Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/eugh-keine-hinzurechnungsbesteuerung-bei-wirklicher-wirtschaftlicher-taetigkeit-im-drittstaat.html

27.02.2019

Internationales Steuerrecht

EuGH: Keine Hinzurechnungsbesteuerung bei wirklicher wirtschaftlicher Tätigkeit im Drittstaat

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

---

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit Direktinvestitionen hinsichtlich einer in einem Drittstaat ansässigen Zwischengesellschaft zwar die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt, aber grundsätzlich gerechtfertigt ist. 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.
BFH, Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19 (I R 80/14), siehe Deloitte Tax-News

---

EuGH, Urteil vom 26.02.2019, C-135/17

Die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter ohne Möglichkeit eines Motivtests verstößt gegen EU-Recht. Es erfolgt eine Ausweitung der Cadbury Schweppes Rechtsprechung auf die Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaaten.

Hintergrund
Die Klägerin, die deutsche X-GmbH, war zu 30% an der Schweizer Y-AG beteiligt. Diese erzielte Einkünfte aus abgetretenen Geldforderungen, die als Zwischeneinkünfte mit Kaitalanlagecharakter gemäß § 7 Abs. 6 und 6a AStG bei der X-GmbH der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden. Der BFH hatte Zweifel daran geäußert, ob die Hinzurechnung von Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter von Drittstaatengesellschaften beim inländischen Anteilseigner ohne die Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Drittstaat mit der unionsrechtlich garantierten Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV vereinbar und folglich anwendbar ist (siehe Deloitte Tax-News). Mit Urteil vom 26.02.2019 hat der EuGH klargestellt, dass die Hinzurechnung nur insoweit unionsrechtlich zulässig ist, wie der betreffende Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die etwaigen wirtschaftlichen Gründe für seine Investition in dem betreffenden Drittland darzutun, ohne hierbei übermäßigen Verwaltungszwängen unterworfen zu werden.

Entscheidung des EuGH
Die Hinzurechnungsbesteuerung ist grundsätzlich geeignet, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Investoren von Investitionen in ausländische Gesellschaften abzuhalten und stellt somit eine nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

Die Prüfung der Standstill-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV, die in Drittstaatenkonstellationen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einen Bestandsschutz für Regelungen gewährt, die am 31.12.1993 bereits bestanden hatten, obliegt nach Ansicht des EuGH dem hier vorlegenden BFH. Zwar führe die Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter durch Absenkung der Beteiligungsschwelle von 10% auf 1% nicht dazu, dass die Standstill-Klausel nicht mehr anwendbar sei. Aufgrund der zwischenzeitlichen Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das StSenkG 2000 könnte aber von einer Neufassung der Regelungen ausgegangen werden. Da der EuGH

aber zwischen dem Inkrafttreten der Regelung und der Anwendbarkeit der Regelungen unterscheidet, hat er dem vorlegenden Gericht aufgegeben, zu prüfen, ob die geänderte Fassung trotz Inkrafttretens nicht anwendbar geworden ist.

Sollte die Standstill-Klausel nach Ansicht des BFH nicht greifen, kann die Beschränkung nur gerechtfertigt werden, wenn die Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Der EuGH bejahte im Hinblick auf das durch die Hinzurechnungsbesteuerung angeglichene Besteuerungsniveau die objektive Vergleichbarkeit der Situationen von einer inländischen Gesellschaft, die in eine inländische Gesellschaft investiert, und von einer inländischen Gesellschaft, die in eine Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat investiert.

Auch kann die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter nicht durch das Ziel einer wirksamen Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt werden, da der bloße Umstand, dass die die Zwischengesellschaft ihren Sitz in einem Drittstaat hat, keine allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen kann. Darüber hinaus ist die Missbrauchsvermutung unwiderlegbar und kann folglich nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, Missbräuche und Steuerhinterziehung zu verhindern. Dies ergibt sich insoweit bereits aus der Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04) Rechtsprechung. Dem Steuerpflichtigen ist zwingend die Möglichkeit einzuräumen, die Missbrauchsvermutung wiederlegen zu können. Im Verhältnis zu Drittländern muss jedoch insbesondere die Art der Tätigkeiten der Gesellschaft durch die deutschen Steuerbehörden nachprüfbar sein. Dafür ist es erforderlich aber auch ausreichend, dass bilaterale Verpflichtungen bestehen, die einen rechtlichen Rahmen für die Zusammenarbeit und Mechanismen zum Austausch von Informationen zwischen den betreffenden nationalen Behörden begründen und die es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen, gegebenenfalls die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die in dem Drittstaat ansässige Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

In Fällen, in denen bislang Zwischeneinkünfte mit Kaitalanlagecharakter gemäß von § 7 Abs. 6 und 6a AStG der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden, sollten Bescheide offen gehalten werden und entsprechende Rechtsmittel geprüft werden, um darlegen zu können, dass die Beteiligung an der Drittstaatengesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Für Fragen stehen Ihnen Herr Dr. Alexander Linn (allinn@deloitte.de) und Herr Benedikt Pignot (bpignot@deloitte.de) gerne zur Verfügung.

Anmerkung
Aktuell: BFH-Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19 (I R 80/14)

Dem BFH war es vom EuGH im Urteil vom 26.02.2019 (C-135/17) 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 „Stillhalteklausel" (Art. 64 AEUV) erfüllt sind und – falls dies nicht der Fall ist – ob hinreichende Amtshilfemöglichkeiten im Verhältnis zur Schweiz gegeben sind. Der BFH kam daraufhin im Urteil vom 22.05.2019 (I R 11/19 (I R 80/14), siehe Deloitte Tax-News) zu dem Ergebnis, dass die Stillhalteklausel keine Anwendung mehr findet und die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter sich fortan an der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) messen lassen muss. Zudem seien für den Streitfall und den maßgeblichen Zeitraum 2005/2006 auch keine hinreichenden Amtshilfemöglichkeiten im Verhältnis zur Schweiz gegeben, sodass die Hinzurechnung der im Streitfall festgestellten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter gerechtfertigt sei und nicht gegen Unionsrecht verstoße. Für die aktuelle Rechtslage unter Geltung der sog. „großen" Auskunftsklausel 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.

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), siehe Deloitte Tax-News

EuGH, Urteil vom 26.02.2019, C 135/17

Ihre Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn
Partner
allinn@deloitte.de
Tel.: +49 89-29036 8558

Benedikt Alexander Pignot
Manager
bpignot@deloitte.de
Tel.: +49 89-29036 8488

www.deloitte-tax-news.de

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.