

# Internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise

StB Dr. Lars Lüdemann

München, 05.10.2017



# Inhaltsverzeichnis

1. Neue Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisvorschriften
2. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
3. Einlagenrückgewähr
4. Anti-Tax Avoidance Directive



# Inhaltsverzeichnis

1. Neue Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisvorschriften
2. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
3. Einlagenrückgewähr
4. Anti-Tax Avoidance Directive



# 1.1 Hintergrund der neuen Dokumentationspflichten

- Base Erosion and Profit Shifting (**BEPS**)
- Initiative von OECD und G20 seit 2013
- Aktionsplan vom 05.10.2015 mit anzustrebenden Einzelmaßnahmen (15)
- Ziele:
  - Besteuerung (wieder) am Ort der wirtschaftlichen Aktivität und Wertschöpfung
  - Verbesserung der Kohärenz der Steuersysteme
  - Erhöhung der Transparenz bei internationalen Sachverhalten
- Erhöhung der **Transparenz** insbesondere durch **Aktionspunkt 13** des BEPS-Aktionsplans umgesetzt in nationales Recht durch AmtshilfeRLUmsG (auch BEPS-Umsetzungsgesetz) v. 23.12.2016 (BGBl. I 2016 S. 3000)

## 1.2 Aktionspunkt 13

- standardisierter, **dreiteiliger** Dokumentationsansatz
  - **Local File:** Einzeldokumentation der wesentlichen Geschäftsvorfälle des inländischen Steuerpflichtigen
  - **Master File:** Stammdokumentation über den multinationalen Konzern (im Wesentlichen Organisationsstruktur, Geschäftsaktivitäten, immaterielle Vermögensgegenstände, konzerninterne Finanzbeziehungen, Finanz- und Steuerpositionen)
  - **Country-by-Country Reporting:** länderbezogene Berichterstattung über die aggregierten (Finanz-)Informationen und wirtschaftlichen Aktivitäten eines internationalen Konzerns (z.B. Umsatz, Gewinn, Steuern)

## 1.3 Ziel der neuen Dokumentationsvorschriften

- Schaffung der notwendigen Informationsbasis für Finanzverwaltung um
  - **Verrechnungspreisgestaltungen** einer sachkundigen Prüfung unterziehen zu können und
  - die **Verrechnungspreispraxis** von Unternehmen angemessen und sorgfältig prüfen zu können
- Gewährleistung, dass der Steuerpflichtige den **Verrechnungspreisanforderungen** gebührende Beachtung schenkt

## 1.4 Umsetzung in nationales Recht (1/2)

	Local File	Master File	CbCR
Umsetzung	§ 90 Abs. 3 S. 2 AO und GAufzV v. 12.07.2017	§ 90 Abs. 3 S. 3 AO und GAufzV v. 12.07.2017	§ 138a AO und BMF-Schreiben vom 11.07.2017
Anwendung	Für WJ die <b>nach</b> dem 31.12.2016 beginnen	Für WJ die <b>nach</b> dem 31.12.2016 beginnen	Für WJ die <b>nach</b> dem 31.12.2015 beginnen (Abs. 4 und 5 31.12.2016)
Betroffene	Steuerpflichtige mit Geschäftsbeziehungen i.S.d. <b>§ 1 Abs. 4 AStG</b>	Steuerpflichtiger mit Umsatz von <b>min. 100 Mio. €</b>	internationale Konzerne mit Umsatz von <b>min. 750 Mio. €</b>

## 1.4 Umsetzung in nationales Recht (2/2)

	Local File (§ 90 Abs. 3 S. 2 AO)	Master File (§ 90 Abs. 3 S. 3 AO)	CbCR (§138a AO)
Vorlagepflicht	in der Regel im Rahmen der Außenprüfung, nur nach Anforderung		jährlich bei <b>BZSt</b>
Zeitpunkt	60 Tage nach Anforderung (außergewöhnliche Geschäftsvorfälle 30 Tage)		spätestens <b>ein Jahr</b> nach Ablauf des Wirtschaftsjahres
Nichtvorlage/ Unverwertbarkeit	5-10% des Berichtigungsbetrags, min. 5.000 €		Ordnungswidrigkeit, Geldbuße bis zu 10.000 €
verspätete Vorlage	Zuschlag bis zu 1 Mio. €; min. 100 € pro Tag		Ordnungswidrigkeit, Geldbuße bis zu 10.000 €



## 1.5 Local File (1/2)

- Verrechnungspreisdokumentationspflichten **im Wesentlichen unverändert**, d.h. weiterhin
  - Sachverhaltsdokumentation
    - deskriptive Darstellung der Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen
    - Risiko- und Funktionsanalyse
    - Analyse der Marktverhältnisse
    - Beschreibung der Wertschöpfungskette, der lokalen Managementstrukturen und der Berichtslinien im Konzern
    - Umfang beschränkt auf das inländische Unternehmen betreffende Sachverhalte (einschließlich dessen grenzüberschreitender Tätigkeiten)

## 1.5 Local File (2/2)

- Angemessenheitsdokumentation
  - Darstellung der angewendeten Verrechnungspreismethoden
  - Begründung der Eignung der Methoden, Informationen zur Bestimmung der Verrechnungspreise, Unterlagen zu Anpassungsrechnungen
  - Beweislast für Fremdunüblichkeit der Verrechnungspreise beim Finanzamt
- **Neu:** Informationen über **Zeitpunkt** der Verrechnungspreisbestimmung beizufügen

## 1.6 Master File

- Völlig **neu** geschaffene Regelung
- **Gesamtüberblick** über die **weltweiten** Tätigkeiten der multinationalen Unternehmensgruppe
- notwendige Inhalte des Master File nach § 5 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („**GAufzV**“) und der Anlage hierzu u.a. (insgesamt 18 Punkte)
  - grafische Darstellung des Organisationsaufbaus und der geografischen Verteilung der Gesellschaften und Betriebsstätten
  - Übersicht über bedeutende Faktoren für den Gesamtgewinn
  - Beschreibung von Lieferketten
  - Beschreibung der Verrechnungspreisstrategie

## 1.7 Country-by-Country Reporting (1/4)

- Völlig **neu** geschaffene Regelung
- gesonderte Berichterstattung für jedes Steuerhoheitsgebiet, in dem der Konzern durch Unternehmen oder Betriebsstätte tätig ist
- Erster Schritt: aggregierte Darstellung der (Finanz-)Informationen (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 AO) – *Tabelle 1 gemäß BMF-Schreiben vom 11.07.2017 (IV B 5)*

Name des multinationalen Konzerns:										
Betrachtetes Wirtschaftsjahr:										
Währung der angegebenen Beträge:										
Steuerhoheits- gebiet	Umsatzerlöse und sonstige Erträge			Jahresergebnis vor Ertragsteuern	Im Wirtschaftsjahr gezahlte Ertragsteuern	Die im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern	Eigenkapital	Einbehaltener Gewinn	Zahl der Beschäftigten	Materielle Vermögenswerte
	Fremde Unternehmen	Nahestehende Unternehmen	Summe							

## 1.7 Country-by-Country Reporting (2/4)

- Zweiter Schritt: nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung hinsichtlich der wichtigsten Geschäftstätigkeiten (§ 138a Abs. 2 Nr. 2 AO) – *Tabelle 2*

Name des multinationalen Konzerns:		Betrachtetes Wirtschaftsjahr:											
Steuerhoheits- gebiet	Im Steuer- hoheitsgebiet ansässige Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns	Wichtigste Geschäftstätigkeit(en)											
		Forschung und Entwicklung	Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum	Einkauf oder Beschaffung	Verarbeitung oder Produktion	Verkauf, Marketing oder Vertrieb	Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen	Erbringung von Dienstleistungen für unverbundene Dritte	Konzerninterne Finanzierung	Regulierte Finanzdienstleistungen	Versicherungen	Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter	Ruhende Tätigkeit

## 1.7 Country-by-Country Reporting (3/4)

- Dritter Schritt: zusätzliche, **nach Ansicht der inländischen Konzernobergesellschaft** zum Verständnis der Angaben erforderliche Informationen (§ 138a Abs. 2 Nr. 3 AO) – *Tabelle 3*

Name des multinationalen Konzerns: Betrachtetes Wirtschaftsjahr:
Bitte geben Sie hier kurz alle weiteren Angaben oder Erläuterungen an, die Sie für notwendig erachten oder die das Verständnis der vorgeschriebenen Informationen im länderbezogenen Bericht erleichtern können.

Weitere Ausführungen im BMF-Schreiben vom 11.07.2017

- Übermittlung der Daten in XML-Datei entsprechend OECD-Vorgaben (Format entspricht nicht den Tabellen!)
- Tabellen 1 und 2 können auf Englisch abgegeben werden
- Tabelle 3 zwingend auf **Englisch** abzugeben gem. Art. 2b der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2378

## 1.7 Country-by-Country Reporting (4/4)

- Country-by-Country Reporting auch durch inländische Unternehmen von **ausländischen** Konzernobergesellschaften (Umsatzerlöse im Konzern  $\geq$  750 Mio. €) einzureichen wenn
  - das inländische Unternehmen von der Konzernobergesellschaft beauftragt wird (§ 138a Abs. 3 AO) **oder**
  - das BZSt keinen länderbezogenen Bericht aus dem Ausland erhält (§ 138a Abs. 4 AO) – *ab erstem Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2016*
- **Anzeigepflicht** in Steuererklärung für jede inländische konzernangehörige Gesellschaft – *ab erstem Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2016*

## 1.8 Fazit und Ausblick

- wesentliche **Erweiterung** der Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisen
  - Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung (Local File)
  - **Neu:** Master File für multinationale Unternehmensgruppen, unterteilt in 18 Unterpunkte (GAufzV)
  - **Neu:** CbCR für internationale Konzerne; Relevanz für jede inländische konzernangehörige Gesellschaft
- **Folgen** der erweiterten Dokumentationspflichten:
  - steigende Verwaltungskosten bei den Unternehmen
  - detailliertere Betriebsprüfungen und mögliche Zunahme von Verrechnungspreiskorrekturen



# Inhaltsverzeichnis

1. Neue Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisvorschriften
2. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
3. Einlagenrückgewähr
4. Anti-Tax Avoidance Directive

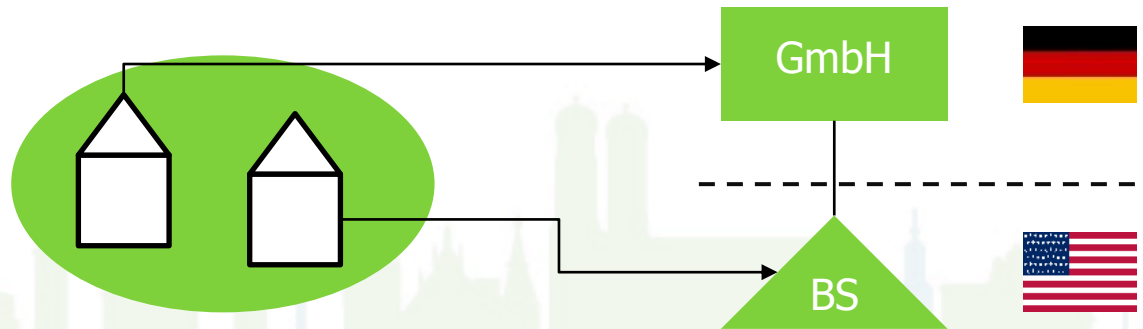


## 2.1 Hintergrund

- mit Wirkung vom 01.01.2013 **Erweiterung** der Verrechnungspreisregelungen des § 1 AStG um die Absätze 4 und 5 durch das AmtshilfeRLUmsG
- Ziel: Implementierung des Authorised OECD Approach („**AOA**“) in nationales Recht
  - Behandlung von Betriebsstätten als eigenständige Unternehmen (**Selbständigkeitsfiktion**)
- Folge: Anwendung der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften auf **unternehmensinterne** Geschäftsvorfälle, also zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- Konkretisierung des § 1 Abs. 5 AStG durch Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung („**BsGaV**“) im Jahr 2014

## 2.2 Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte nach § 1 Abs. 5 AStG (1/2)

- **Erster Schritt** (§ 1 Abs. 5 S. 3 AStG)
  - Identifizierung der maßgeblichen Personalfunktionen der Betriebsstätte
  - Zuordnung der zur Ausübung der Funktionen nötigen Vermögenswerte



## 2.2 Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte nach § 1 Abs. 5 AStG (2/2)



- Zuordnung der Chancen und Risiken anhand der Funktionen und Vermögenswerte
- Zuordnung eines angemessenen Eigenkapitals (Dotationskapital)
- **Zweiter** Schritt (§ 1 Abs. 5 S. 4 AStG)
  - Bestimmung der Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte und der entsprechenden Verrechnungspreise

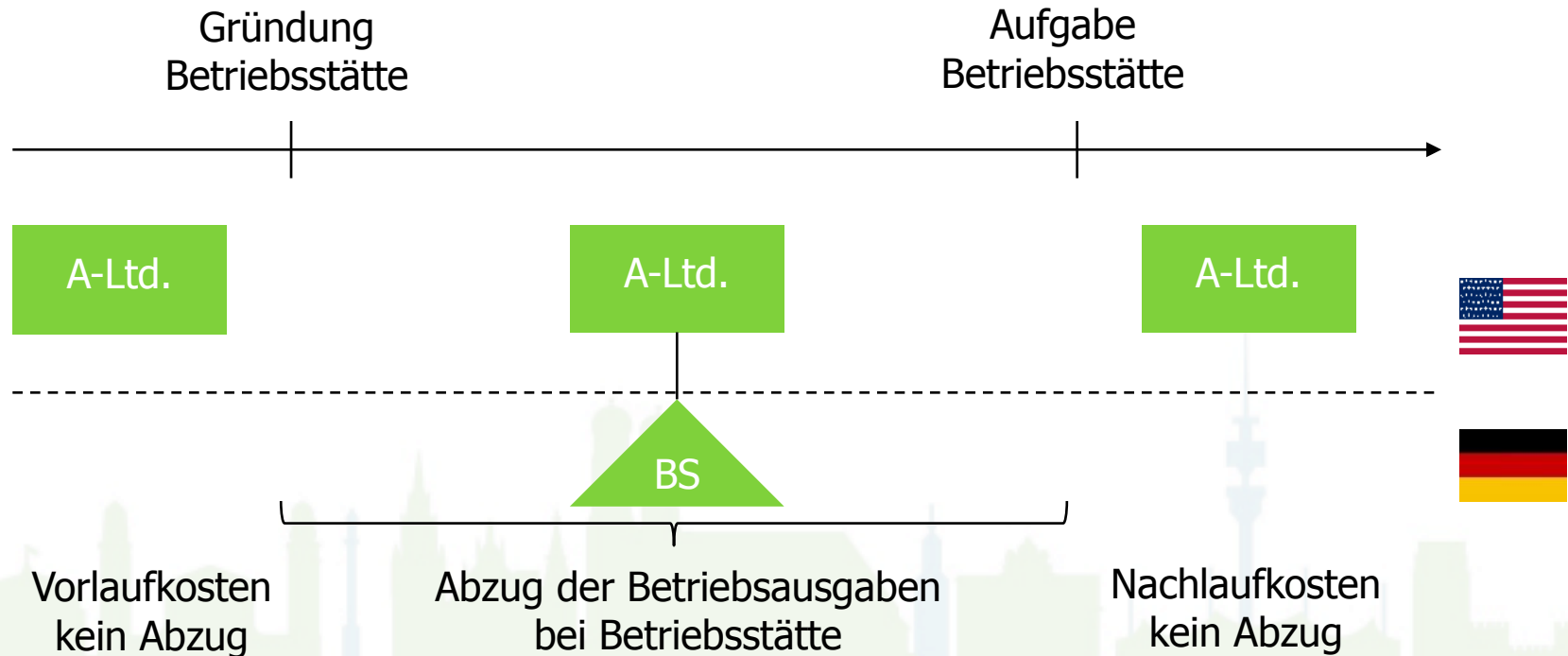
## 2.3 VWG BsGa (1/6) Allgemeines

- Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung („**VWG BsGa**“) vom 22.12.2016 **in Ergänzung zu** Gesetz (§ 1 Abs. 5 und 6 AStG) und Rechtsverordnung (BsGaV)
- Umsetzung des AOA
- Aufbau (**Umfang** 186 Seiten, 464 Randnummern)
  - Allgemeine Einführung zum Regelungsziel und -rahmen und Verhältnis zu DBA und nationalen Vorschriften (Rn. 1-25)
  - **Erläuterungen** zu den Vorgaben der BsGaV (Rn. 26-423)
  - Anwendungsvorschriften und Übergangsregelungen (Rn. 424-464)

## 2.3 VWG BsGa (2/6) Grundlagen

- **Betriebsstättenbuchführung** als Basis für die Hilfs- und Nebenrechnung möglich, Korrektur um anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen
- **maßgebliche Personalfunktionen** näher definiert
  - nicht ausreichend: Personalfunktionen nur mit unterstützendem Charakter, Strategiefunktionen und die formale Freigabe z.B. durch den Vorstand
- „**Vorlauf-**“ sowie „**Nachlaufkosten**“ (fiktive Veräußerung der Vermögenswerte durch Stammhaus) einer Betriebsstätte mangels Personalfunktion dem übrigen Unternehmen zuzuordnen
  - Widerspruch zu BFH-Rechtsprechung (fortbestehender **Veranlassungszusammenhang**), Abzug ggf. weder im Inland noch im Ausland möglich

## 2.3 VWG BsGa (3/6) Vor- und Nachlaufkosten



## 2.3 VWG BsGa (4/6) Zuordnung der Wirtschaftsgüter

- **materielle Wirtschaftsgüter** dort zuzuordnen, wo sie genutzt werden
  - vorübergehender Nutzungswechsel → fiktive Nutzungsüberlassung
  - dauerhafter Nutzungswechsel → fiktive Veräußerung (**Entstrickung**)
- **immaterielle Wirtschaftsgüter** dort zuzuordnen, wo sie geschaffen bzw. erworben wurden, VWG BsGa konkretisieren die Schaffung
  - maßgebliche Personalfunktionen: F&E-Tätigkeiten, Datenanalyse, Entscheidungen über Projektabschluss und -finanzierung, Risikomanagement



## 2.3 VWG BsGa (5/6) Zuordnung weiterer Positionen



- unmittelbare **Sicherungsgeschäfte** entsprechend dem zu sichernden Gegenstand zuzuordnen
- mittelbare Sicherungsgeschäfte (z.B. Haftpflichtversicherung für das gesamte Unternehmen) nach sachgerechtem Aufteilungsschlüssel zuzuordnen
- Rechnungsstellung oder Bezeichnung der Vertragspartner: nur Indizwirkung
- Dotationskapital für **inländische** Betriebsstätten: Ansatz des nach ausländischem Recht ermittelten Eigenkapitals möglich (**aber**: Abweichung max. 10% zwischen Kapitalquote nach Fremdvergleichs- und nach Buchwerten)

## 2.3 VWG BsGa (6/6) Vertreterbetriebsstätten

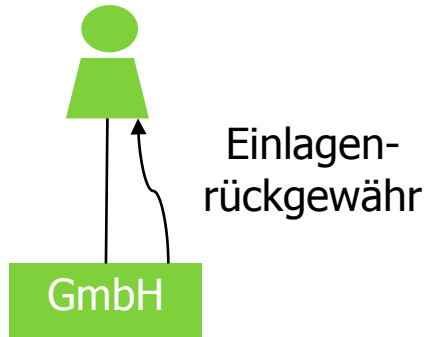
- Ausweitung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte auf Abkommensebene durch Aktionspunkt 7 des BEPS-Aktionsplans (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)
  - Vertreter muss zukünftig lediglich wesentliche Rolle für Zustandekommen des Vertrags spielen; faktische Abschlussvollmacht ausreichend
  - Einschränkung der Ausnahmeregelung für unabhängige Vertreter
  - Kommissionäre, Makler und andere Vertreter werden zukünftig in den Fokus der Finanzbehörden rücken; weltweite Zunahme von Vertreterbetriebsstätten
- Finanzverwaltung hält in VWG BsGa an „Null-Summen-Theorie“ (vollständige Weitergabe des Ertrages) für Vertreterbetriebsstätten grundsätzlich fest
- **Konfliktpotenzial** der „Null-Summen-Theorie“ mit ausländischen Staaten

# Inhaltsverzeichnis

1. Neue Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisvorschriften
2. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
3. Einlagenrückgewähr
4. Anti-Tax Avoidance Directive



## 3.1 Allgemeines

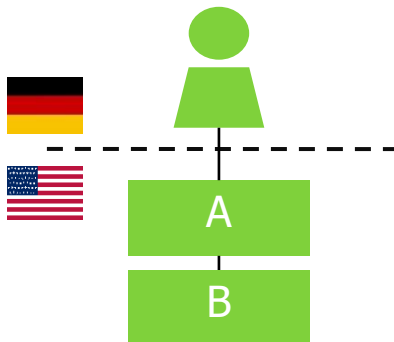


### Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)

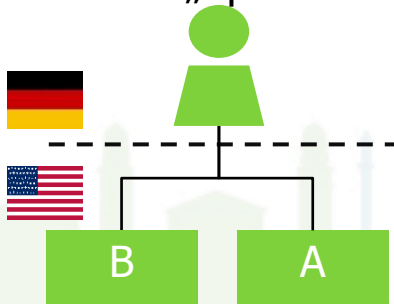
- jährliche Feststellung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der Körperschaft
- Auskehrung von Einlagen steuerlich unbeachtlich (Vermögensebene) - § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG
- Erhöhung/Verminderung der Anschaffungskosten – Relevanz bei (steuerpflichtiger) Veräußerung
- Einlagenrückgewähr und Verminderung des Einlagekontos bei Ausschüttungen, die ausschüttbaren Gewinn übersteigen

## 3.2 Einlagenrückgewähr ohne steuerliches Einlagekonto

### Ausgangsstruktur



### Nach „Spin-off“



- Sachverhalt:
  - A überträgt im Rahmen eines „Spin-off“ seine Anteile an B auf seinen Anteilseigner, Zuordnung der Übertragung der Anteile zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen durch Finanzverwaltung
- BFH-Urteil v. 13.07.2016 (VIII R 47/13)
  - Übertragung der Anteile grds. den Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen
  - **aber:** Einlagenrückgewähr aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit auch bei in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften ohne steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG) zu prüfen

# Inhaltsverzeichnis

1. Neue Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisvorschriften
2. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
3. Einlagenrückgewähr
4. **Anti-Tax Avoidance Directive**



## 4.1 Hintergrund

- Basierend auf BEPS-Aktionsplan: Anti-Tax Avoidance Directive („**ATAD**“) der EU vom 12.07.2016
- insbesondere Berücksichtigung der **Aktionspunkte 2-4**:
  - Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen
  - Wegzugsbesteuerung
  - Hinzurechnungsbesteuerung
  - Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Zins- und wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen
- durch Mitgliedstaaten grds. bis zum **31.12.2018 verbindlich** umzusetzen (Wegzugsbesteuerung 31.12.2019, Zinsschranke 31.12.2023)

## 4.2 Anwendungsbereich der ATAD

- **persönlicher** Anwendungsbereich: ausschließlich für Steuerpflichtige und Betriebsstätten, die der **KSt** unterliegen
  - natürliche Personen und deren Betriebsstätten folglich ausgenommen
- **sachlicher** Anwendungsbereich: abweichende nationale oder vertragliche Regelungen der Mitgliedstaaten weiterhin möglich, soweit sie den Schutz der inländischen KSt-Bemessungsgrundlage erhöhen (**Mindestschutzniveau**)
  - Folgen:
    - teilweise zwangsläufige **Verschärfungen** des nationalen Rechts
    - durch Wahlrechte keine einheitliche Umsetzung innerhalb der EU



## 4.3 Aufbau der ATAD – Fünf Einzelmaßnahmen

- Art. 4: Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen (vgl. **Zinsschranke**)
- Art. 5: Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung
- Art. 6: allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von **Missbrauch**
- Art. 7 und 8: Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen (**Hinzurechnungsbesteuerung**)
- Art. 9: **Anti-Hybrid-Regeln** (z.B. für nicht eindeutig einzuordnende Gesellschaften); Überarbeitung u.a. durch Erweiterung auf Drittstaaten durch ATAD II vom 29.05.2017

## 4.4 Beschränkung des Zinsabzugs (1/2)

- überschüssige Fremdkapitalkosten bis zu 30% des EBITDA abziehbar
- Ausnahmen (**Wahlrecht** für Mitgliedstaaten):
  - **Freibetrag** bis zu 3 Mio. €
  - eigenständige Unternehmen („stand-alone“-Klausel) und Organkreisbetrachtung
  - Eigenkapitalklausel
  - Eigenkapitalquotenvergleich innerhalb der Unternehmensgruppe oder Zinsabzug auf Grundlage des Verhältnisses zwischen Außenfinanzierung und EBITDA der Unternehmensgruppe
  - Finanzunternehmen

## 4.4 Beschränkung des Zinsabzugs (2/2)

- Zinsvortrag zeitlich unbefristet möglich, EBITDA-Vortrag maximal fünf Jahre; Beschränkungen durch Mitgliedstaaten zulässig
- **Auswirkungen** auf die deutsche Zinsschranke nach § 4h EStG, § 8a KStG:
  - keine wesentlichen Änderungen, ATAD entspricht weitgehend der **deutschen** Zinsschrankenregelung
  - durch **breitere** Definition von Fremdkapitalkosten allerdings Verschärfungen möglich
  - Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (anhängiges Verfahren BVerfG – 2 BvL 1/16)

## 4.5 Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (1/2)

- Anwendungsbereich der „Exit-Tax“
  - Körperschaft überträgt Vermögenswerte vom Stammhaus auf ausländische Betriebsstätte
  - Körperschaft überträgt Vermögenswerte von der Betriebsstätte auf das Stammhaus oder auf eine andere ausländische Betriebsstätte
  - Körperschaft überträgt von Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ins Ausland
  - Körperschaft verlegt „Steuersitz“ ins Ausland
- Erste drei Fälle bedürfen zusätzlich des Verlustes des Besteuerungsrechts

## 4.5 Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (2/2)

- Recht des Steuerpflichtigen auf Teilzahlung der entstandenen Steuern (max. 5 Jahre); zusätzlich Verzinsung und Sicherheitsleistung zulässig
- **keine** wesentlichen Änderungen zu § 4 Abs. 1 S. 2-5, § 4g EStG, § 12 KStG

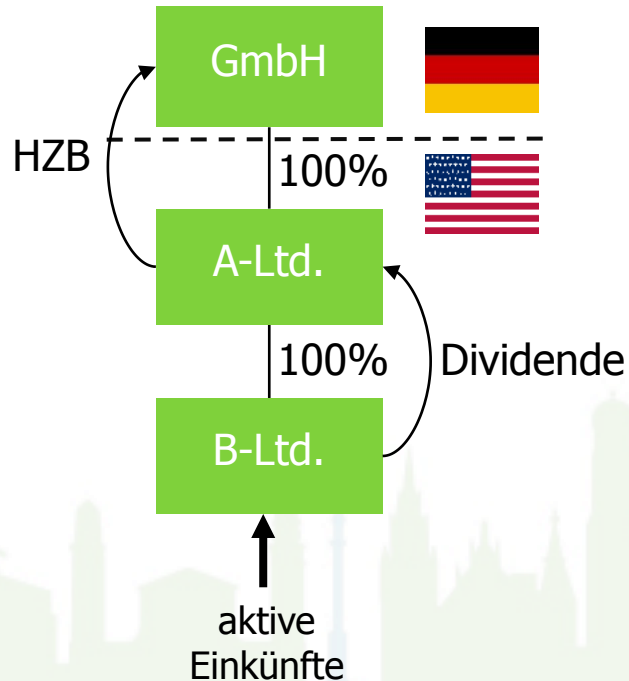
## 4.6 Allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift

- Tatbestandsmerkmale
  - unangemessene Gestaltung oder unangemessene Abfolge von Gestaltungen
    - nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln
  - wesentlicher Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung: Erlangung eines steuerlichen Vorteils
  - Vorteil läuft dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwider
  - **keine** wesentlichen Änderungen zu § 42 AO

## 4.7 Hinzurechnungsbesteuerung (1/4)

- Persönliche Tatbestandsmerkmale
  - Unbeschränkt oder beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger
  - hält selbst oder zusammen mit verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Stimmrechte, des Kapitals oder der Gewinnberechtigung
  - an einem beherrschten ausländischen Unternehmen
  - natürliche Personen anders als in § 7 Abs. 1 AStG **nicht** erfasst
  - auch vor- und nebengeschaltete (**ausländische**) verbundene Unternehmen erfasst; in § 7 AStG nur nachgeschaltete und inländische Unternehmen

## 4.7 Hinzurechnungsbesteuerung (2/4)



- Sachlicher Anwendungsbereich
  - beherrschtes Unternehmen erzielt passive Einkünfte; Abweichung zu § 8 Abs. 1 AStG u.a.:
    - Einkünfte **positiv** definiert
    - ausschließlich **ausländische** Einkünfte erfasst
    - Dividenden **erfasst**
    - **Vermietung/Verpachtung grds.** nicht erfasst (aber Einkünfte aus geistigem Eigentum schädlich)



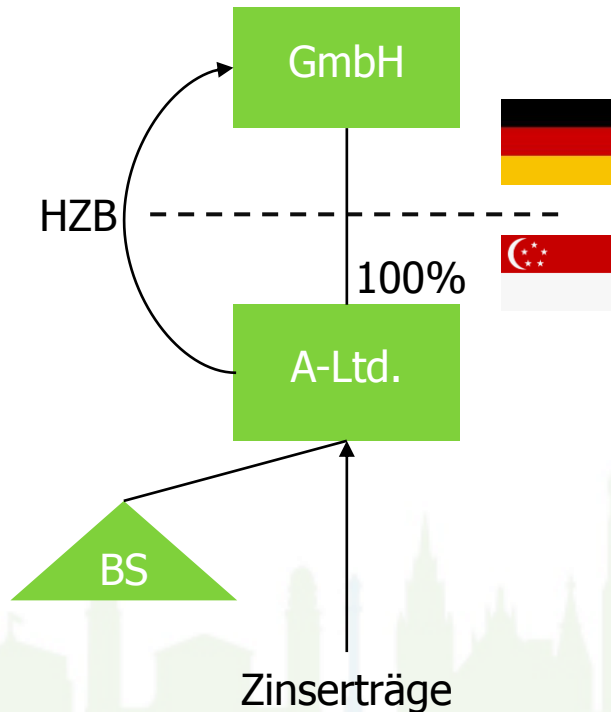
## 4.7 Hinzurechnungsbesteuerung (3/4)

- strengere Regelungen durch Mitgliedstaaten zulässig → Katalog der passiven Einkünfte kann erweitert werden
- Niedrigbesteuerung: KSt-Satz im Ausland unter 50 % des inländischen Satzes
  - Niedrigbesteuerungsschwelle für Deutschland: **7,5%**
  - **sämtliche** Einkünfte für Ermittlung einbezogen

## 4.7 Hinzurechnungsbesteuerung (3/4)

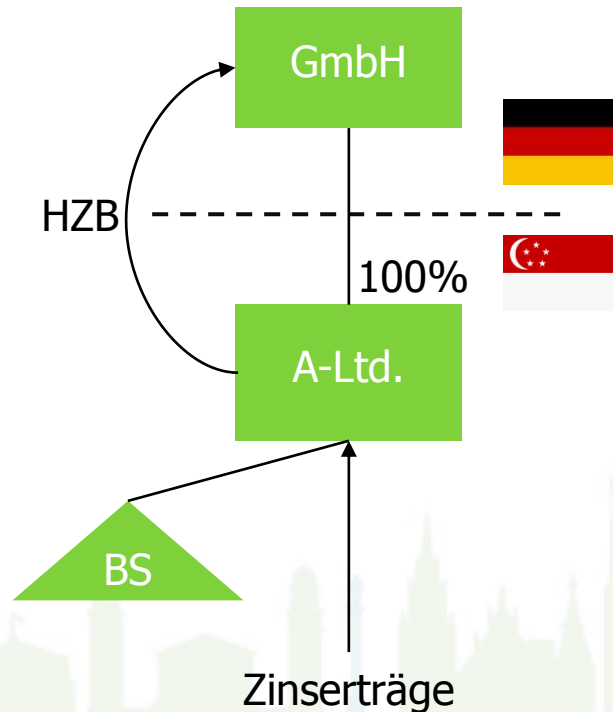
- Exkulpationsmöglichkeiten
  - wirtschaftlicher Motivtest analog § 8 Abs. 2 AStG – zwingende Vorgabe für Mitgliedstaaten
  - relative Freigrenze auf Gesellschaftsebene (max. 1/3 passive Einkünfte) – darf durch Mitgliedstaaten gewährt werden
- Hinzurechnungsbesteuerung bereits in dem Steuerzeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet

## 4.8 Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer (1/3)



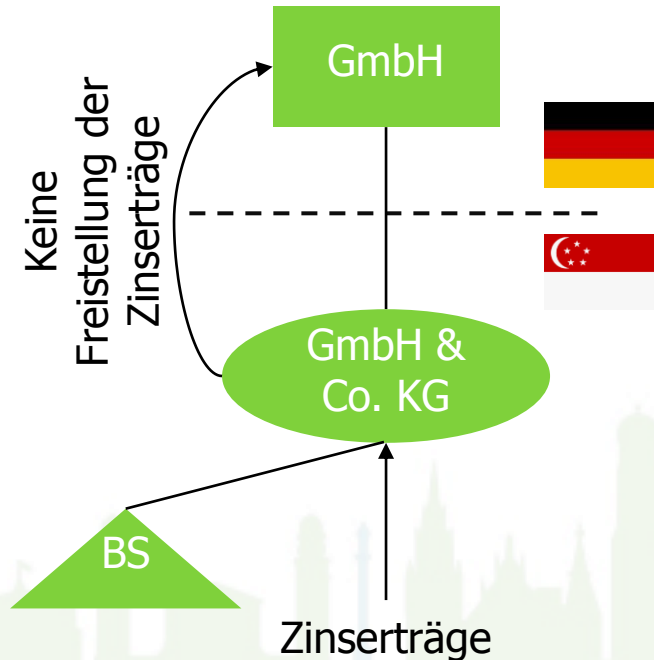
- Sachverhalt
  - GmbH in Deutschland hält 100% der Anteile an A-Ltd. in Singapur
  - Zinserträge unterliegen unzweifelhaft der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 1 AStG)
  - Hinzurechnungsbetrag (HZB) nach Ansicht der Finanzverwaltung auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen
- Urteil des BFH vom 11.03.2015 (I R 10/14)
  - HZB einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen und folglich nach § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG zu **kürzen**

## 4.8 Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer (2/3)



- Reaktion der Finanzverwaltung
  - zunächst Nichtanwendungserlass der Länder vom 14.12.2015 gegen BFH-Urteil
  - mit Wirkung vom 01.01.2017 gesetzliche Festschreibung der GewSt-Pflicht des HZB in § 7 S. 7 GewStG
  - Problem: ausländische Steuern können bei der Gewerbesteuer nicht angerechnet werden
  - Gefahr der **Überbesteuerung**

## 4.8 Hinzurechnungsbesteuerung und Gewerbesteuer (3/3)



- **zusätzlich:** Ausweitung der GewSt-Pflicht auf Betriebsstätten, die Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 AStG erzielen (§ 7 S. 8 GewStG)
- Folgen:
  - **Verstoß** gegen das Territorialitätsprinzip bei der Gewerbesteuer
  - ausländische Steuern wiederum nicht anrechenbar

## 4.9 Hybride Gestaltungen

- Art. 9 ATAD II: insbesondere Regelungen zu hybriden Gesellschaften (Personen- bzw. Kapitalgesellschaft) und Finanzinstrumenten (Eigen- bzw. Fremdkapital) mit unterschiedlicher Einordnung in den Mitgliedstaaten
  - doppelter Abzug von Aufwendungen (Double-Dip-Effekt)
    - Anpassungen in Deutschland notwendig, da nur punktuelle Regelungen in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG und § 4i EStG
  - Abzug von Aufwendungen und gleichzeitige Nichtberücksichtigung der Einnahmen beim Empfänger
    - Anpassungen in Deutschland notwendig (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG beachtet nicht vorrangiges Abzugsverbot, sondern schließt Steuerfreiheit der Einnahme aus)



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Haben Sie noch Fragen?



# Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
  - Dr. Lars Lüdemann, StB
  - [lars.luedemann@kleeberg.de](mailto:lars.luedemann@kleeberg.de)
  - Telefon: 089 55 983-229
  - Telefax: 089 55 983-280
  - Weitere Informationen unter:
    - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)





# Münchner Bilanzgespräche 2017

Termine und Themen unter [www.muenchner-bilanzgespraeche.de](http://www.muenchner-bilanzgespraeche.de)

- 26. Oktober 2017, 19.00 Uhr  
Unternehmenskauf / Unternehmensbewertung
- 23. November 2017, 19.00 Uhr  
Aktuelles Bilanzrecht zum Jahresende

Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

## Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweitzer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.

## ■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

## ■ Copyright-Vermerk

© 10/2017. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.