEUV) keine Anwendung. Die Standstill-Klausel sei insoweit einschlägig, weil die maßgeblichen Vorschriften des AStG, insbesondere §§ 7, 8, 10 AStG, bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs 2000 der Holding-Kft unverändert geblieben sind (vgl. zu Einzelheiten BFH-Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19).

II. Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003/ Feststellungsjahre 2002 bis 2004

Übertragung der zu Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall

ergangenen Rechtsprechung auf die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung

Der BFH beruft sich auf seine Rechtsprechung, die zu einer in der Schweiz ansässigen Zwischengesellschaft mit Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 und 6a AStG a.F.) ergangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19) und folgert, dass für die vorliegend streitigen Zwischeneinkünfte einer ungarischen Kapitalgesellschaft nichts anderes gelte.

Zwar betreffe das BFH-Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19) die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 und 6a AStG a.F.), während es sich vorliegend um die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 1 AStG) handele. Diesem Unterschied komme für die unionsrechtliche Beurteilung jedoch keine ausschlaggebende Bedeutung zu. Vielmehr sei auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung in der vorliegenden Drittstaatenkonstellation an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen. Diese Grundfreiheit werde nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt. Eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, falle in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit. Hingegen seien nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen.

Standstill-Klausel greift nicht: Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar

Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19) führt der BFH aus, dass die in Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 64 Abs. 1 AEUV) enthaltene Standstill-Klausel im Streitfall für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003/ Feststellungsjahre 2002 bis 2004 nicht anwendbar ist, weil die maßgeblichen Vorschriften des AStG durch das am 01.01.2001 in Kraft getretene Steuersenkungsgesetz in wesentlichen Punkten geändert wurden.

Keine Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Nach den im BFH-Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19) entwickelten Rechtsgrundsätzen kommt es für die Frage der Rechtfertigung der Beschränkung maßgeblich darauf an, ob im Hinblick auf die im Streitfall zu beurteilenden Zwischeneinkünfte eine vertragliche Verpflichtung Ungarns gegenüber den deutschen Finanzbehörden besteht, die es ermöglichen würde, die Richtigkeit der Angaben in Bezug auf die Drittstaatengesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Aufgrund der von den Mitgliedstaaten der EU verpflichtend bis zum 01.01.2013 umzusetzenden Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG) geht der BFH davon aus, dass eine solche vertragliche Verpflichtung – wie im BFH-Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19) gefordert – im Streitfall vorliegt. Ungarn durfte gemäß Art. 18 Abs. 3 Amtshilferichtlinie unter bestimmten Voraussetzungen die Übermittlung der Informationen verweigern, wenn diese Informationen vor dem 01.01.2011 liegende Besteuerungszeiträume betreffen. Nach dem BFH stehen aber auch solche punktuelle, abstrakt existierende Auskunftsverweigerungsrechte des ersuchten Staates, die im internationalen Auskunftsverkehr üblich seien, der geforderten tatsächlichen Ermöglichung einer Überprüfung durch die deutschen Steuerbehörden nicht entgegen.

Weiter nimmt der BFH auf der Grundlage der bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG an, dass die Beteiligung der inländischen GmbHs an der Holding-Kft nicht auf einer sog. künstlichen Gestaltung beruhen.

Folglich stelle die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003/ Feststellungsjahre 2002 bis 2004 eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar. Die Einkünfte der inländischen GmbHs aus der Darlehensvergabe unterliegen demnach nicht der Hinzurechnungsbesteuerung.

Anmerkung

ATAD-Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie („ATAD“) soll das bisherige Konzept der Inländerbeherrschung aufgegeben und durch ein Beherrschungskonzept ersetzt werden (siehe [Deloitte Tax News](#)). Nach der Begründung zum BMF-Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz vom 24.03.2020 hat dieses Beherrschungskonzept zur Folge, dass die Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall

keinen europarechtlichen Bedenken ausgesetzt ist, da in derartigen Beherrschungssachverhalten Prüfungsmaßstab allein die Niederlassungsfreiheit ist, deren Geltung auf EU- und EWR-Sachverhalte beschränkt ist (vgl. BMF-Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz vom 24.03.2020, S. 86).

Folglich könnte die „allgemeine“ Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG aufgrund des Beherrschungskonzepts nach erfolgter ATAD Umsetzung in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen. Da die Niederlassungsfreiheit nicht auf Drittstaaten Anwendung findet, könnte die „allgemeine“ Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall mit dem Unionsrecht vereinbar sein und zur Anwendung kommen, auch wenn nachweisbar (und von den Steuerbehörden überprüfbar) die Beteiligung an der Zwischengesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Betroffene Normen

§ 7 Abs. 1 und 6 AStG, § 8 Abs. 1 AStG, Art. 56 Abs. 1, Art. 57 Abs. 1 EG, Art. 63 Abs. 1, Art. 64 Abs. 1 AEUV

Streitjahr 2001-2004

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 27.04.2015, 7 K 2819/12, EFG 2015, S. 1344

Fundstellen

BMF, Schreiben vom 17.03.2021, IV B 5 - S 1351/19/10002 :00, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 18.12.2019, I R 59/17, BStBl. II 2021, S.270

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19 (I R 80/14), BFH/NV 2019, S. 1376, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 26.02.2019, C-135/17, IStR 2019, S. 347, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 12.09.2006, C-196/04, IStR 2006, S. 670

EU-Amtshilferichtlinie, Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.