

Ausweislich der vom BFH herausgearbeiteten Entstehungsgeschichte des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sollen also nur Ausschüttungen auf i.S.d. Vorschrift beteiligungsähnliche Genussrechte keine Betriebsausgaben sein. Damit verträgt sich die weitergehende Ansicht der OFD NRW nicht.

VI. Zusammenfassung in Thesen

Für die körperschaftsteuerliche Beurteilung von Genussrechten gilt entgegen der Verfügung der OFD NRW vom 12.05.2016⁵⁵ nicht der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz, sondern die spezielle Grenzziehung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Auszahlungen auf Genussrechte sind steuerrechtlich stets Betriebsausgaben (und handelsrechtlich in der GuV stets Aufwand). Das ist unabhängig davon, ob das Genussrechtskapital nach den Kriterien IDW HFA 1/1994 handelsrechtlich unter dem EK oder (richtigerweise) unter dem FK bilanziert wird.

55 OFD NRW vom 12.05.2016, DB 2016 S. 1407.

Den Betriebsausgabenabzug korrigiert § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur für die dort geregelten beteiligungsähnlichen Genussrechte i.S.d. KSt-Rechts. Bei den übrigen Genussrechten sind Auszahlungen stets abzugsfähige Betriebsausgaben, und zwar entgegen der o.g. Verfügung der OFD NRW auch dann, wenn das Genussrecht nach den (unmaßgeblichen) Kriterien IDW HFA 1/1994 unter dem EK ausgewiesen sein sollte.

Redaktionelle Hinweise:

- OFD NRW vom 12.05.2016 (DB 2016 S. 1407);
- zur Umwandlung von Darlehen in Genussrechte vgl. OFD Rheinland, Kurzinfo KSt Nr. 56/2011 vom 14.12.2011, DB 2012 S. 21 = DB0463748;
- zu Debt-Mezzanine Swap vgl. *Kroener/Momen*, DB 2012 S. 829 = DB0469388;
- zu Genussrechten vgl. auch *Intemann* u.a., in: *Roedder/Herlinghaus/Neumann*, KStG, § 8 Abs. 3 (abrufbar unter: <https://recherche.der-betrieb.de>, Bibliothek, Handbücher).

Das BEPS-Projekt – Babylonische Sprachverwirrung zum Fremdvergleichsgrundsatz

Dem **Wissenschaftlichen Beirat Steuern EY** gehören an: Dr. Wolfram Birkenfeld, Ewald Dötsch, Prof. Dr. Clemens Fuest, Prof. Dr. Johanna Hey, Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Dr. Michael Kempermann, Prof. Dr. Stefan Köhler, Martina Ortman-Babel, Prof. Dr. Christoph Spengel und Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

Die im Oktober 2015 vorgelegten finalen Berichte zu den 15 Punkten des BEPS-Aktionsplans der OECD enthalten einige sehr grundlegende Veränderungen. Das gilt z.B. für die Forderung, bei der Gewinnzuordnung durch Verrechnungspreise künftig stärker die tatsächliche Wertschöpfung und weniger vertragliche Regelungen in den Vordergrund zu stellen. Dadurch ergeben sich potenziell massive Verschiebungen der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Auch besteht wenig Klarheit darüber, wie die neue Gewinnzuordnung im Detail umgesetzt werden soll. Aus der Kombination dieser teils weitreichenden Reformvorschläge mit wenig präzisen Vorgaben für die Umsetzung der Reformen ergeben sich für die Besteuerungspraxis erhebliche Risiken und Probleme.

I. Einleitung

Mit dem G20/OECD-BEPS-Projekt und dem dazugehörigen Aktionsplan vom Juni 2013¹ haben die führenden Industriestaaten eine breit angelegte Initiative gegen Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen und „unfairen“

Steuerwettbewerb unter den Staaten auf den Weg gebracht. Die bearbeiteten Themen sind in 15 Aktionspunkte gegliedert und reichen von den Konsequenzen der Digitalisierung für die Besteuerung über Verrechnungspreise bis hin zum Projekt eines multilateralen Abkommens zur Umsetzung des BEPS-Aktionsplans. Im September 2014 wurden zu den ersten sieben Aktionspunkten erste (vorläufige) Ergebnisse vorgelegt.² Am 05.10.2015 folgte dann mit Veröffentlichung der 13 Abschlussberichte zu allen 15 Aktionspunkten des Aktionsplans ein erster Abschluss des Projekts.³

Die 13 Berichte umfassen insgesamt 1.880 Seiten. Teile der Berichte sind relativ weit ausgereift und enthalten klare Aussagen bzw. Empfehlungen. Für andere Teile gilt das jedoch weniger. Sie sind offenkundig das Ergebnis „politischer Formelkompromisse“. Ausdruck solcher Kompromisse ist sicherlich, dass die Option eines international verbindlichen Mindeststeuersatzes, der Anreize zu steuerlichen Gestaltungen stark begrenzen würde, in dem Aktionsplan keine Rolle spielt. Ähnlich ist die Situation z.B. bei hybriden Gestaltungen, einem Kernelement der BEPS-Initiative (allein mehr als 450 Seiten beschäftigen sich nur mit diesem Thema). Hybriden Gestaltungen hätte man im Kern wohl besser damit begegnen können, dass man einheitliche Definitionen für Eigen- und Fremdkapital bzw. transparente und intransparente Rechtsträger festgelegt hätte, um damit das Problem der Hybridität

1 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD (2013). Online abrufbar unter: <http://hbfm.link/845>.

2 Die sog. „7 deliverables“ für das Jahr 2014, alle online abrufbar unter: <http://hbfm.link/846>.

3 Online abrufbar unter <http://hbfm.link/847>. Zu Überlegungen einer möglichen „POST-BEPS-Agenda“ vgl. unter II.4.

im Kern zu bekämpfen. Das ist nicht geschehen. Die Notwendigkeit, sehr unterschiedliche Präferenzen der beteiligten Länder zu überbrücken, ist vermutlich zugleich verantwortlich dafür, dass viele der Berichte und Reformvorschläge die notwendige Klarheit und Trennschärfe vermissen lassen, um als rechtssichere Besteuerungsgrundlage zu fungieren. Gleichzeitig sind einige der vorgeschlagenen Veränderungen sehr grundlegend. Das gilt z.B. für die Forderung, bei der Gewinnzuordnung durch Verrechnungspreise künftig stärker die tatsächliche Wertschöpfung und weniger vertragliche Regelungen in den Vordergrund zu stellen. Dadurch ergeben sich potenziell massive Verschiebungen der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Auch dabei besteht wenig Klarheit darüber, wie die neue Gewinnzuordnung im Detail umgesetzt werden soll.⁴

Aus der Kombination dieser teils weitreichenden Reformvorschläge mit wenig präzisen Vorgaben für die Umsetzung der Reformen ergeben sich für die Besteuerungspraxis erhebliche Risiken und Probleme. Die OECD hat dies durchaus erkannt. In diesem Zusammenhang sei aus den einleitenden Erläuterungen zu den finalen BEPS-Berichten Folgendes zitiert:

„Die Umsetzung beginnt jetzt. Die Staaten sind souverän, es liegt an ihnen diese Änderungen umzusetzen.

Bei der Entwicklung der Maßnahmen sind verschiedene Herausforderungen aufgetreten. Einige Staaten haben unilaterale Maßnahmen verabschiedet, einige Steuerverwaltungen haben aggressiver gehandelt und einige Fachleute haben zunehmende Unsicherheit, sowohl auf die Veränderungen der Weltwirtschaft als auch auf die stärkere Sensibilisierung für BEPS-Fragen zurückgeführt. Wie im BEPS-Aktionsplan aufgeführt wird, könnten konkurrierende internationale Standards entstehen und unilaterale Maßnahmen den heutigen konsensbasierten Rahmen ersetzen. Dies könnte ein weltweites Besteuerungschaos verursachen, das von einem massiven Wiederauftreten der Doppelbesteuerung gekennzeichnet ist.“

Die Gefahr, dass Chaos und Doppelbesteuerung zunehmen, ist auch deshalb groß, weil viele Staaten von der BEPS-Initiative wachsende Steuereinnahmen erwarten. Zu dieser Erwartung beigetragen hat sicherlich, dass die OECD die Steueraufkommensverluste infolge steuerlicher Gestaltungen auf 100–204 Mrd. US-Dollar pro Jahr schätzt, also 4%–10% des gesamten Aufkommens aus der Unternehmensbesteuerung. Vor allem Schwellenländer, wie z.B. China, erwarten, dass ihre Besteuerungsrechte künftig ausgeweitet werden. Gleichzeitig ist die Bereitschaft gering, durch verpflichtende Verständigungsverfahren Doppelbesteuerung zu vermeiden. So hat China bereits angekündigt, sich an dem in BEPS-Action 14 vorgeschlagenen bindenden Verständigungsverfahren nicht zu beteiligen.⁵

Insgesamt besteht das Risiko, dass die BEPS-Initiative zu wachsender Unsicherheit über die Funktionsweise des internationalen Steuersystems, wachsender Doppelbesteuerung sowie gleichzeitig zu neuen Formen von Steuervermeidung führt. Für viele Länder würde die Umsetzung der OECD-Vorschläge nicht nur erweiterte Besteuerungsrechte, sondern in bestimmten Fällen auch den Verzicht auf die Besteuerung in Fällen bedeuten, in denen bislang Steuern erhoben wurden. Darüber hinaus werden zwar bestimmte Formen der Steuervermeidung erschwert oder ausgeschlossen, dafür entstehen

neue Möglichkeiten der Steuergestaltung und Steuervermeidung. Das soll im Folgenden anhand einiger Beispiele näher erläutert werden.

II. Verrechnungspreise (Aktionspunkte 8–10)

Die Aktionspunkte 8–10 sind von besonderer Bedeutung, da es hier um den Kernbereich der Besteuerung international tätiger Unternehmen geht: Die Verteilung des Gewinns zwischen den Staaten; also „nicht nur“ um die Einebnung von besonderen Steuervorteilen i.S.v. gewissen Spitzenbeträgen, sondern um die „Verteilung des gesamten Steuerkuchens“.

1. Besteuerung dort, wo die Wertschöpfung erfolgt?

Ausgangspunkt der „Weiterentwicklung“ ist der bereits erwähnte Programmsatz, der auch als Titel dieser Aktionspunkte verwendet wird: „die Ergebnisse der Verrechnungspreise mit der Wertschöpfung in Übereinstimmung zu bringen“. Mit anderen Worten: „substance over form“ rückt stark in den Vordergrund.

Die Aktionspunkte zu den Verrechnungspreisen beschäftigen sich insb. mit der Weiterentwicklung bzw. „Verbesserung“ des Verständnisses des Drittvergleichsgrundsatzes.⁶ Generell soll neben dem Bestehen von rechtlichem Eigentum und der Bedeutung abgeschlossener Verträge dem Tatsächlichen⁷ (was immer dies auch in Abgrenzung dazu bedeuten soll) eine weitaus größere Bedeutung beigemessen werden. Hierbei soll insb. die Möglichkeit zur Kontrolle eines Risikos (mit anderen Worten: wer entscheidet tatsächlich, dass ein Unternehmen Risiken eingeht oder Risiken minimiert werden etc.) sowie die tatsächlichen finanziellen Möglichkeiten und Kapazitäten, die Risiken auch materiell abzudecken, von Bedeutung sein.⁸ Diese Aspekte werden dann insb. für Finanzierungs⁹- oder Lizenzierungsgesellschaften (hier insb. Übertragung und wirtschaftliche Zurechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern)¹⁰ ausgeführt, aber diese Passagen besitzen auch darüber hinaus allgemeine Bedeutung.

Im Zusammenhang mit einer der Wertschöpfung entsprechenden Zuordnung (und damit Aufteilung) der Besteuerungsrechte, werden aber auch weitere Aspekte, z.B. die sog. location savings¹¹ angesprochen: d.h. Vorteile, die in besonderer Weise mit bestimmten (niedrigeren) lokalen Kosten – oder anderen Vorteilen (ggf. aber auch Nachteilen) – verknüpft sind. Dieser Aspekt der Zuordnung soll – womöglich (auch) politisch bzw. fiskalisch motiviert – Schwellenländern Argumente für einen erhöhten Gewinnbeitrag auch bei tendenziell geringer lokaler Wertschöpfung liefern.

Die Parallelen zum sog. AOA-Approach sind offenkundig: Dort (womöglich im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenkonzept aber weit zutreffender, da keine getrennten rechtlichen Einheiten vorliegen)¹² kommt den Personen und dem Ort, wo die Personen ihre Funktionen ausüben (sog. people function) eine entscheidende Bedeutung zu. Dies scheint auch im Denkansatz der OECD-Reports zu den Aktionspunkten 8–10

4 Die OECD erkennt dies durchaus an. So heißt es im OECD BEPS Report on Action 11: „Just as there is no agreement on the specification of the activities that generate profit, there is considerable disagreement over the key question of where profits are generated“ (S. 85).

5 Vgl. China Tax News Flash (2015), China announced her stance on BEPS and her localisation plans, Issue 41, October 2015.

6 Vgl. OECD, Abschlussbericht, AP 8–10, S. 9.

7 Vgl. OECD, Abschlussbericht, AP 8–10, S. 10.

8 Vgl. OECD, Abschlussbericht, AP 8–10, S. 10, 30 ff.

9 Vgl. OECD, Abschlussbericht, AP 8–10, S. 11.

10 Vgl. OECD, Abschlussbericht, AP 8–10, S. 73 ff.

11 Vgl. OECD, Abschlussbericht, AP 8–10, S. 43 ff.

12 Vgl. zur Umsetzung in deutsches Recht § 1 Abs. 5 Satz 2 ff. AStG sowie die dazu ergangene Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom 13.10.2014.

eine große (evtl. zu große) Bedeutung erlangt zu haben. Dies deshalb, da das Risiko eines fehlenden Konsens bezüglich der Gewinnabgrenzung als äußerst hoch zu beurteilen ist und infolgedessen der gleiche Gewinn in mehreren Staaten einer Besteuerung unterworfen werden könnte, mit der Konsequenz einer (drohenden) Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung.

2. Beispiele

a) Problembereiche

Die Problematik lässt sich an folgendem schlichten Beispiel und daraus resultierenden Grundfragen verdeutlichen.

Beispiel 1:

Ein deutsches Industrieunternehmen hat die Unternehmensleitung sowie die zentrale Forschung im Inland. Die Produktion sowie der Vertrieb erfolgen im In- und Ausland. Es stellt sich nunmehr die Frage, an welchem Ort und in welchem Umfang die Wertschöpfung entsteht: Wie wichtig ist dafür der Vorstand sowie andere allgemeine Stabsabteilungen, die der Optimierung des Geschäfts dienen (z.B. Controlling), die Forschung, die Produktion, der Vertrieb, das allgemeine Marketing, oder im Speziellen die Konzerndachmarke bzw. die einzelnen Produktmarken?

Nur wenn die Wertbeiträge aller dieser Funktionen (auch) unter der „Neukonzeption“ von BEPS klar und hinreichend eindeutig quantifiziert werden können, bestünde hinreichende Sicherheit über die Wirkungsweise der Aktionspunkte 8–10 und gegen Risiken einer zunehmenden Doppelbesteuerung.

Der Programmsatz einer Besteuerung entlang bzw. nach der realen Wertschöpfungskette erscheint damit dem Grunde nach ein nachvollziehbar formuliertes Ziel zu sein. Für die Praxis ist gleichwohl zu konstatieren, dass eine fehlende Trennschärfe als Kernproblem bleibt: Was genau und in welcher Höhe definiert einen Wertbeitrag? Nach welchen trennscharfen Kriterien ist dieser unterschiedlichen Konzerngesellschaften zuzuordnen? Wie stellt man sicher, dass der gesamten Wertschöpfungskette nie mehr als 100% des Gewinns zugewiesen und damit auch besteuert wird. Eine möglicherweise gegebene fehlende Operationalität und fehlende exakte Bestimmbarkeit führen zu (weitreichenden) Interpretationsspielräumen für die involvierten Staaten und damit auch zu entsprechend weitgehenden Risiken für den Stpfl.

Da die neuen Kapitel zur OECD Transfer Pricing Guideline in vielen Staaten als sog. *soft law* z.T. auch unmittelbar anwendbares Recht darstellen und damit bereits „in Kraft“ sind, droht hier womöglich schneller und schärfer eine Doppelbesteuerung als bislang vermutet.

Die Problematik speist sich insb. aus der verstärkten Loslösung vom rechtlichen Eigentum sowie kraft Verträgen geregelter Zuordnung von Risiken und Chancen. Klassische Beispiele hierfür sind z.B. sog. Prinzipalstrukturen, in denen in den operativen Ländern häufig sog. Limited-Risk-Distributoren eingesetzt werden und dem Prinzipal (häufig in Niedrigsteuerstaaten ansässig) der gesamte Residualgewinn verbleibt. In „guten Jahren“ führt dies dazu, dass ein erheblicher Gewinnanteil dem niedrig besteuerten Prinzipalstaat zuzuordnen ist, der aufgrund der (vertraglichen) Zuweisung der Risiken auch die aus den damit verbundenen Chancen resultierenden Gewinne erzielt sowie weiterhin auch i.d.R.

im Wesentlichen die Einkünfte aus dem mit dem jeweiligen Geschäft/Geschäftsmodell verbundenen immateriellen Wirtschaftsgüter bezieht. Als Kehrseite der Medaille trägt der Prinzipal aber auch tatsächlich die mit der Wertschöpfung verbundenen Risiken. Laufen die Geschäfte schlecht(er), so dreht sich das Bild: Der Prinzipal erzielt im niedrig besteuerten Staat erhebliche („fast wertlose“) Verluste, wogegen die Limited-Risk-Distributoren weiterhin (wenn auch nur moderate) Gewinne erzielen. Ein solches Verrechnungspreismodell ist damit auch nichts anderes als eine Wette auf ein gut gehendes Geschäftsmodell.

b) Überholte Maßstäbe?

Wenn im Rahmen der Aktionspunkte 8–10 tatsächlich eine Weiterentwicklung des Fremdvergleichsgrundsatzes angestrebt bzw. erfolgt sein sollte, so können die bisher angewandten Maßstäbe eigentlich nicht mehr richtig sein. Welches wäre dann aber nunmehr der richtige Maßstab und führt zu der „richtigen“ Aufteilung? Welche Konsequenzen ergeben sich daraus?

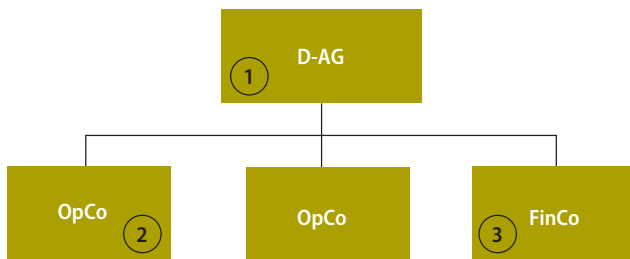
- Wie ist sichergestellt, dass etwaige bestehende APA (Advanced Pricing Agreements) nicht als Beihilfe gebrandmarkt werden, weil sie von den (neuen) OECD Standards abweichen?
- Wie kann sichergestellt werden, dass es überhaupt ein einheitliches Verständnis über die Auslegung der OECD TP Guideline gibt?
- Wie schafft es ein Unternehmen mit einer globalen Wertschöpfungskette (noch), in allen Ländern zutreffende Steuererklärungen abzugeben?
- Wie können die Unternehmen sicherstellen, dass sie richtige, vollständige Steuererklärungen abgeben, wenn keine gemeinsame Basis bezüglich der Fragestellung besteht, was der richtige Verrechnungspreis/richtige Fremdvergleichspreis (in Zukunft) sein soll?

c) Konsequenzen

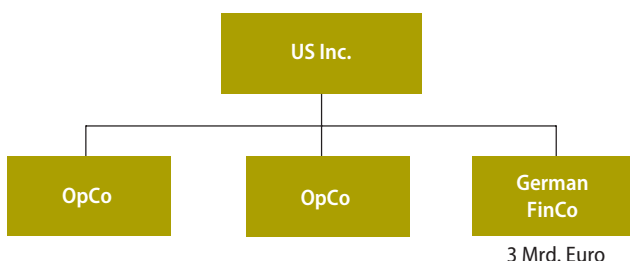
Werden die Unternehmen bezüglich dieser Fragestellungen alleine gelassen, sind Doppelbesteuerung und eine Vielzahl von (z.T. aussichtslosen oder sehr lang laufenden) Verständigungsverfahren (sowie ggf. auch drohende Strafverfahren) vorprogrammiert.

Anhand von folgenden kleinen Beispielen soll die Problematik zugespitzt werden, um aufzuzeigen, dass wenn man die Berichte liest, die Dinge häufig wohlformuliert erscheinen. Wenn man jedoch versucht, praktische Fälle zu lösen, muss man feststellen, dass das eine oder andere vielleicht gar nicht so klar ist bzw. durch die Loslösung von den rechtlichen Grundlagen hin zu einer sehr wirtschaftlichen Würdigung paradoxe Situationen sowie Widersprüche entstehen, die kaum bzw. nicht mehr auflösbar erscheinen. Auch wenn die Beispiele sicherlich etwas akzentuiert gewählt sind, so sollten die aufgezeigten Aspekte gleichwohl hilfreich sein, um die Problematik besser zu konturieren und daraus Erkenntnisse abzuleiten, die für eine konsistente und eine Überbesteuerung vermeidende Umsetzung hilfreich sind. Dabei soll zunächst auf die Finanzierungsfunktion eingegangen werden.

Sog. „Cash-Box-Gesellschaften“ soll nur noch ein risikofreier Mindestertrag zugewiesen werden, wenn dort nicht tatsächlich die Kontrolle über das Risiko erfolgt.

Beispiel 2:

Ein deutscher Konzern will eine Konzernfinanzierung mit einem Volumen von z.B. 3 Mrd. € etablieren. Dies kann er unmittelbar aus der Konzernmutter heraus tun (Alt. 1) oder er legt die 3 Mrd. € in die OpCo (Alt. 2) oder in eine FinCo (Alt. 3) ein. Objektiv braucht man für eine Konzernfinanzierung nicht viel Personal, unabhängig davon, wo man diese durchführt. Prüft man nun, wo diese relevanten Aktivitäten und die Risikokontrolle sind, so stellt sich die Frage: Können diese in jeder der drei Gesellschaften sein? Dies sollte wohl dann zu bejahen sein, wenn die Personen, auf die es wirklich ankommt, lokal tätig sind. Geht es aber für die Zuordnungsentscheidung (auch) um eine Art „Letztentscheidungsrecht“, so wird dieses bei solchen Beträgen im Zweifel (zumindest auch) bei der Konzernmutter liegen (die in dem Zusammenhang zumindest Veto-Rechte haben wird). Es stellt sich dann die Folgefrage, wo das Einkommen in solchen Fällen zuzuordnen wäre bzw. ob es dann ggf. zu splitten wäre zwischen dem risikofreien Mindestzins (der gegenwärtig ca. 0 beträgt) und dem Mehrzins, der das Risiko vergütet und wo dieser dann hinzuallokieren wäre? Könnte dieser auch zu der OpCo oder FinCo allokiert werden oder wäre der Mehrzins nur (noch) bei der Muttergesellschaft darstellbar?

Beispiel 3:

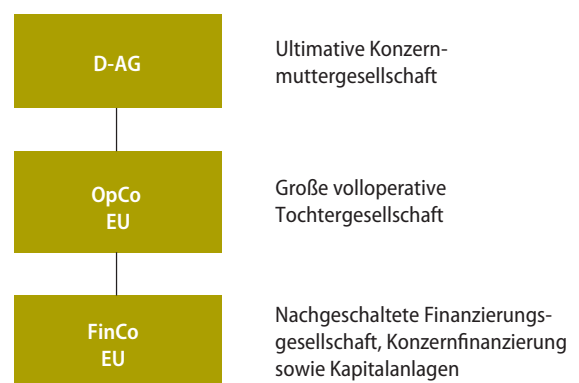
Man kann diese Überlegungen nun zuspitzen. Die Ausgangslage sei ähnlich wie zuvor, jedoch nunmehr in Form einer Inbound-Struktur mit US-Mutter sowie u.a. einer deutschen Tochter. Die deutsche Tochtergesellschaft verfüge über Steuerattribute, die zu verbrauchen sind (Zins- und Verlustvorträge). Der US-Konzern legt 3 Mrd. € in die deutsche Tochter ein. Der US-Treasurer zieht mit um, damit die relevanten Entscheidungen in Deutschland getroffen werden und auch die relevanten Aktivitäten dort stattfinden. Nachdem die Steuerattribute in Deutschland verbraucht sind, zieht man den Treasurer wieder ab, zurück in die USA und stellt stattdessen eine ungelernete Halbtagskraft ein, die nicht in der Lage ist, das Risiko zu kontrollieren. Fraglich ist nun, ob ab dem Zeitpunkt, in dem die personelle Substanz aus der deutschen GmbH abgezogen wurde, das Einkommen Deutschland fast bzw. gar nicht mehr zuzurechnen ist (da der risikolose Zins jedenfalls im gegenwärtigen Kapitalmarktumfeld 0 beträgt)? Weiter, was passiert z.B. im Folgejahr, falls der Schuldner ausfällt und das Darlehen dann abzuschreiben wäre? Wäre der Aufwand in Deutschland oder in den USA zu verorten (an dem Ort, an dem auch die Risikoprämie [zuletzt] vereinnahmt wurde)?

Hier wird deutlich, dass zum einen Doppelbesteuerungsprobleme entstehen können, dass es zum anderen aber durch die Standortverlagerung weniger Entscheidungsträger, in diesem Beispiel des Treasurers, zu einer massiven Verlagerung von Besteuerungsrechten zwischen Staaten kommen kann. Das eröffnet neue Spielräume für steuerliche Gestaltungen und Steuervermeidung.

Die Möglichkeit der Standortverlagerung des Treasurers mit ihren potenziell weitreichenden Folgen für die Besteuerung macht außerdem klar, dass der Steuerwettbewerb um reale wirtschaftliche Aktivitäten sich verschärfen würde. Wenn die Zuordnung der Besteuerungsrechte an Indikatoren realwirtschaftlicher Aktivität wie etwa dem Arbeitsort von wichtigen Entscheidungsträgern im Unternehmen anknüpft, dann entsteht ein umso schärferer Steuerwettbewerb um das Attrahieren dieser Entscheidungsträger, je größer deren Mobilität ist. Man kann also nicht erwarten, dass der Druck, Steuersätze zu senken, abnimmt.

Finanzierungsstrukturen sollen im Rahmen des BEPS-Projekts in ganz besonderem Maß erfasst werden. So ist in diesem Zusammenhang von einem sog. „Holistic Approach“¹³ die Rede, nach dem in Bezug auf Finanzierungsgesellschaften¹⁴ (ggf.):

1. nur ein risikofreier Ertrag zugewiesen werden soll (gem. Aktionspunkt 8–10);
2. Zinsabzugsbeschränkungen an der Quelle gem. Aktionspunkt 4 greifen sollen;
3. zusätzlich eine Quellensteuer erhoben werden soll (als Reaktion gegen den Missbrauch der Abkommen in Übereinstimmung mit Aktionspunkt 6) sowie
4. bei Vorliegen von lediglich begrenzten substanziellen Tätigkeiten auch eine Hinzurechnungsbesteuerung gem. Aktionspunkt 3 eintreten kann.

Beispiel 4:

In diesem dreistufigen Beispiel hält die deutsche D-AG 100% an einer großen operativen Tochtergesellschaft im EU-Ausland. Diese hält wiederum 100% an einer Finanzierungsgesellschaft, gleichfalls im EU-Ausland. Die Finanzierungsgesellschaft verfügt über erhebliche Eigenmittel, die zur Finanzierung anderer Konzerngesellschaften eingesetzt werden sowie z.T. auch in externe Anlagen am Kapitalmarkt fließt. Weiterhin ist die Gesellschaft z.B. auch das „Emissionsvehikel“ für Anleihen (Bonds). Das laufende Tagesgeschäft (Verbuchung, Kontrolle der Zinseingänge, Vertragswesen, Jahresabschlussarbeiten, Steuererklärungen etc.) wird von der Finanzierungs-

¹³ Vgl. Fn. 9.

¹⁴ Vgl. Fn. 9.

gesellschaft, „vor Ort“ wahrgenommen. Aufgrund ihrer Gesellschafterstellung nimmt die operative EU-Gesellschaft die damit verbundenen Gesellschafter-/Kontrollrechte wahr. Im Hinblick auf die erheblichen Mittel, über die die Finanzierungsgesellschaft verfügt, unterliegt die Finanzierungsgesellschaft allerdings zugleich auch einem „Konzernreporting“, aufgrund dessen alle wesentlichen Informationen auch stets zeitnah der Konzernzentrale bei der deutschen ultimativen Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt werden müssen. Weiterhin werden wichtige Grundsatzentscheidungen bezüglich der Vorgehensweise in der Finanzierungsgesellschaft in der Konzernzentrale entscheidend mit vorbereitet (z.B. Emission neuer Anleihen – Volumen, Laufzeit, Zinssatz, Bestimmung des Finanzierungsvolumens an bestimmte Tochtergesellschaften, „Mix“ zwischen langfristigen Finanzierungselementen sowie Cashpool etc.).

In einer solchen dreistufigen Struktur drohen vor dem Hintergrund der sich neu adjustierenden Zuordnungskriterien für die Besteuerung von Einkünften gleichfalls (erhebliche) Doppelbesteuerungstatbestände.

aa) Versagung/Abzug Zinsaufwand

Einige Staaten kennen bereits das Prinzip, dass Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen bleiben, wenn diese nicht bzw. nicht regulär „hoch“ beim Empfänger besteuert werden. Die Niedrigbesteuerung der Finanzierungsgesellschaft kann daher dazu führen, dass der Aufwand nicht abzugsfähig ist, gleichwohl bei der Finanzierungsgesellschaft sowie zusätzlich in der Kette (EU OpCo, deutsche Muttergesellschaft) gleichfalls besteuert wird.

bb) Quellenbesteuerung

Neben der (vollen) Nichtabzugsfähigkeit des Zinsaufwands ist auch (in erhöhtem Maß) mit Quellensteuer – einbehalten auf die Zinszahlungen in den Schuldnerstaaten/Schuldnergesellschaften – zu rechnen, um damit (statt einer generellen Nichtabzugsfähigkeit) eine „gewünschte“ Belastung der Zinseinkünfte herzustellen und insoweit gleichfalls wiederum faktisch die steuerliche Minderungswirkung aus dem Zinsaufwand in den Schuldnerstaaten/Gesellschaften zu reduzieren/neutralisieren.

cc) Hinzurechnungsbesteuerung

Der Ansässigkeitsstaat der operativen EU-Gesellschaft als auch Deutschland können unter den jeweiligen Regelungen der nationalen Hinzurechnungsbesteuerung, die Zinserträge der Finanzierungsgesellschaft hinzurechnen und der vollen, lokalen Steuerlast unterwerfen. In Deutschland ergibt sich in diesem Fall das zusätzliche Sonderproblem, das nach Ansicht der Finanzverwaltung der Hinzurechnungsbetrag auch ungemildert der GewSt unterliegt, eine ausländische Ertragsteuerzahlung allerdings nicht auf die GewSt anrechenbar wäre.

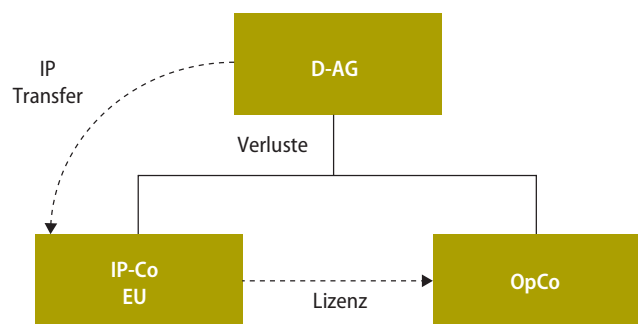
dd) Abweichende Einkommenszurechnung

Soweit unter den modifizierten Zuordnungsregelungen Post-BEPS (Cash-Boxen) der Finanzierungsgesellschaft nur noch ein risikofreier Gewinnanteil zuzurechnen wäre, könnte darüber hinaus ein überwiegender Teil des Gewinns (aufgrund der geringen risikofreien Zinserträge) nicht (mehr) der Finanzierungsgesellschaft zuzuordnen sein. Infolgedessen stellt sich dann die Frage, wem anstelle dessen diese Gewinne zuzuordnen wären: Ist es die direkte EU-Muttergesellschaft,

die gesellschaftsrechtlich die Risiken eines (anteiligen) Verlusts des investierten Eigenkapitals in Form der Beteiligung an der Tochter trägt, oder ist es die ultimative Muttergesellschaft in Deutschland, die über ihre Letztentscheidungsvollmacht und bestimmte (mittelbar ausgeübte) gesellschaftsrechtliche Weisungsrechte hier die letzte Entscheidung treffen kann?

Die kurze Darstellung zeigt, wie sich hier Steuereffekte in einem Ausmaß negativ kumulieren können, die zur eklatanten Überbesteuerung führen könnten. Dies auch deshalb, da ein mögliches Abzugsverbot oder eine (erhöhte) Quellenbesteuerung womöglich nur in unzureichender Weise steuermildernd (Steueranrechnung) auf Ebene weiterer pönalisierender Steuerregelungen auf Ebene der EU-Auslandsgesellschaft bzw. in Deutschland berücksichtigt würden.

Beispiel 5:



Die D-AG befindet sich in einer Verlustsituation.

Die D-AG „nutzt“ die Verluste und veräußert die Markenrechte an die EU IP-Co.

EU IP-Co beschäftigt einen Anwalt und einen kaufmännischen Angestellten.

Die Tätigkeiten sind: Verwaltung/Schutz der Markenrechte; Prüfung der Einhaltung der Markenüberlassungsverträge; Vereinnahmung der Lizenzentgelte; Buchhaltung Jahresabschluss, Steuererklärung.

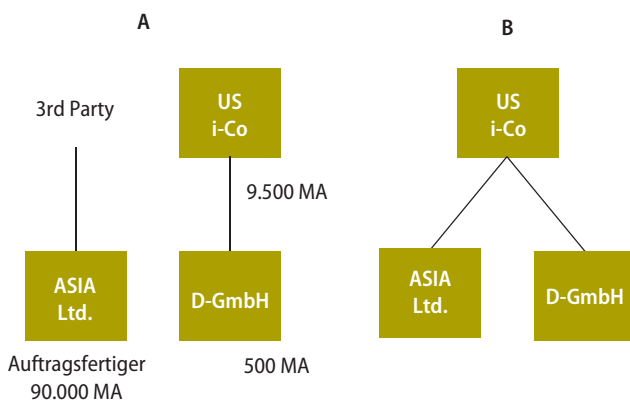
Wie sehen die Rechtsfolgen unter BEPS aus?

- Keine steuerlich wirksame Übertragung/keine Gewinnrealisierung?
- Wer erzielt die Einkünfte?
- Wer kann in welcher Höhe AfA geltend machen?
- Welches DBA ist auf die Lizenzen anzuwenden?
- Kann OpCo der Abzug versagt werden?
- EU-Country besteuert Einkünfte
- Kommt es zur Doppelbesteuerung?

Im Rahmen von Finanzierungen ergeben sich primär Fragen bzgl. der laufenden Einkünfte. In diesem Beispiel 5 ist die Problematik dadurch erweitert, dass Wirtschaftsgüter übertragen werden, die bereits im Übertragungszeitpunkt stille Reserven aufweisen. Hier stellt sich als Eingangsfrage: Hat überhaupt eine wirksame Übertragung stattgefunden? Kommt es überhaupt zur Realisierung oder würde man bei fehlender Übertragung von Kontrolle gar nicht von einer Übertragung ausgehen? Weiterhin, was wäre, wenn sich die zuordnungsrelevanten Kriterien im Zeitlauf einmal oder mehrfach verändern: Würde dann jew. das (wirtschaftliche) Eigentum (wieder) übergehen? Käme es dann jew. zu „Entstrickungstatbeständen“? Wäre dann jew. auch ein erhöhter „Zugangswert“ im anderen Staat

Basis zukünftiger Abschreibungen? Wie wäre vorzugehen, wenn zwei Staaten zugleich das uneingeschränkte Besteuerungsrecht für sich reklamieren würden?

Beispiel 6:



Fall A: Bei der US-amerikanischen i-Co, einem Mobiltelefonhersteller, der hohe Gewinne pro Telefon erzielt, werden diese Gewinne im Fall A fast ausschließlich in die USA ausgewiesen. Die Produktion erfolgt dabei per Auftragsfertigung bei fremden Dritten in asiatischen Billiglohnländern. Wie wäre dieser Fall unter BEPS zu würdigen?

Fall B: Wie wäre der gleiche Fall zu lösen, wenn Produktion, Entwicklung und Vertrieb „unter einem Konzerndach“ vereint wären. Kommt es (unter BEPS) zu einer anderen abweichenden Gewinnlokation? Ist nun der Fall unter B anders zu beurteilen, nach welchen Maßstäben welche Wertschöpfungsbeiträge in welchem Ausmaß an welchem Ort zum Ergebnis beitragen? Wenn man z.B. statt nach der (unter A wohl relevanten) Vertragslage z.B. nach *Mitarbeitern* (MA) den Gewinn zuordnete, ergäben sich erhebliche Abweichungen im Hinblick auf den laufenden Gewinn. Womöglich wäre daneben auch im Hinblick auf mögliche Entstrickungstatbestände eine Prüfung vorzunehmen.

III. Konsequenzen für die Wirkungen und weitere Entwicklung der BEPS-Reformen

Wie die unter II. diskutierten Beispiele gezeigt haben, muss damit gerechnet werden, dass die Umsetzung der BEPS-Reformen schon allein im Bereich der Gewinnabgrenzung durch Verrechnungspreise eine Reihe von Problemen aufwirft:

1. Durch unbestimmte Rechtsbegriffe und unscharfe Formulierungen kommt es zu wachsender Unsicherheit in der Besteuerung.
2. Es drohen Fälle von Doppel- und Mehrfachbesteuerung.
3. Durch die verstärkte Bindung der Besteuerung an den Grundsatz der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung (substance over form) entstehen neue Möglichkeiten zur Steuervermeidung und -gestaltung, weil „Substanz“, z.B. der Arbeitsort von Entscheidungsträgern in Unternehmen, in vielen Fällen international mobil ist.
4. Eine weitere Folge einer verstärkten Anwendung des Grundsatzes „substance over form“ liegt darin, dass der Steuerwettbewerb um reale ökonomische Aktivität zunimmt. Deshalb wird der Druck, Steuersätze zu senken, sich verändern, aber er wird nicht verschwinden.
5. substance over form bedeutet ferner, dass die Staaten nicht nur zusätzliche Besteuerungsrechte beanspruchen

können, sondern auch auf bisher ausgeübte Besteuerungsrechte verzichten müssen. Das ist genau dann der Fall, wenn formell bestehende Besteuerungsrechte mangels ökonomischer Substanz künftig nicht mehr beansprucht werden können.

Um das Ziel der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung umzusetzen, müssten letztlich präzise Indikatoren für die Ansiedlung von Wertschöpfung entwickelt werden. Dafür kommen Größen wie die Lohnsumme, das Anlagevermögen oder die Umsätze gegenüber Dritten infrage. In einigen Ländern beruht die Besteuerung auf subnationaler Ebene auf Formelaufteilung auf derartigen Indikatoren. Das kann funktionieren, wenn eine einheitliche Bemessungsgrundlage existiert und wenn Einigkeit über die Formel zur Aufteilung des steuerpflichtigen Gewinns auf die beteiligten Gebietskörperschaften besteht. Auf internationaler Ebene bestehen diese Voraussetzungen nicht. Es ist auch nicht absehbar, dass im Rahmen des BEPS-Projekts hinreichende Einigkeit über die Messung und Zuordnung der Wertschöpfung erreicht werden könnte.

Vor diesem Hintergrund ist es empfehlenswert, im Prozess der Umsetzung der BEPS-Reformen zunächst anzustreben, mehr Übereinstimmung darüber zu erzielen, wie die Orientierung der Besteuerung an der Wertschöpfung in der Besteuerungspraxis umgesetzt wird. Außerdem sollte die Umsetzung der BEPS-Reformen zunächst auf die Länder beschränkt werden, die sich an verbindlichen Verständigungsverfahren beteiligen.

IV. Wie können die Unternehmen reagieren?

Leider gibt es aus Sicht der betroffenen Unternehmen keine Patentrezepte, wie man auf die sich ergebenden Probleme reagieren sollte. Zwar kann man eine Mehrzahl von Maßnahmen nennen, die jew. hoffentlich hilfreich sein dürften; weitgehende bzw. völlige Sicherheit dürfte diese allerdings gleichwohl nicht (in jedem Falle) bewirken.

Zu nennen wären z.B.:

- verstärktes Betreiben von bilateralen Verrechnungspreisurulings (sog. Advance Pricing Agreements – APA), die auch, wenn diese einen gewissen Aufwand bedeuten und relativ langwierig sein können, eine immer größere praktische Bedeutung erlangen,
- Bevorzugung von Jurisdiktionen, bei denen Einigungen in Verrechnungspreisfragen wahrscheinlicher bzw. gesichert sind (z.B. mittels der EU-Schiedskonvention innerhalb der EU bzw. mit bestimmten Drittstaaten),
- Betreiben zeitnaher Bp zwecks Reduktion der Risikokumulation über eine größere Anzahl von Jahren (nebst damit im Einzelfall verbundener Zins- und Strafzuschlagsrisiken),
- Betreiben von simultanen Bp bzw. „joint audits“, um auch darüber ein Auseinanderfallen der Prüfungsergebnisse frühzeitig „zu managen“,
- bewusste Wahl von Staaten mit sehr niedriger (effektiver) lokaler Steuerlast, um bereits dadurch das effektive Risiko einer Doppelbesteuerung zu reduzieren,
- Vermeidung komplexer Wertschöpfungsketten unter Involvierung „schwieriger Jurisdiktionen“,
- möglichst eindeutige und klare Zuordnung von Risiken und Funktionen, sowohl vertraglich als auch tatsächlich (also auch tatsächliche operative Umsetzung und damit effektive Durchsetzung in der Unternehmenswirklichkeit),

- möglichst gute Selektion und Dokumentation von „comparables“, die die gewählten Verrechnungspreise belegen und optimalerweise auch unter anderen Ansätzen als z.B. der Verwendung von Nettomargen gleichfalls zu vertretbaren/ähnlichen Ergebnissen führen (z.B. Margen- oder Profitsplit),
- tendenziell Vermeidung des „Ausreizens“ von Bandbreiten (Wahl von Werten am oberen oder unteren Rand von Bandbreiten); lieber Verwendung „ausgleichender Mittelwerte“,
- Durchführung von Wertschöpfungsanalyse als weiterem Element zur flankierenden Validierung,
- klare Policies und Prozesse im Umgang mit internationalen Mitarbeiterinsätzen (insb. Führungskräfte), um ungewollte Verlagerungen (mit der Folge der Reallokation von Profits, ungewollten Betriebsstätten etc.) zu vermeiden,
- Implementierung interner Policies nebst Kontrollsystemen zur Risikominimierung (governance und compliance),
- ständiges Monitoring der Rechtsentwicklung in allen Staaten, in denen die Unternehmensgruppe tätig ist,
- Monitoring der Margen-/Gewinnallokationen.
- Nachhalten, dass die unternehmensinternen Transaktionen, die Kontrolle darüber und die Risikotragung auch dauerhaft mit der Abbildung in den Verrechnungspreisen übereinstimmen.

Diese Maßnahmen dienen insgesamt der Sicherstellung eines robusten und über die Länder konsistenten Verrechnungspreissystems und einer Verrechnungspreisdokumentation in Kombination mit einem funktionierenden globalen Verrechnungspreismanagement (idealerweise unterlegt durch eine verlässliche IT-/ERP-Infrastruktur, die manu-

elle Fehler minimiert und durch automatisierte Prozesse Compliance-Kosten reduziert). Dieser Ansatz stellt damit eine wichtige Basis für die in den Ländern zu erstellenden jährlichen Steuererklärungen dar und sollte daher optimalerweise gleichfalls regelmäßig (jährlich) überprüft und weiterentwickelt werden. Dabei sollten die diesbezüglich zu erwartenden Kosten entsprechend fest in das Kostenbudget eingeplant werden.

Alle diese Aspekte sollen aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass neben dem erheblichen zusätzlichen personellen und finanziellen Aufwand, der mit den vorstehenden Maßnahmen verbunden ist, gleichwohl zu befürchten steht, dass Unternehmen in zunehmendem Maß mit Fällen von (unfairer) Doppelbesteuerung konfrontiert werden. Außerhalb bindender und zwingend zu einem Ergebnis führender Verständigungsverfahren drohen auch finale Mehr- (weil Doppel-)Belastungen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zu den deutschen Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen bzw. Gewinnkürzungen vgl. *Schreiber*, DB 2016 S. 1456 = DB1207434;
- zu den neuen Anforderungen der OECD und der EU für die Dokumentation von Verrechnungspreisen und für das Country-by-Country-Reporting vgl. *Bärsch/Engelen/Färber*, DB 2016 S. 972 = DB1196703;
- zu den grundlegenden Änderungen und Verschärfungen des deutschen Rechts aufgrund des Kommissions-Entwurfs einer Anti-BEPS-Richtlinie vgl. *Lüdicke/Oppel*, DB 2016 S. 549 = DB1192610;
- zum Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2016 S. 307 = DB1190805.

Kompakt

Körperschaftsteuer

»DB1214245

Erbschaft als Betriebseinnahme einer KapGes.

Testamentarische Zuwendungen an eine Körperschaft unterliegen als Betriebseinnahmen der Besteuerung nach dem KStG. Diese steuerrechtliche Behandlung ist verfassungsgemäß. Insb. verstößt die insoweit unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von KapGes. und Mitunternehmerschaften nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG. Ein Verstoß gegen Art. 14 GG liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn – wie im Streitfall – keine Übermaßbesteuerung eintritt.

FG Niedersachsen, Urteil vom 28.06.2016 – 10 K 285/15

Streitjahr: 2012

RiFG Prof. Dr. Volker Krefz ist Richter am Niedersächsischen FG in Hannover.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Problemaufriss und Sachverhalt

Dass eine testamentarische Zuwendung an eine Körperschaft der ErbSt unterliegt, ist unstrittig. Umstritten ist jedoch, welche ertragsteuerlichen Konsequenzen dieser Vorgang nach sich zieht, insb., ob die Zuwendungen wegen betrieblicher Veranlassung zu einer den Gewinn erhöhenden Vermögensmehrung führen.

Im Streitfall erhielt die Klägerin, die aus dem Betrieb eines Seniorenpflegeheims Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, aufgrund einer testamentarischen Einsetzung als Alleinerbin von einem Heimbewohner eine Erbschaft. Das Testament enthielt die Auflage, dass das Geldvermögen ausschließlich zur Instandhaltung und Instandsetzung, zum Ausbau oder zur Modernisierung, zur Ausstattung oder zum Betrieb des Heimes einzusetzen ist. Ferner ordnete der Erblasser eine Testamentsvollstreckung an. Die Klägerin erfasste die Erbschaft, die durch die Erbschaft veranlassten Kosten und die ErbSt im Rahmen ihrer Buchführung auf dem Konto Kapitalrücklage erfolgsneutral. In ihrer Erklärung zur KSt und zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos zum 31.12.2012 behandelte sie die Erbschaft abzüglich der damit verbundenen Aufwendungen als Einlage. Das FA folgte dem nicht und veranlagte die Klägerin unter Erhöhung des erklärten Gewinns i.H.d. erhaltenen Geldzuwendungen (abzüglich Kosten der Testamentsvollstreckung). Nach Auffassung des FA ist durch die Erbschaft wegen Fehlens einer Einlage der Gesellschafter kein Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto erfolgt. Eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG erfolgte nicht. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.