

BFH: 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 22.05.2019, I R 11/19 (I R 80/14)

Die Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit Direktinvestitionen hinsichtlich einer in einem Drittstaat ansässigen Zwischengesellschaft beschränkt zwar die Kapitalverkehrsfreiheit, ist aber grundsätzlich gerechtfertigt. Eine Rechtfertigung ist allerdings dann nicht gegeben, 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.

Sachverhalt

Eine im Inland ansässige GmbH war zu 30 % an einer Schweizer AG beteiligt. Diese erzielte Einkünfte aus abgetretenen Geldforderungen, die als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter gemäß § 7 Abs. 6 und 6a AStG bei der GmbH der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden.

Bisheriger Verfahrensverlauf

Der BFH hatte Zweifel daran geäußert, ob die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter von Drittstaatengesellschaften beim inländischen Anteilseigner ohne die Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Drittstaat mit der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 Abs. 1 AEUV vereinbar und folglich anwendbar ist (BFH, Beschluss vom 12.10.2016, I R 80/14, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Der EuGH hat sich daraufhin dahingehend geäußert, dass er in den entsprechenden Vorschriften des AStG – vorbehaltlich des Ergebnisses weiterer vom BFH noch vorzunehmender Prüfungen – keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sieht (EuGH, Urteil vom 26.02.2019, C-135/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Dem BFH war es vom EuGH überlassen worden, endgültig zu klären, ob hinsichtlich der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung bei sog. Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter nach § 7 Abs. 6 und 6a AStG die Voraussetzungen der „Stillhalteklausele“ (Art. 64 AEUV) erfüllt sind und – falls dies nicht der Fall ist – ob hinreichende Amtshilfemöglichkeiten im Verhältnis zur Schweiz gegeben sind.

Entscheidung des BFH

Der BFH kommt nun zu dem Ergebnis, dass die aus den abgetretenen Forderungen resultierenden Einkünfte der schweizerischen AG als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S. von § 7 Abs. 6 und 6a AStG 2006 zu beurteilen sind. Der Hinzurechnung dieser Einkünfte stehe im Streitfall die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegen.

Standstill-Klausel greift nicht: Kapitalverkehrsfreiheit ist anwendbar

Die aufgrund des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000 erfolgten Änderungen des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung haben – ungeachtet dessen, dass die Änderungen mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001 wieder rückgängig gemacht worden sind – nach Ansicht des BFH dazu geführt, dass die zum maßgebenden Stichtag (31.12.1993) bestehende Beschränkung des Kapitalverkehrs nicht ununterbrochen fortbestanden hat. Dies habe zur Folge, dass die sog. Standstill-Klausel des

Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 64 Abs. 1 AEUV) keine Anwendung mehr finde und die Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit Direktinvestitionen hinsichtlich einer in einem Drittstaat ansässigen Zwischengesellschaft sich fortan an der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt: Art. 63 Abs. 1 AEUV) messen lassen müsse.

Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Die Hinzurechnung der im Streitfall festgestellten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter führt zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs mit einem Drittstaat, die der EuGH grundsätzlich als gerechtfertigt ansieht (vgl. EuGH-Urteil vom 26.02.2019, C-135/17).

Der EuGH hat dem BFH aufgetragen im konkreten Fall zu prüfen, ob zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz vertragliche Verpflichtungen bestehen, die es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen, ggf. die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die in der Schweiz ansässige Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht. Sofern es an einem solchen vertraglichen Rahmen fehlt, sei davon auszugehen, dass die Kapitalverkehrsfreiheit den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran hindert, eine Regelung wie die in Frage stehende anzuwenden. Sollte sich dagegen herausstellen, dass solche vertraglichen Verpflichtungen existieren, müsse der Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden, die etwaigen wirtschaftlichen Gründe für seine Investition in dem betreffenden Drittland darzutun, ohne übermäßigen Verwaltungszwängen unterworfen zu werden (vgl. EuGH-Urteil vom 26.02.2019, C-135/17).

Kein Bestehen einer vertraglichen Verpflichtung zur Verifikation der Richtigkeit der Angaben

Im Streitfall betreffend den Zeitraum 2005/2006 hat nach Ansicht des BFH keine vertragliche Verpflichtung der Schweiz gegenüber den deutschen Steuerbehörden bestanden, die es ermöglichen würde, die Richtigkeit der Angaben der GmbH in Bezug auf die Verhältnisse der AG und die Umstände, denen zu Folge die Beteiligung der GmbH an dieser Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht, zu überprüfen. Die Hinzurechnung der im Streitfall festgestellten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sei daher gerechtfertigt und verstoße nicht gegen Unionsrecht.

- *Große Auskunfts Klausel*

In Art. 27 DBA-Schweiz 1971/2010 ist zwar eine sog. "große" Auskunfts Klausel implementiert worden. Danach tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung [...] voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Diese Bestimmung ist jedoch in Bezug auf den im Streitfall relevanten Zeitraum nicht anwendbar, so der BFH.

- *Kleine Auskunfts Klausel*

Folglich gelte für Informationen über die in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft nur die „kleine“ Auskunfts Klausel nach Art. 27 DBA-Schweiz 1971/2002, nach der lediglich zur Durchführung des DBA notwendige Auskünfte ausgetauscht werden können. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung handele es sich aber um eine unilaterale Maßnahme der Bundesrepublik Deutschland, die durch die DBA nicht berührt werde. Daher kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die kleine Auskunfts Klausel den deutschen Finanzbehörden keine hinreichend sichere Möglichkeit, die Richtigkeit von Angaben über die Verhältnisse der schweizerischen Kapitalgesellschaft zu prüfen, gewährleistet.

- *Gegenseitige Amtshilfe*

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen kommt nach Ansicht des BFH als Rechtsgrundlage für ein den Streitfall betreffendes Auskunftsersuchen an die Schweiz ebenfalls nicht in Betracht. Die Schweiz hat bei Hinterlegung ihrer Ratifizierungsurkunde erklärt, dass sie keine Amtshilfe in Bezug auf Steuerforderungen leiste, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Übereinkommens für die Schweiz (01.01.2017) bestehen. Bei der vorliegend streitigen Hinzurechnung handele es sich aber um Steuerforderungen, hinsichtlich derer die Schweiz nach dem vorgenannten Übereinkommen nicht zum Informationsaustausch verpflichtet ist.

Betroffene Norm

§ 7 Abs. 6 und 6a AStG, § 8 Abs. 2 AStG

Streitjahre 2005, 2006

Anmerkung

Bedeutung des Urteils für die aktuelle Rechtslage und Praxishinweis

Für den Streitfall und den maßgeblichen Zeitraum 2005/2006 verneint der BFH in seinem hier besprochenen Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19) das Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung, die es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglicht, die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die in einem Drittstaat ansässige Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht. Für die aktuelle Rechtslage unter Geltung der sog. „großen“ Auskunfts Klausel in Art. 27 DBA-Schweiz 1971/2010 und Anwendung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen könnte man aber unter Berücksichtigung der vom BFH aufgestellten Grundsätze zu einem anderen Ergebnis kommen und das Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung, die eine Überprüfung der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen gewährleistet, als gegeben annehmen. Dies lässt sich auch aus der Wächtler-Entscheidung des EuGH (Urteil vom 26.02.2019, Rs. C-581/17, Rz. 65) entnehmen, wo der EuGH in einem 2011 verwirklichten Wegzugsfall davon ausgegangen ist, dass die notwendigen Steuerinformationen zwischen der Schweiz und Deutschland ausgetauscht werden.

In allen Fällen, in denen im Verhältnis zur Schweiz oder anderen Drittstaaten, mit denen eine große Auskunfts Klausel besteht, bislang Zwischeneinkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden, sollten Bescheide offen gehalten werden und entsprechende Rechtsmittel geprüft werden, um darlegen zu können, dass die Beteiligung an der Drittstaatengesellschaft und die Einkünfteerzielung durch diese Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Vorinstanzen

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 21.10.2014, 6 K 2550/12

BFH, Beschluss vom 12.10.2016, I R 80/14, BStBl II 2017, S. 615, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstellen

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

BFH, Urteil vom 22.05.2019, [I R 11/19 \(I R 80/14\)](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

EuGH, Urteil vom 26.02.2019, C-135/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 26.02.2019, C-581/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Ihr Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn

Partner

allinn@deloitte.de

Tel.: +49 89 29036 8558

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.