



3. Berliner Unternehmenssteuerforum

Berlin, 25. April 2018

Thema 3: Europäisches Unternehmenssteuerrecht

Referenten und Panelteilnehmer:

Prof. Dr. Axel Cordewener (Universität Leuven; FGS Bonn)

Dr. Lars Dobratz (BMF)

Dr. Panagiotis Dodos (PNHR Köln)

Dr. Marko Matthes (FG Köln)



EU-rechtlicher Missbrauchsbegriff und § 50d Abs. 3 EStG: BMF-Schreiben vom 4.4.2018 zur Umsetzung des EuGH-Urteils „Deister Holding u.a.“

RD Dipl.-Kfm. Dr. Lars Dobratz, BMF (Ref. IV B 3)



EU-rechtlicher Missbrauchsbegriff und § 50d Abs. 3 EStG: BMF-Schreiben v. 4.4.2018 zur Umsetzung des EuGH-Urteils „Deister Holding u.a.“

1. Fassung des JStG 2007 (bis 2011)
2. Aktuelle Fassung (seit 2012)
3. Kernaussagen des BMF-Schreibens

Ansprüche gemäß § 50d Abs. 1 und 2 EStG

- Erstattung oder Freistellung von
 - Kapitalertragsteuer oder
 - Steuerabzug nach § 50a EStG

- auf der Grundlage von
 - § 43b EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie),
 - § 50g EStG (Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie; EU/CH-Zinsabkommen) oder
 - DBA
 - bei qualifizierter Beteiligung (Schachtelprivileg)
 - bei sonstigen Beteiligungen



§ 50d Abs. 3 EStG idF des JStG 2007 (bis 2011)

¹Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und

1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
3. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

²Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. ³An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. ⁴Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.



§ 50d Abs. 3 EStG aktueller Fassung (seit 2012)

¹Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie

1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

²Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. ³An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. ⁴Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe im Sinne von Satz 1 Nummer 1 sowie des Geschäftsbetriebs im Sinne von Satz 1 Nummer 2 obliegt der ausländischen Gesellschaft. ⁵Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.



BMF-Schreiben vom 4. April 2018 (IV B 3 - S 2411/07/10016-14) zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Dezember 2017, verb. Rs. C-504/16 & C-613/16 „Deister Holding u.a.“

1. § 50d Abs. 3 EStG idF des Jahressteuergesetzes 2007 (bis 2011):

keine Anwendung bei Ansprüchen nach § 43b EStG

2. § 50d Abs. 3 EStG aktueller Fassung (seit 2012):

modifizierte Anwendung bei Ansprüchen nach § 43b EStG:

- Satz 2 entfällt (Konzerngründe ausreichend),
- weite Auslegung Satz 1 Nr. 2 (passive Beteiligungsverwaltung)



Aktuelle Entwicklungen im EU-Beihilferecht – Folgen für das deutsche Unternehmenssteuerrecht

RA/FAStR Dr. Panagiotis Dodos (PNHR Köln)



Aktuelle Entwicklungen im EU-Beihilferecht – Folgen für das deutsche Unternehmenssteuerrecht

1. Einführung

2. Kernproblem: Selektivität

3. Rs. „Heitkamp BauHolding“ (C-203/16 P) – Sanierungsklausel

4. Auswahl beihilferechtlich problematischer Vorschriften des deutschen Steuerrechts

5. Zusammenfassung

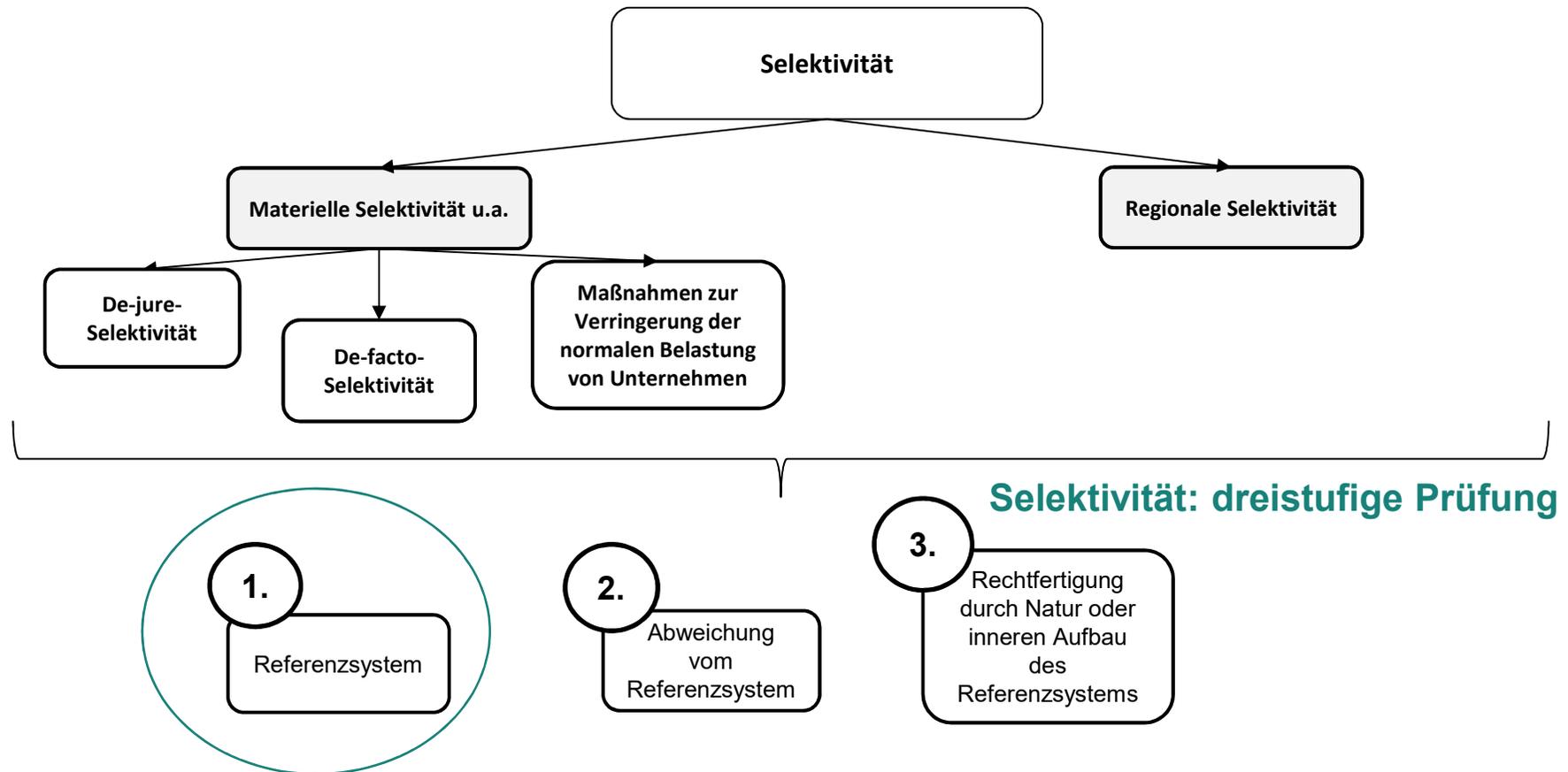


Teil 1: Einführung

- Art. 107–109 AEUV
 - Teil des europäischen Wettbewerbsrechts
 - Adressaten sind die Mitgliedstaaten
- Begriff der Beihilfe
 - Jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d. h. ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte
 - Steuerrecht: Vergütungen, Ermäßigungen oder Verschonungen
- Verhältnis zu den Grundfreiheiten
 - Grundfreiheiten: Belastung grenzüberschreitender ggü. inländischen Sachverhalten
 - Beihilfen: spezifische Entlastungen; setzen nicht zwingend eine Ungleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte voraus
- Verhältnis zum Sekundärrecht
 - In Richtlinie vorgesehene Maßnahme führt nicht automatisch zur Vereinbarkeit mit Art. 107 ff. AEUV

Teil 2: Kernproblem: Selektivität

- Nicht jede Vergünstigung stellt eine verbotene Beihilfe i. S. v. Art. 107 AEUV dar: Vorausgesetzt wird u. a. eine selektive Wirkung





Teil 3: Rs. „Heitkamp BauHolding“ (C-203/16 P) – Sanierungsklausel

- EU-Kommission: Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG europarechtswidrige Beihilfe
 - Beschluss der Kommission vom 26.01.2011 (2011/527/EU)
 - Anteilserwerber eines Unternehmens in Schwierigkeiten erwächst Vorteil, da Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 KStG unterbleibt
 - Referenzsystem: Vorschriften des Verlustabzugs im Fall eines Beteiligungserwerbs
 - Regelfall hiernach: Im Falle eines maßgeblichen Wechsels in der Eigentümerstruktur ist die Möglichkeit der Verlustverrechnung ausgeschlossen
- Schlussanträge GA Wahl 20.12.2017: Beschluss der Kommission für nichtig zu erklären
 - Referenzsystem: deutsches Körperschaftsteuersystem (in seiner Gesamtheit)
 - GA gibt auf Basis der bisherigen Rspr. einem „breit angelegten Ansatz“ (allg. Körperschaftsteuersystem) den Vorzug
 - Regelfall hiernach: Verlustvortrag und Verlustverrechnung
 - § 8c Abs. 1 KStG = Ausnahme
 - § 8c Abs. 1a KStG = Rückausnahme

Teil 3: Rs. „Heitkamp BauHolding“ (C-203/16 P) – Sanierungsklausel

- Schlussanträge GA Wahl: (Fortsetzung)
 - Selektivität soll anhand eines Rahmens bestimmt werden, der alle relevanten Bestimmungen berücksichtigt, welche die Steuerbelastung eines Unternehmens beeinflussen
 - Ein künstliches Herauslösen von Bestimmungen aus einem breiteren rechtlichen Rahmen zwecks Prüfung und Aufzeigen einer selektiven Wirkung sei nicht zielführend
- Bewertung: Auch wenn ein „breiter Ansatz“ Hoffnungen an eine gewisse Klarheit in künftigen Fällen weckt, lassen die vergangenen Urteile bzw. Kommissionsentscheidungen eine klare Linie vermissen:
 - Rs. „Kommission/Gibraltar“ (EuGH vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P)
 - Rs. „World Duty Free“ (EuGH vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P)
 - Fälle Starbucks, Fiat und Amazon



Teil 3: Rs. „Heitkamp BauHolding“ (C-203/16 P) – Sanierungsklausel

- Wenn der EuGH der Auffassung des GA folgt:
 - EuGH stellt für § 8c Abs. 1a KStG keine Abweichung vom Regelsystem fest
 - § 8c Abs. 1a KStG ist keine verbotene Beihilfe i. S. v. Art. 107 AEUV
 - Rückwirkende Anwendung § 8c Abs. 1a KStG in allen noch offenen Fällen (§ 34 Abs. 6 KStG)

- Wenn der EuGH der Auffassung des GA nicht folgt:
 - Referenzsystem bildet allein § 8c Abs. 1 KStG
 - § 8c Abs. 1a KStG stellt Abweichung vom Grundsatz dar
 - Keine Rechtfertigung
 - Nacherhebung zu Unrecht nicht erhobener Steuern



Teil 4: Auswahl beihilferechtlich problematischer Vorschriften des deutschen Steuerrechts

- § 3a EStG
 - Steuerfreiheit von Sanierungserträgen
 - Gegenwärtig Notifizierungsverfahren EU-Kommission
- § 6b EStG
- §§ 13a, 13b ErbStG
- § 6a GrEStG
- § 4 UStG



Teil 5: Zusammenfassung

- Jede von staatlicher Seite gewährte Vergünstigung potentiell schädliche Beihilfe
- Für die Prüfung der Selektivität ist die Bestimmung des Referenzsystems von zentraler Bedeutung
- GA Wahl folgt in der Rs. „Heitkamp BauHolding“ einem breit angelegten Ansatz
- Regelfall bilden hiernach der Verlustvortrag und die Verlustverrechnung, weshalb § 8c Abs. 1a KStG eine Rückausnahme zur Ausnahme des Verlustuntergangs nach § 8c Abs. 1 KStG darstellt
- Damoklesschwert einer verbotenen Beihilfe i. S. v. Art. 107 AEUV schwebt über einer Vielzahl weiterer Normen
- Selbst bei einer in einer Richtlinie vorgesehenen und in innerstaatliches Recht umgesetzten Vergünstigung ist nicht per se von einer unionsrechtskonformen Ausgestaltung, wie am Beispiel der Umsatzsteuerbefreiungen zu sehen, auszugehen
- Vergünstigung kann aber im Wege der Rechtfertigung als mit Art. 107 AEUV vereinbar angesehen werden



Grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden: Informations- und Datenaustausch, koordinierte Außenprüfungen

RiFG Dr. Marko Matthes, LL.M. (FG Köln)



Grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden

1. Grundlagen für den Informations- und Datenaustausch
2. Koordinierte Außenprüfungen

Teil 1: Grundlagen für den Informations- und Datenaustausch

■ § 117 AO - Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen

(1) Die Finanzbehörden können zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen.

(2) Die Finanzbehörden können zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe auf Grund innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbarer Rechtsakte der Europäischen Union sowie des EU-Amtshilfegesetzes leisten.

■ Ermächtigungsgrundlagen für den Auskunftsverkehr

- EU-Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011) und EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) v. 26.6.2013
- Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 26 OECD-MA) und Tax Information Exchange Agreements (TIEA)
- FATCA-Abkommen USA und Umsetzungsregelungen (§ 117c AO, FATCA-USA-UmsVO)
- EU-BeitreibungsG, Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG)

Teil 1: Grundlagen für den Informations- und Datenaustausch

■ Arten des Informationsaustauschs

- Auskunftersuchen im Einzelfall
- Spontanauskünfte
- automatische Auskünfte
- Gruppenanfragen (Sammelankunftersuchen)
- Multinationale Betriebsprüfungen (Koordinierte grenzüberschreitende Prüfungen)
 - gleichzeitig nebeneinander (Simultanprüfungen)
 - unter Beteiligung ausländischer Bediensteter: gemeinsame Prüfungen (Joint Audits)



Teil 2: Koordinierte grenzüberschreitende Außenprüfungen

■ § 12 EUAHiG – Gleichzeitige Prüfung

(1) Auf Vorschlag der Finanzbehörde kann das zentrale Verbindungsbüro mit einem oder mehreren Mitgliedstaaten vereinbaren, im jeweils eigenen Hoheitsgebiet eine gleichzeitige Prüfung einer oder mehrerer Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchzuführen. Soweit dies nach § 4 zulässig ist, sind die hierbei erlangten Informationen sowie die für die Vereinbarung der Prüfung im Vorfeld erforderlichen Kenntnisse auszutauschen.

(2) Die Finanzbehörde bestimmt, welche Person oder welche Personen sie für eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt. Das zentrale Verbindungsbüro unterrichtet die betroffenen Mitgliedstaaten darüber, begründet die Auswahl und gibt den Zeitraum an, in welchem die gleichzeitige Prüfung durchgeführt werden soll.

(3) Schlägt ein anderer Mitgliedstaat eine gleichzeitige Prüfung vor, so entscheidet die Finanzbehörde, ob sie an der gleichzeitigen Prüfung teilnehmen wird. Das zentrale Verbindungsbüro teilt dem anderen Mitgliedstaat das Einverständnis oder die begründete Ablehnung mit.

(...)

Teil 2: Koordinierte grenzüberschreitende Außenprüfungen

■ § 4 EUAHiG – Ersuchen von anderen Mitgliedstaaten

(1) Auf Ersuchen erstellt die zuständige Finanzbehörde alle Antworten, die für die Festsetzung von Steuern nach § 1 voraussichtlich erheblich sind.

(...)

■ § 1 EUAHiG – Anwendungsbereich und anzuwendendes Recht

(1) Dieses Gesetz regelt den Austausch von voraussichtlich erheblichen Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Mitgliedstaaten).

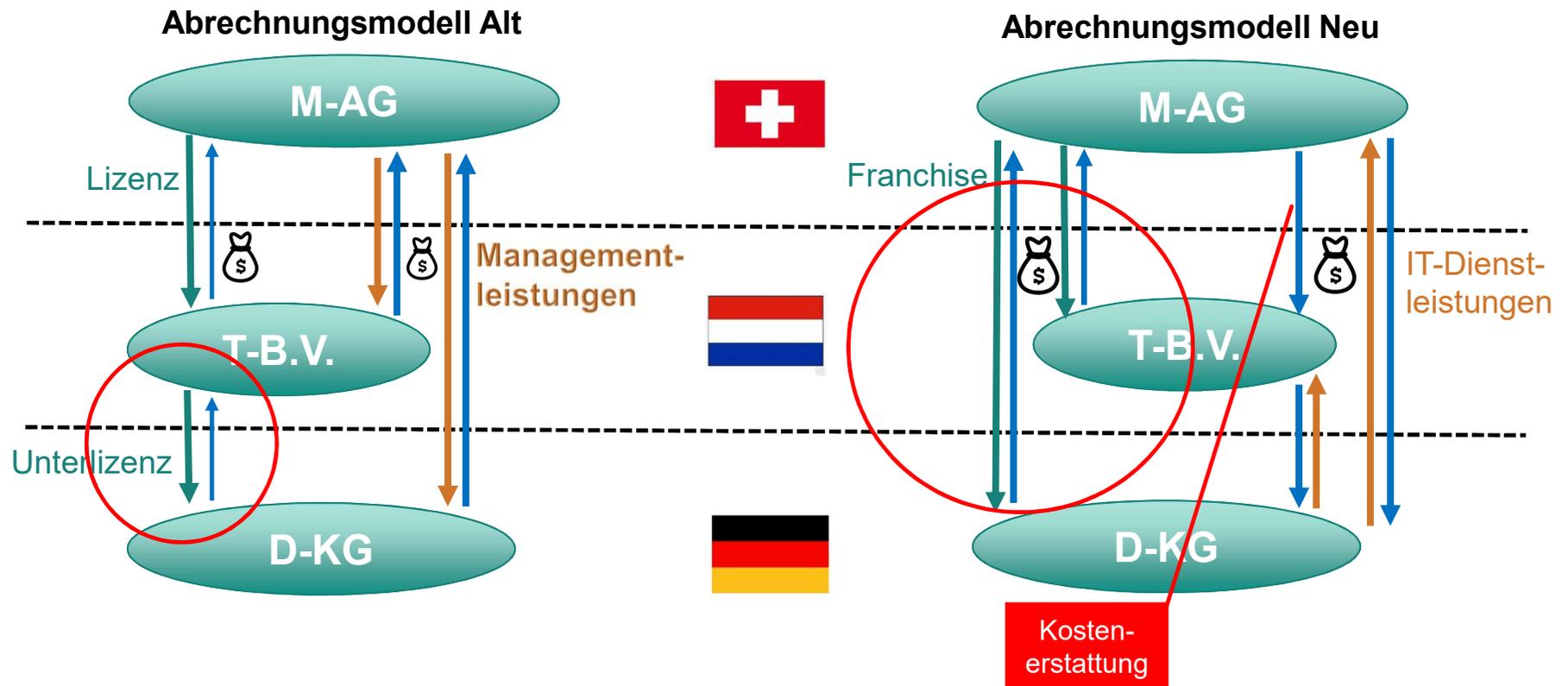
(...)

Teil 2: Koordinierte grenzüberschreitende Außenprüfungen

- **EuGH v. 15.5.2017 – C-682/15 „Berlioz Investment Fund“ (EuZW 2017, 654)**
- **FG Köln v. 23.5.2017 – 2 V 2498/16 (EFG 2017, 1322)**
 - bilaterale Betriebsprüfung (Simultanprüfung) deutscher und niederländischer Finanzbehörden zur Überprüfung der konzerninternen Verrechnungspreise
 - Konkret: Abwicklung des Wareneinkaufs über eine ausländische Muttergesellschaft sowie eine ausländische Tochtergesellschaft
- **FG Köln v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17 (EFG 2018, 351)**
 - Entsendung eines inländischen Betriebsprüfers in einen anderen Mitgliedstaat
 - Konkret: Überprüfung der in Deutschland erklärten Verstrickungswerte anhand der im anderen Mitgliedstaat erklärten Entstrickungswerte nach einer grenzüberschreitenden Verschmelzung
- **FG Köln v. 23.2.2018 – 2 V 814/17 (noch unv., Juris)**
 - bilaterale Betriebsprüfung zur Überprüfung eines konzerninternen Abrechnungsmodells

Teil 2: Koordinierte grenzüberschreitende Außenprüfungen

■ Sachverhalt (vereinfacht) FG Köln v. 23.2.2018 – 2 V 814/17





Teil 2: Koordinierte grenzüberschreitende Außenprüfungen

■ Kernaussagen FG Köln v. 23.2.2018 – 2 V 814/17

- Ermittlungsschwelle: „voraussichtliche Erheblichkeit“ bzw. „Erforderlichkeit“
- Schlüssigkeitsprüfung: Ist der bezweckte Informationsaustausch für die Festsetzung von Steuern voraussichtlich erheblich?
- voraussichtliche Erheblichkeit gegeben, auch wenn
 - konzerninterne Abrechnung allein zwischen einzelnen EU-Tochtergesellschaften mit Muttergesellschaft im Drittland
 - Leistungsbeziehungen zwischen einzelnen Konzerngesellschaften (Tochtergesellschaften)
 - Angemessenheit der Verrechnungspreise relevant für die Gewinnverteilung innerhalb des Konzerns
 - Auswirkung auf die Besteuerungsrechte der EU-Mitgliedstaaten

Teil 2: Koordinierte grenzüberschreitende Außenprüfungen

■ Kernaussagen FG Köln v. 23.2.2018 – 2 V 814/17

- kein besonderer Prüfungsanlass erforderlich
- weiter Ermessensspielraum
- keine Verteidigungsargumente:
 - Abänderbarkeit der Steuerfestsetzungen / Festsetzungsverjährung
 - Informationsbeschaffung im Ausland möglich (z.B. aufgrund Monitoring Agreement)
 - laufende (Vorab)Verständigungsverfahren (APA-Verfahren)

■ Praktische Konsequenzen

- neue Dimension im EU-Informationsaustausch
- nicht nur eine punktuelle, sondern eine umfassende Prüfung eines Steuerfalls
- Verifikation der Erklärungen des Steuerpflichtigen legitimes Prüfungsziel
 - EU-weite Konzernprüfung



BERLINER
UNTERNEHMENSSTEUER
FORUM

3. Berliner Unternehmenssteuerforum

Berlin, 25. April 2018

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!