



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 17. März 2021

BETREFF **Anwendung des § 8 Absatz 2 AStG;
Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 22. Mai 2019 - I R 11/19 -
und vom 18. Dezember 2019 - I R 59/17 -**

GZ **IV B 5 - S 1351/19/10002 :001**

DOK **2021/0290319**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf die Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des § 8 Absatz 2 AStG, auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der §§ 7 bis 14 AStG, Folgendes:

I. Rechtsprechung des BFH

Mit Urteil vom 22. Mai 2019 - I R 11/19 - (vormals I R 80/14), BStBl II ...¹, hat der BFH entschieden, dass die aufgrund des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Änderungen des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung dazu geführt haben, dass die sog. Standstill-Klausel des Artikels 57 Absatz 1 EG (jetzt: Artikel 64 Absatz 1 AEUV) keine Anwendung mehr findet. Daher muss sich die sog. erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Absatz 6 und 6a AStG auch im Zusammenhang mit Direktinvestitionen hinsichtlich einer in einem Drittstaat ansässigen Zwischengesellschaft fortan an der Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 56 Absatz 1 EG,

¹ Redaktion BStBl m. d. B. um Ergänzung

jetzt: Artikel 63 Absatz 1 AEUV) messen lassen. Die in der Hinzurechnung von Zwischen-einkünften mit Kapitalanlagecharakter liegende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit kann aber aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, insbesondere der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, gerechtfertigt werden. Das gilt jedoch nicht, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Beteiligung an dieser Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht (Entlastungsbeweis). Diese Nachweismöglichkeit muss dem Steuerpflichtigen jedoch nur dann gewährt werden, wenn rechtliche, insbesondere vertragliche Verpflichtungen des Drittstaates gegenüber den deutschen Steuerbehörden bestehen, die es tatsächlich ermöglichen, gegebenenfalls die Richtigkeit dieser Angaben zu überprüfen.

Mit Urteil vom 18. Dezember 2019 - I R 59/17 -, BStBl II ...¹, hat der BFH u. a. entschieden, dass nicht nur die Hinzurechnung von Einkünften mit Kapitalanlagecharakter nach § 7 Absatz 6 und 6a AStG, sondern auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Absatz 1 AStG in Drittstaatenkonstellationen an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen ist und insofern gleichermaßen die Grundsätze des Urteils des BFH vom 22. Mai 2019 - I R 11/19 -, gelten. Der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit wird nicht schon aufgrund des Vorrangs der Niederlassungsfreiheit gesperrt, weil für § 7 Absatz 1 AStG auch die Beteiligung an der Zwischengesellschaft zu mehr als der Hälfte durch mehrere vertraglich nicht verbundene und auch sonst einander nicht nahestehende Steuerpflichtige tatbestandsmäßig ist.

II. Anwendung des § 8 Absatz 2 AStG (Entlastungsbeweis)

Nach der BFH-Rechtsprechung muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass es sich bei der gewählten Gestaltung nicht um eine künstliche Gestaltung handelt, um damit die Anwendung der §§ 7 - 14 AStG auszuschließen. Im Fall der Beteiligung an Gesellschaften, die in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (EU/EWR-Staaten) ansässig sind, wird diese Nachweismöglichkeit durch § 8 Absatz 2 AStG konkretisiert. Bei Beteiligung an Gesellschaften, die in Drittstaaten ansässig sind, ist § 8 Absatz 2 AStG bei Vorliegen der unter III. dargestellten weiteren Voraussetzungen darüber hinaus ebenfalls sinngemäß anzuwenden.

Dies gilt auch für in EU/EWR-Staaten ansässige Kapitalanlagegesellschaften i. S. d. § 7 Absatz 6 AStG; die Kapitalverkehrsfreiheit geht der Anwendung des § 21 Absatz 21 Satz 3 AStG (zeitliche Einschränkung für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 2012) vor.

Der Steuerpflichtige hat gemäß § 8 Absatz 2 AStG nachzuweisen, dass die Zwischengesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmestaat nachgeht, vgl. BT-Drucksache 16/6290 S. 92.

Für den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach § 8 Absatz 2 AStG gilt, dass

- eine gezielte Nutzziehung der Ressourcen im Aufnahmestaat vorliegen muss, z. B. gut ausgebildetes Personal oder günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder z. B. besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität. Die Ausübung der Geschäftstätigkeit im Aufnahmestaat muss hierbei einen relevanten Umfang erfordern und erreichen. Die Teilnahme am dortigen Marktgeschehen muss aktiv, ständig und nachhaltig sein. Für Kapitalanlagegesellschaften bedeutet dies, dass der Kapitalbeschaffungs- oder Investitionsmarkt im Aufnahmestaat liegt. Nicht ausreichend ist beispielsweise die Anmietung von Büroräumlichkeiten bzw. eine nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen, insbesondere wenn die Wahrnehmung dieser Funktionen nicht ortsgebunden ist;
- die Zwischengesellschaft nicht nur personell, sondern auch sachlich angemessen ausgestattet sein muss, so dass sie in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Kernfunktionen selbständig auszuüben;
- die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen durch die ausländische Gesellschaft selbst getroffen werden müssen. Die Gesellschaft muss ihre wirtschaftliche Kernfunktion selbst ausüben. Dies ist nicht der Fall, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit durch Dritte besorgen lässt.

Die Substanzerfordernisse des § 8 Absatz 2 AStG müssen im Hinblick auf die jeweiligen passiven Einkünfte (§ 8 Absatz 1 AStG) erfüllt werden.

Des Weiteren hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft keine rein künstliche Gestaltung darstellt. Eine solche rein künstliche Gestaltung liegt allgemein in jeder Vorkehrung, deren Hauptziel oder eines derer Hauptziele darin besteht, durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielte Gewinne künstlich in Drittstaaten oder Gebiete mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren (vgl. Urteil des EuGH vom 26. Februar 2019 in der Rs. C-135/17, „X“, ECLI:EU:C:2019:136, Rz. 84 sowie Urteile der Großen Kammer vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a., ECLI:EU:C:2019:134) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a., ECLI:EU:C:2019:135).

Folglich sind über die vorgenannten Substanzerfordernisse hinaus triftige wirtschaftliche, d. h. außersteuerliche, Gründe für die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft darzulegen und nachzuweisen. Dazu gehört der Nachweis, dass keiner der Hauptzwecke der Beteiligung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.

III. Anforderungen an die Amtshilfe in Drittstaatenfällen

Sind die Voraussetzungen unter II. erfüllt, kann eine Anwendung der §§ 7 - 14 AStG in Drittstaatsverhältnissen nur dann unterbleiben, wenn darüber hinaus rechtliche, insbesondere vertragliche Verpflichtungen des Drittstaates gegenüber den deutschen Steuerbehörden bestehen, die es tatsächlich ermöglichen, gegebenenfalls die Richtigkeit dieser Angaben zu überprüfen. Ist das nicht der Fall, ist es unionsrechtlich nicht geboten, dem Steuerpflichtigen einen entsprechenden Nachweis zu ermöglichen. Die Hinzurechnungsbesteuerung kommt insoweit unabhängig vom Vorbringen des Steuerpflichtigen zur Anwendung.

Rechtliche Verpflichtungen eines Drittstaates sind für das betroffene Wirtschaftsjahr nur dann als hinreichend in diesem Sinne anzusehen, wenn diese

- einen rechtlichen Rahmen für die Zusammenarbeit und Mechanismen zum Austausch von Informationen zwischen den betreffenden nationalen Behörden begründen, aus denen ein Informationsanspruch zugunsten der Bundesrepublik Deutschland folgt und
- es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen, gegebenenfalls die Richtigkeit der Informationen im Einzelfall zu überprüfen (tatsächliche Verifikationsmöglichkeit).

Ein hinreichender Informationsanspruch zugunsten der Bundesrepublik Deutschland setzt voraus, dass dieser sich inhaltlich auf die Anwendung des deutschen Ertragsteuerrechts (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht) bezieht. Das ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn sich die Regelung im Falle von Informationsaustauschklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen nur auf die Durchführung des Abkommens selbst beschränkt (sog. kleiner Informationsaustausch).

Die Voraussetzungen für einen hinreichenden Informationsanspruch erfüllen

- Artikel 5 der Richtlinie 2011/16/EU, soweit er aufgrund EU-Beitritts rückwirkende Anwendung findet (vgl. Urteil des BFH vom 18. Dezember 2019 - I R 59/17 -);

- Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, welche Artikel 26 Absatz 1 OECD-MA 2017 (OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) entsprechen (sog. großer bzw. umfassender Informationsaustausch);
- Regelungen in Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement – TIEA), welche Artikel 5 TIEA-MA (TIEA-Musterabkommen der OECD) entsprechen;
- Artikel 4 ff. des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27. Mai 2010 in Verbindung mit einer Erklärung/Hinterlegung des anderen Vertragsstaates zu Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer i (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) und/oder Buchstabe b Ziffer i (Gewerbsteuer) oder
- zwischenstaatliche Vereinbarungen mit vergleichbaren Regelungen, vgl. hierzu auch Anlage 1 des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen (BMF-Schreiben vom 29. Mai 2019, BStBl I 2019, S. 480).

Das Bestehen eines hinreichenden Informationsanspruchs setzt weiter voraus, dass der ausländische Staat die jeweilige Regelung wirksam in innerstaatliches Recht umgesetzt hat und die Regelung im Einzelfall zeitlich anwendbar ist. Hierbei ist zu beachten, dass der in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Informationsaustausch in der Regel erst für das Wirtschaftsjahr nach dessen Inkrafttreten gilt.

Dem erforderlichen rechtlichen Rahmen steht es nicht entgegen, wenn dem ersuchten Staat punktuelle, abstrakt existierende Auskunftsverweigerungsrechte (wie z. B. Artikel 26 Absatz 2 und 3 OECD-MA 2017, Artikel 21 Absatz 2 und 3 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen) zustehen.

Eine hinreichende tatsächliche Verifikationsmöglichkeit im Einzelfall liegt nur vor, wenn aufgrund der Regelung tatsächlich allgemein eine störungsfreie Zusammenarbeit gewährleistet ist.

Sofern ein Auskunftersuchen in einem Einzelfall gestellt wird, muss die Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen von der zuständigen Behörde des anderen Staates innerhalb einer angemessenen Frist tatsächlich zumindest insoweit bestätigt werden, als diese entscheidungserheblich sind. Eine Aussage des Inhalts, dass im Hinblick auf für die Nachweisführung notwendige Aspekte der zuständigen Behörde des anderen Staates keine abweichenden Erkenntnisse vorliegen, ist demgegenüber nicht ausreichend.

Eine tatsächliche Verifikationsmöglichkeit liegt in der Regel auch dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige der Durchführung eines solchen Auskunftersuchens widerspricht.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und ist in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag