

Bundesfinanzhof entscheidet zur Hinzurechnungsbesteuerung - Gegenbeweis kann auch in Drittstaatenfällen zulässig sein

4. Dezember 2019

Mit Urteil vom 22. Mai 2019 (I R 11/19) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung in gewissen Fällen gegen EU-Recht verstoßen kann. Konkret ging es um die fehlende Gegenbeweismöglichkeit in Drittlandsfällen im Kontext der Sonderregeln für Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter.

Seit der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Sache „Cadbury Schweppes“ entfällt bei Zwischengesellschaften in der Europäischen Union die Hinzurechnungsbesteuerung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Zwischengesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in ihrem Ansässigkeitsstaat nachgeht. Drittstaatengesellschaften stand diese Nachweismöglichkeit, der sogenannte Substanz- oder Cadbury-Test, bisher nicht offen. Der Bundesfinanzhof sieht in der fehlenden Gegenbeweismöglichkeit grundsätzlich einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Dieser Verstoß könne aber in Ausnahmefällen gerechtfertigt sein, wenn es der Finanzverwaltung nicht möglich sei, die Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist dies dann der Fall, wenn hinreichende Auskunftsklauseln zwischen den beteiligten Staaten fehlen.

Auch wenn im konkreten Urteilsachverhalt kein Verstoß gegen das EU-Recht festgestellt wurde, weil eine „große“ Auskunftsklausel im Sinne des Artikel 27 des OECD Muster Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz für den für das Urteil maßgeblichen Zeitraum nicht gesichert war, wird deutlich, dass dies nicht immer so sein muss. Bestehen für die Finanzverwaltung ausreichende Informationsmöglichkeiten, die Nachweise über die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft zu überprüfen, verstößt eine Hinzurechnungsbesteuerung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Die deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung sind streng. Bereits bei einer Beteiligung von 1 Prozent können die Vorschriften bei bestimmten Einkünften – den so genannten Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter – Anwendung finden. Besonders misslich wird es für den Steuerpflichtigen bei Drittstaatenfällen. Anders als in Sachverhalten mit Zwischengesellschaften in Staaten der Europäischen Union können hier keine Gegenbeweise vorgebracht werden, die eine Hinzurechnungsbesteuerung vermeiden.



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [BFH-Urteil vom 22. Mai 2019](#)
- [beleuchtet vom 4. Juli 2017](#)

Hierüber hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Fraglich war, ob dem Steuerpflichtigen auch im Drittstaatenfall bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter die Möglichkeit eines Gegenbeweises eingeräumt werden muss. Nachdem der Bundesfinanzhof in diesem Zusammenhang zunächst den Europäischen Gerichtshof (Urteil vom 26. Februar 2019 – C-135/17) zu Rate gezogen hatte (vgl. unser

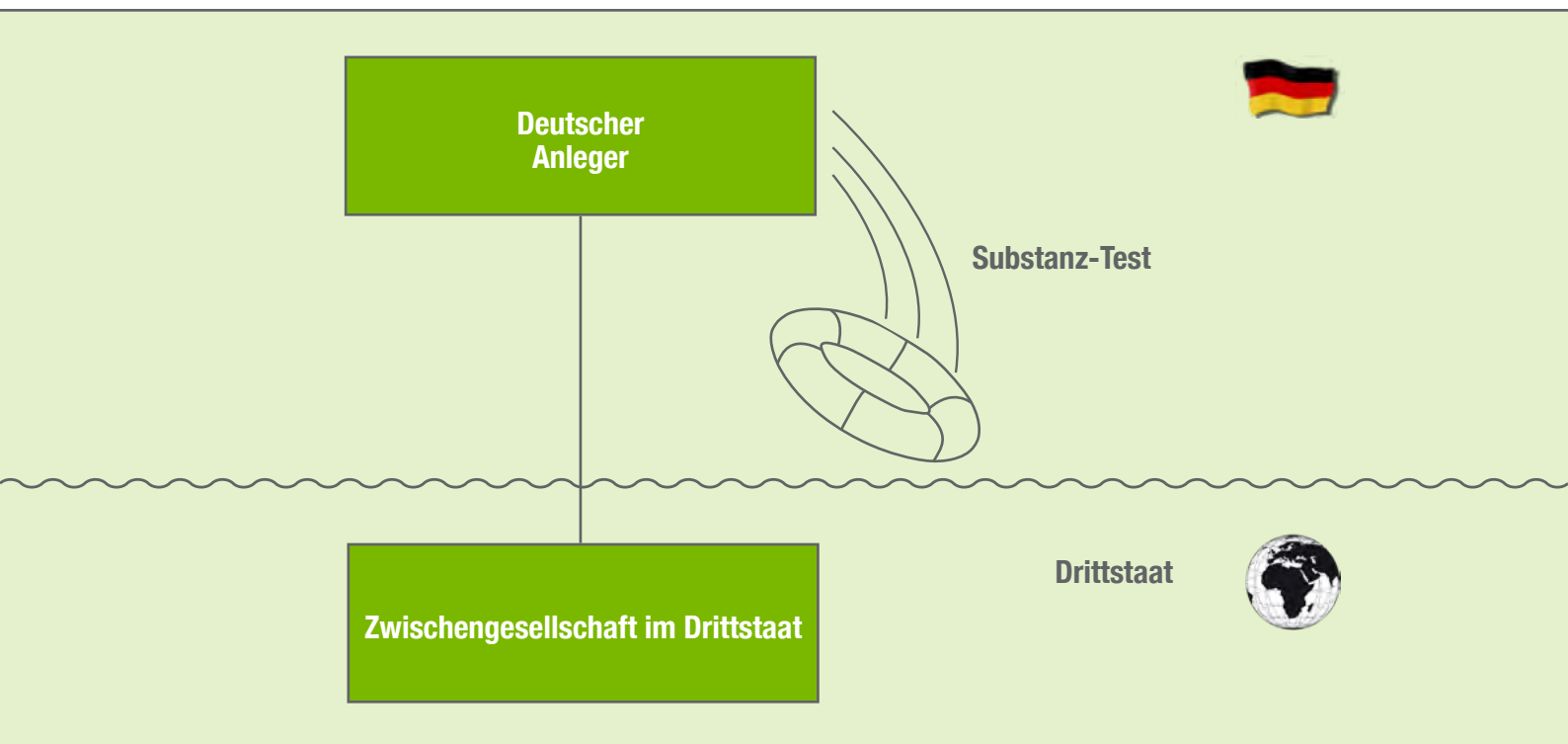
[beleuchtet vom 4. Juli 2017](#)), hat er nunmehr seine finale Entscheidung getroffen. Im Kern lässt sich das Urteil des Bundesfinanzhofs in drei zentrale Aussagen zerlegen:



- Die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter muss sich an der Kapitalverkehrsfreiheit messen lassen. Die so genannte Stand-Still Klausel gilt nicht.
- Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Regelung ist gegeben.
- Im vorliegenden (!) Sachverhalt ist diese Beschränkung gerechtfertigt, da es hier an einer ausreichenden Möglichkeit der grenzüberschreitenden Amtsermittlung mangelt.

Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit und Stand-Still Klausel

Nach der Stand-Still Klausel genießen Vorschriften hinsichtlich der Kapitalverkehrsfreiheit Bestandsschutz, wenn die Vorschriften bereits am 31. Dezember 1993 bestanden haben und seitdem (nahezu) unverändert gelten. Nachdem bereits der Europäische Gerichtshof Zweifel an dem Bestehen eines solchen Bestandschutzes bei der Hinzurechnungsbesteuerung angemeldet hatte, hat nunmehr auch der Bundesfinanzhof die Anwendung der Stand-Still Klausel abgelehnt. Zwar bestand zum 31. Dezember 1993 bereits eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, jedoch wurde diese insbesondere durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 umfassend reformiert, wodurch die Stand-Still Klausel nicht mehr greifen kann. Dass diese Änderung bereits ein Jahr später wieder rückgängig gemacht wurde, helfe bei der Anwendbarkeit der Stand-Still Klausel nach Auffassung des Bundesfinanzhofs vorliegend nicht. Im Ergebnis müssen sich also die deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung an der Kapitalverkehrsfreiheit messen lassen.



Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit unstrittig – aber auch gerechtfertigt?

Da die Hinzurechnungsbesteuerung per Definition nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Anwendung finden kann, sind hiervon rein nationale Fälle nicht betroffen. Damit haben die Regelungen das Potential, deutsche Anleger von Investitionen in bestimmten Drittländern abzuhalten. Mithin liegt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor. Dies hatte bereits der Europäische Gerichtshof so gesehen. Fraglich ist nur, ob diese Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt ist.



Auch hierüber hatte der Europäische Gerichtshof bereits Leitlinien vorgegeben. Demnach sei eine Beschränkung grundsätzlich nur dann gerechtfertigt, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Gegenbeweises eingeräumt werde. Hiervon könne nur dann in Ausnahmefällen abgewichen werden, wenn dem betroffenen Staat (hier Deutschland) die Möglichkeit fehle, die Angaben des Steuerpflichtigen tatsächlich zu überprüfen.

In diesem Punkt lag die Besonderheit des vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Sachverhalts. Im Streitfall ging es um Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter aus einer Beteiligung eines Steuerpflichtigen an einer Kapitalgesellschaft in der Schweiz. Betroffen waren die Jahre 2005 und 2006. Für diesen Zeitraum galt noch nicht die so genannte „große“ Auskunfts-klausel des Artikel 27 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz, sondern lediglich eine „kleine“ Auskunfts-klausel. Während eine „kleine“ Auskunfts-klausel die betroffenen Staaten lediglich dazu verpflichtet, Informationen, die für die Zwecke der Durchführung des Abkommens notwendig sind, auszutauschen und darüber hinaus nur bei Betrugsdelikten Anwendung findet, umfasst die „große“ Auskunfts-klausel zusätzlich noch Informationen für das innerstaatliche Steuerrecht – also vorliegend wohl auch für die Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung. Nach Ansicht des Bundesfinanzhof genüge jedoch die „kleine“ Auskunfts-klausel nicht, eine sichere Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu ermöglichen. Damit war das Fehlen der Gegenbeweismöglichkeit im vorliegenden Sachverhalt unbeachtlich; die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit damit gerechtfertigt.


Folgen für die Praxis und offene Fragen

Auch wenn der Bundesfinanzhof dies nicht explizit ausspricht, so implizieren seine Ausführungen über die Nichtanwendung der „großen“ Auskunfts-klausel im betroffenen Streitjahr, dass die Entscheidung bei Anwendbarkeit gerade einer solchen großen Auskunfts-klausel wohl anders ausgefallen wäre. Diese Auskunfts-klausel ist seit dem Jahr 2011 im Bezug zur Schweiz anwendbar und ist mittlerweile in vielen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten. Sie findet sich auch im OECD Musterabkommen wieder, welches die Verhandlungsgrundlage für deutsche Doppelbesteuerungsabkommen bildet. Damit sollte in der Praxis in vielen Fällen eine Gegenbeweismöglichkeit durchsetzbar sein.

Fälle, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden sind in diesem Lichte erneut zu prüfen. Dies sind insbesondere auch Altfälle, bei denen die Bescheide nach § 18 Außensteuergesetz noch nicht bestandskräftig sind. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter liegen üblich bei ausländischen Investmentvehikeln vor. Qualifizierten diese bis Ende 2017 als ausländische Kapital-Investitionsgesellschaft nach § 19 Investmentsteuergesetz (Fassung bis 2017), ist zu prüfen, ob die Möglichkeit des Substanz-Tests besteht und in den betreffenden Zeiträumen eine ausreichende Informationsmöglichkeit der Finanzbehörden besteht. Bei Investmentvehikeln können die Voraussetzungen der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit vorliegen (Schmidt in Bödecker/Ernst/Hartmann, InvStG, 1. Auflage 2016, § 19, Randnummer 32.10ff).

Wie bereits erläutert, betrifft das Urteil die besonderen Regelungen für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Absatz 6a Außensteuergesetz). Fraglich ist, ob aufgrund des Urteils eine Gegenbeweismöglichkeit auch bei Drittstaatenfällen bei der „allgemeinen“ Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Absatz 1 Außensteuergesetz) eingeräumt werden muss. Unseres Erachtens sollte dies so sein, da die Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund des gegenwärtig geltenden Konzepts der „zufälligen“ Inländerbeherrschung (deutsche Beteiligte ,auch fremde Dritte, müssen zusammengerechnet eine Beteiligung von mindestens 50 Prozent halten) auch auf die allgemeinen Regelungen Anwendung finden sollte (so auch der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 13. Juni 2018 – I R 94/15).

Durch die ATAD I-Richtlinie ist der deutsche Gesetzgeber gezwungen die Hinzurechnungsbesteuerung zu reformieren. Die Neuregelungen hätten eigentlich zum 01. Januar 2019 in Kraft treten müssen, jedoch liegt bis dato noch kein offizieller Gesetzesentwurf vor. Dem Vernehmen nach möchte der Gesetzgeber an dem Konzept der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter festhalten. Es wäre zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber in diesem Zug die Gelegenheit nutzt und die Gegenbeisungsmöglichkeit im Drittstaatenfall in Gesetzesform bringt.

 **bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52
carsten.ernst@bepartners.pro



Friederike Schmidt
Principal . Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60
friederike.schmidt@bepartners.pro



Johannes Recker
Steuerassistent

Tel. +49 211 946847-55
johannes.recker@bepartners.pro



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf
<https://www.bepartners.pro>



Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.