

Rhein-Sieg, 04.06.2018  
Rhein-Erft, 05.06.2018  
Düren, 07.06.2018  
Köln I, 11.06.2018  
Köln IV, 12.06.2018  
Rhein-Berg, 14.06.2018  
Heinsberg, 19.06.2018  
Bonn, 20.06.2018  
Aachen, 22.06.2018  
Köln III, 23.06.2018  
Köln II, 27.06.2018

# Alte und neue Risiken im internationalen Steuerrecht

Christoph Juhn LL.M./StB



**Christoph Juhn**  
Master of Laws (LL.M.)  
Steuerberater



**Dr. jur. Sascha Besau**  
Rechtsanwalt, Master of Laws (LL.M.)  
Fachanwalt für Handels-/Gesellschaftsrecht  
Fachanwalt für Steuerrecht

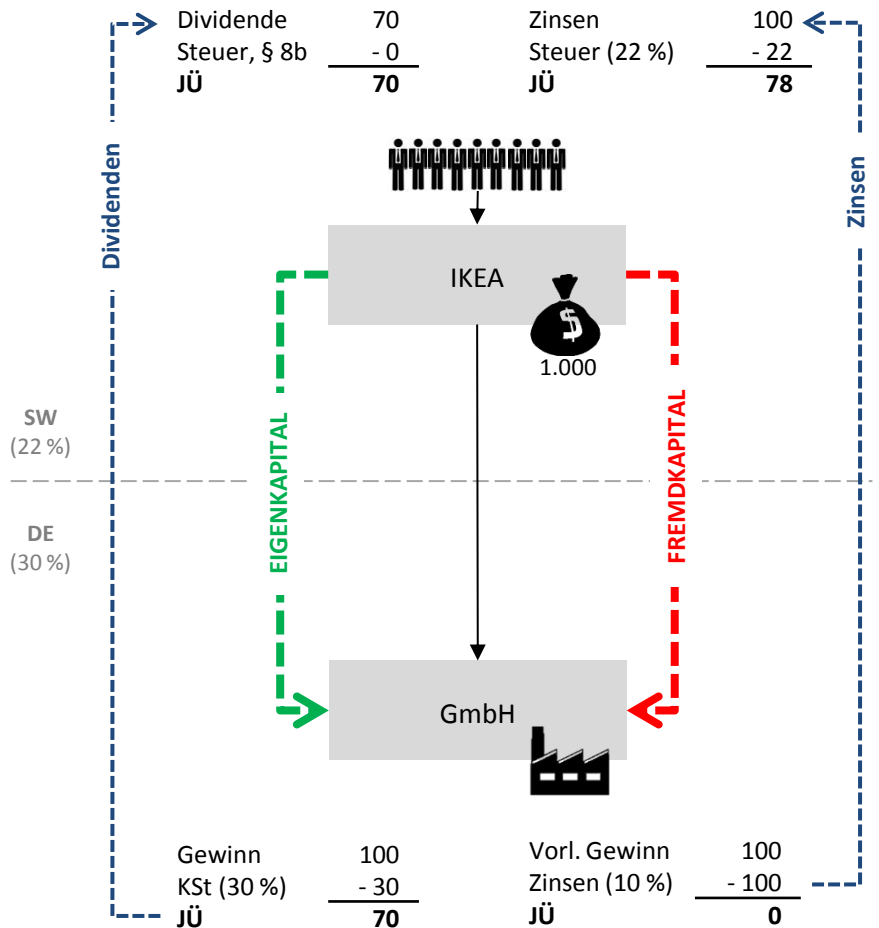


**Marius Christian Langenhorst**  
Rechtsanwalt, Master of Laws (LL.M.)  
Fachanwalt für Steuerrecht



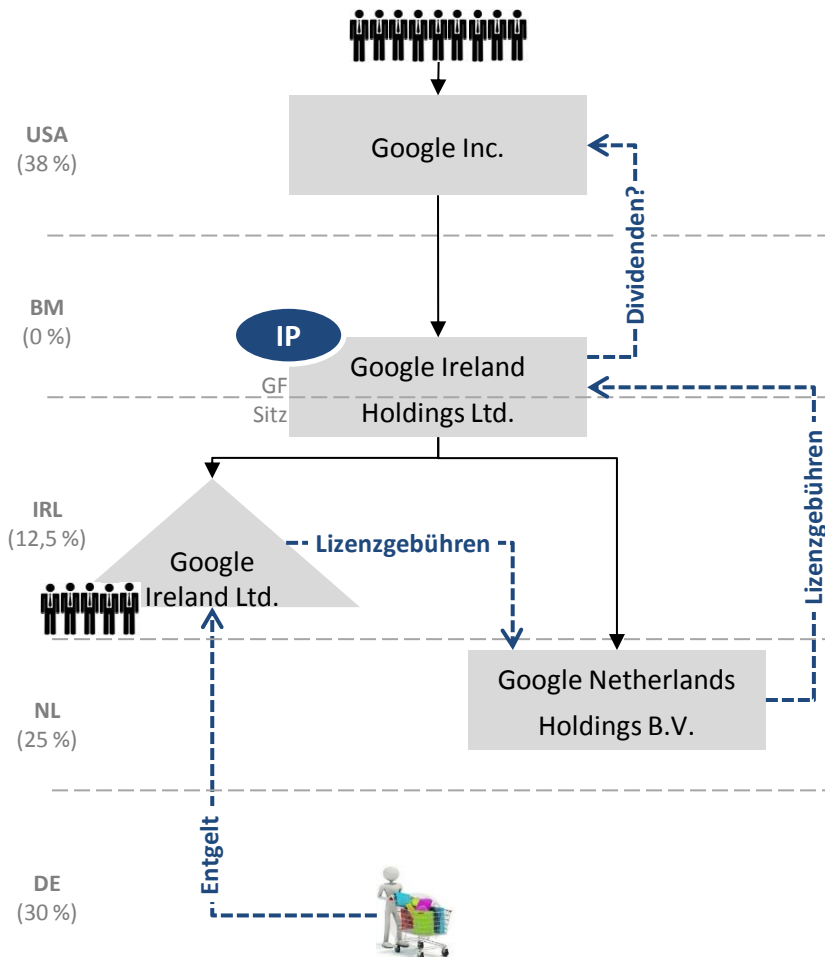
**Carmen Rupprecht**  
Diplom Betriebswirtin (FH)  
Steuerberaterin

## Modell 1: Finanzierungsgestaltungen



- BFH: Grundsatz der Finanzierungsfreiheit (BFH v. 20.06.2000 – VIII R 57/98; GrS v. 08.12.1997 – 1-2/95)
- Unternehmen sind folglich frei in der Entscheidung, ob sie sich per EK oder FK finanzieren.
- Weitere Optimierung durch Auslandsgesellschaften
- Einführung der Zinsschranke 2008 (§ 4h EStG, § 8a KStG)

## Modell 2: Lizenzgestaltungen



### Google Ireland Holdings Ltd.

- Steuersatz: 0 Prozent

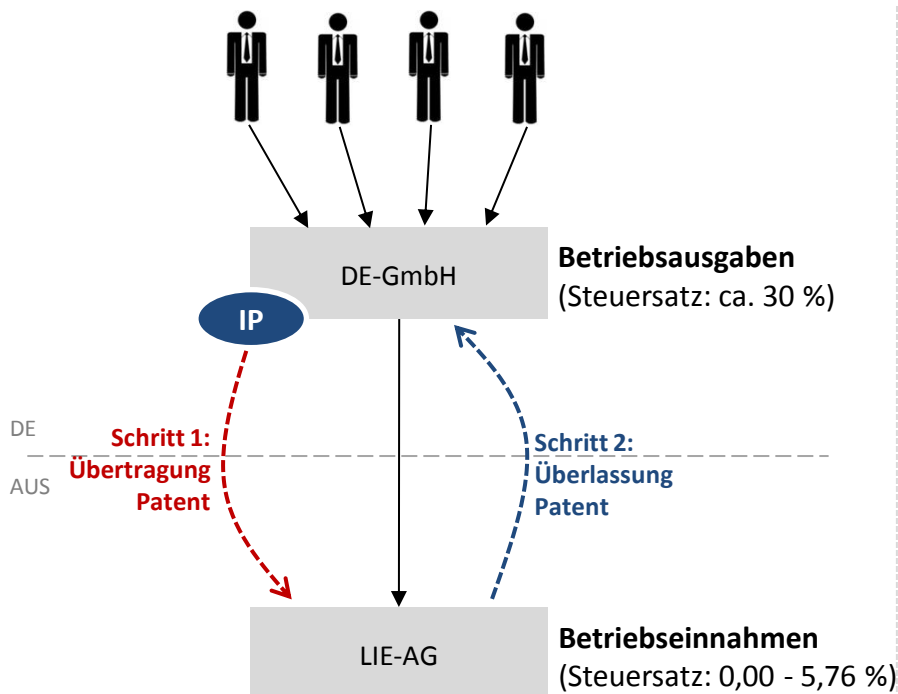
### Google Ireland Ltd.

- 2.000 Mitarbeiter in IRL werden BM zugerechnet
- Vermeidung US-Hinzurechnungsbesteuerung

### Google Netherlands Holdings B.V.

- Niederlande erheben keine Quellensteuer auf Lizenzzahlungen an Drittstaaten

## Gelegentliche Mandantenanfragen: Ausländische Lizenz- und Patentgesellschaft

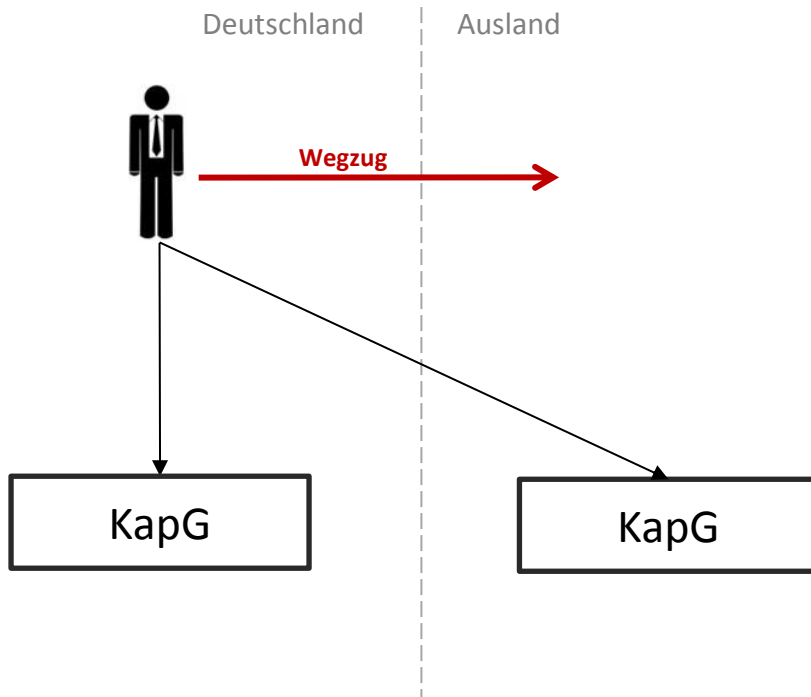


- Entwicklung eines Patents, einer Marke oder ähnlichem immateriellen Wirtschaftsgutes (intellectual property) in ausländischer Kapitalgesellschaft
- Alternativ: Übertragung des IP auf ausländische Kapitalgesellschaft (Vorsicht: Verdeckte Einlage oder Steuerentstrickung)
- Entgeltliche Überlassung des IP an deutsche Gesellschaft
- Ausländische Steuerbelastungen:
  - Bahamas: 0 %
  - Liechtenstein: 12,5 %, aber 80 % Betriebsausgabenabzug bei IP-Boxen (= 2,5 % effektive Belastung)
  - Luxemburg: 28,8 %, aber 80 % Steuerfreistellung auf Gewinne aus IP-Boxen (= 5,76 % effektive Belastung)

## BEPS

- BEPS: „Base Erosion and Profit Shifting“
- Auf Deutsch: Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung
- Alle Staaten der OECD und der G20
- 1.200 Seiten Stellungnahmen
- 15 Aktionspunkte

## Wegzugsbesteuerung



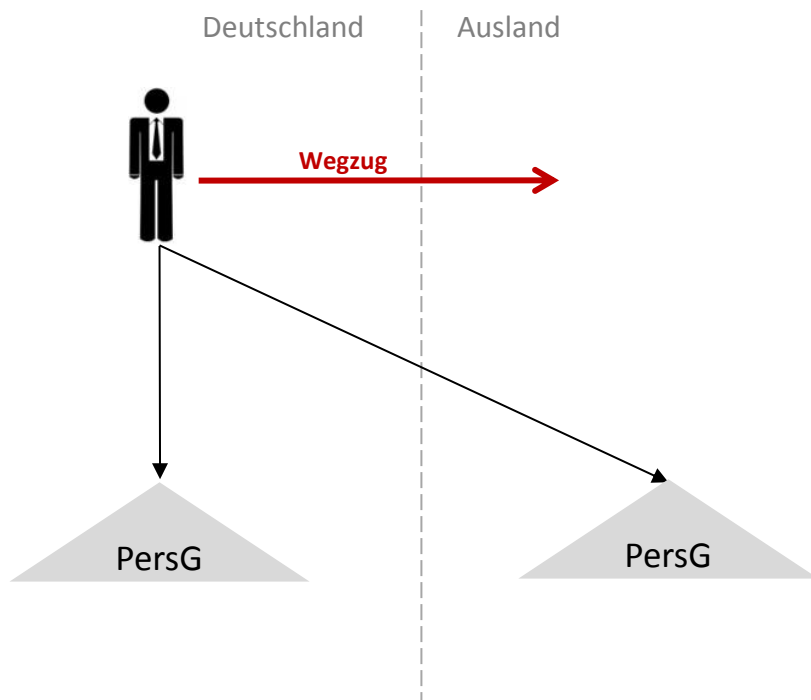
- **Vor dem Wegzug:**
  - Bei einer Veräußerung der Geschäftsanteile hat Deutschland in beiden Fällen das Besteuerungsrecht.
- **Nach dem Wegzug:**
  - Bei einer Veräußerung der ausländischen Geschäftsanteile hat Deutschland kein Besteuerungsrecht. Bei einer Veräußerung der inländischen Geschäftsanteile hat Deutschland i. d. R. nur ein Besteuerungsrecht, wenn der Ansässigkeitsstaat kein DBA-Staat ist.

## Wegzugsbesteuerung

- Tatbestandsvoraussetzungen nach § 6 AStG
  - Natürliche unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person
  - Wegzug ins Ausland
  - Wesentliche Beteiligung i. S. d. § 17 EStG (mind. 1 Prozent)
- Rechtsfolgen nach § 6 AStG
  - § 17 EStG ist – auch ohne Veräußerung – anzuwenden
  - Folge: Besteuerung der stillen Reserven
- Ausnahmen
  - § 6 Abs. 3 AStG: Abwesenheit von max. 5 Jahren, max. 10 Jahre bei beruflichen Gründen
  - § 6 Abs. 4 AStG: Ableistung von 5 jährlichen Teilbeträgen möglich
  - § 6 Abs. 5 AStG: Bei Wegzug in EU/EWR-Ausland zinslose Stundung bis zum tatsächlichen Verkauf
- BFH: Keine Berücksichtigung fiktiver Veräußerungsverluste (BFH v. 26.04.2017 – I R 27/15)



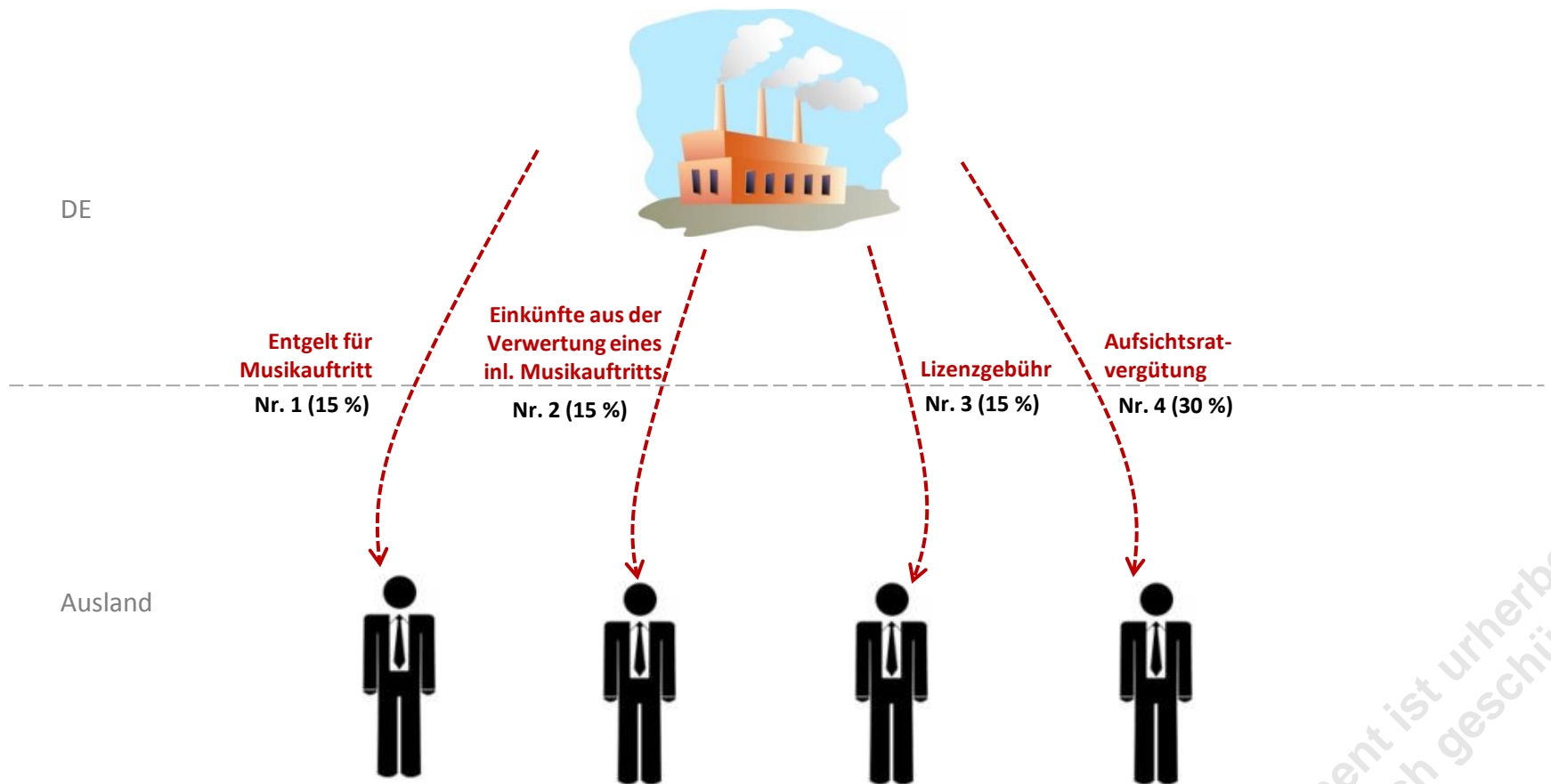
## Wegzugsbesteuerung



### **Gestaltung:** Formwechsel in GmbH & Co. KG

- Formwechsel der deutschen GmbH grundsätzlich steuerneutral
- Aber Besteuerung offener Rücklagen nach § 7 UmwStG („Zwangsgewinnausschüttung“)
- Formwechsel der ausländischen KapG komplizierter
- Bessere Gestaltung: Zwischenschaltung einer originär gewerblichen PersG

## Quellensteuer nach § 50a EStG



## Quellensteuer nach § 50a EStG

- Einbehalt der Abzugssteuer
  - 15 bis 30 %
  - Betriebsausgabenabzug?
    - Ja, wenn Gläubiger in EU/EWR
    - Folge: Steuerabzug dann grds. 30 % und nur bei KapG weiterhin 15 %
  - Reduzierung des Steuerabzugs für Nr. 1, 2 und 3?
    - Doppelbesteuerungsabkommen
    - Zins- und Lizenzrichtlinie (§ 50g EStG)
    - Problem: § 50d Abs. 1 S. 1, § 50d Abs. 3 EStG
  - Bisher nur Betriebsausgabenabzug bei Nr. 1, 2 und 4 (nicht Nr. 3). Dies ist nun zulässig (EuGH v. 03.10.2006 – C-29004; BFH v. 27.07.2011 – I R 32/10; BMF v. 17.06.2014)

## Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG)

### ▪ (Entscheidende) Tatbestandsvoraussetzungen

1. Ausländische Kapitalgesellschaft (ohne inländischen Sitz und Geschäftsführung)
2. Inländerbeherrscht (Anteilmehrheit bei unbeschränkt Steuerpflichtigen)
3. Niedrige ausländische Steuer (< 25 Prozent), vgl. § 8 Abs. 3 AStG
4. Erzielung passiver Einkünfte

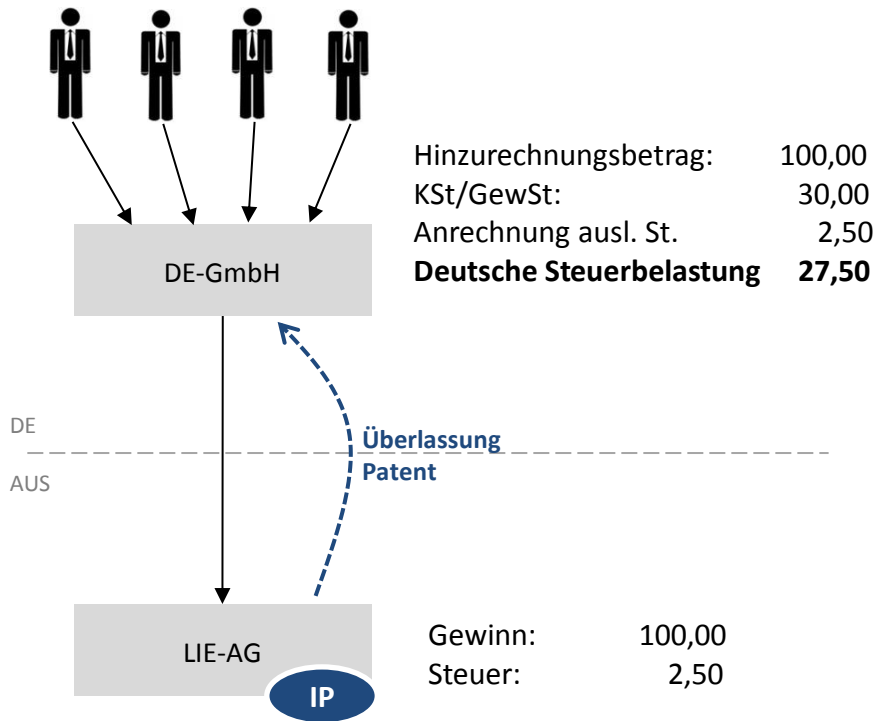
## Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG)

### Aktive Einkünfte:

1. Land- und Forstwirtschaft
2. Herstellung und Bearbeitung von Materialien
3. Betrieb von Kreditinstituten
4. Handel (Achtung: Ausnahmeregelungen)
5. Dienstleistungen (Achtung: Ausnahmeregelungen)
6. Vermietung und Verpachtung (Achtung: Ausnahmeregelungen)
7. Aufnahme und Vergabe von Kapital (Achtung: Ausnahmeregelungen)
8. Gewinnausschüttungen von KapG
9. Veräußerung von Anteilen an KapG
10. Umwandlungsvorgänge, wenn diese nach deutschen UmwStG zu Buchwerten möglich wäre

- ⇒ Diese aktiven Einkünfte unterliegen nicht der Hinzurechnungsbesteuerung.
- ⇒ Die hier nicht aufgeführten passiven Einkünfte unterliegen der Hinzurechnungsbesteuerung.

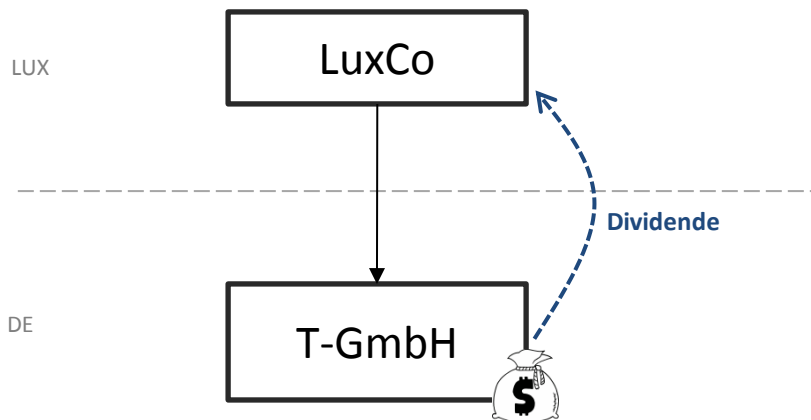
## Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG)



### Rechtsfolgen

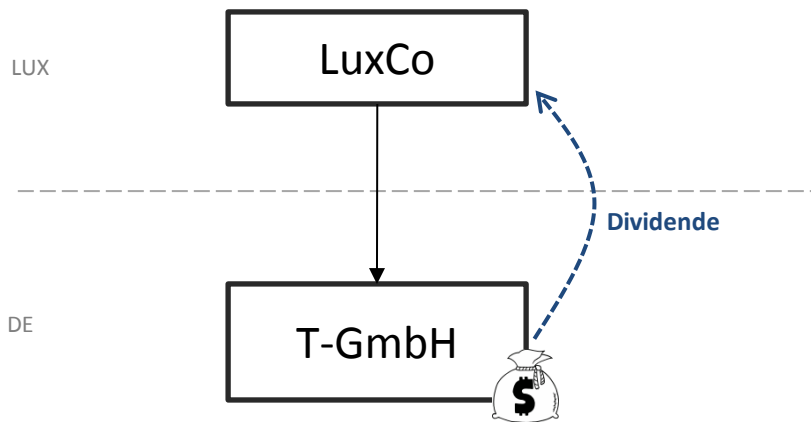
- Die passiven ausländischen Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (vgl. § 10 Abs. 3 AStG) und werden den deutschen Gesellschaftern gem. ihrer Beteiligungsquote zugerechnet.
- Folge: Steuerpflicht auf Ebene der deutschen Gesellschafter für Einkünfte der ausländischen KapG.
- Grundsätzlich Abzug der ausländischen Steuer nach § 10 Abs. 1 AStG
- Bei Antrag nach § 12 AStG: Anrechnung der ausländischen Steuer auf deutsche Steuer.

## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



- Kapitalertragsteuernpflicht nach §§ 43 Abs. 1 Nr. 1a, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG: **25 Prozent**
- Befreiung?
  1. Bei KapG als Anteilseigner: § 44a Abs. 9 EStG: Reduzierung auf 15 Prozent
  2. Bei EU/EWR-KapG als Anteilseigner: § 43b EStG: Reduzierung auf 0 Prozent
  3. Bei Vorliegen eines DBA Reduzierung auf
    - 15 Prozent bei natürlichen Personen als Anteilseigner
    - 5 Prozent bei KapG als Anteilseigner bei Beteiligung > 25 Prozent
- Trotz Befreiung Pflicht zum Einbehalt gem. § 50d Abs. 1 S. 1 EStG
- Erstattung nach § 50d Abs. 1 S. 3 EStG, jedoch unter den Voraussetzungen von § 50d Abs. 3 EStG (**Substanztest**).

## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



### **EuGH v. 20.12.2017:**

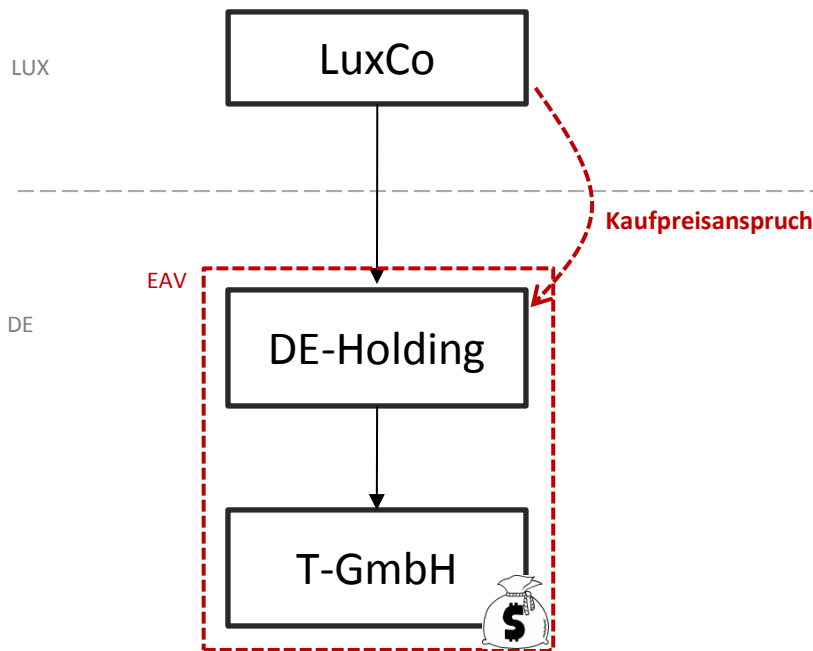
- Der EuGH hat die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG in der bis 2011 geltenden Fassung als europarechtswidrig eingestuft.
- EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 (Deister Holding) und C-613/16 (Juhler Holding)

### **BMF v. 04.04.2018:**

- EuGH-Urteil für alte Rechtslage bis 2011 anerkannt.
- Für neue Rechtslage ab 2012: Eingeschränkte Akzeptanz des EuGH-Urteil



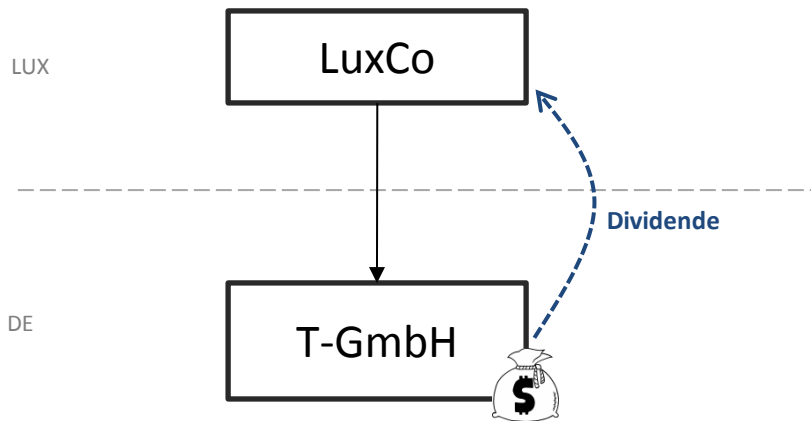
## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



### Gestaltungsvariante 1: Holdingimplementierung

- Die LuxCo veräußert ihre Anteile an eine DE-Holding für 100.
- LuxCo hat Kaufpreisanspruch gegen DE-Holding in Höhe von 100.
- Die Auszahlung des Kaufpreisanspruches unterliegt nicht der Kapitalertragsteuer.
- Optional: Abschluss eines EAV zur Vermeidung der Kapitalertragsteuer und der Besteuerung nach § 8b KStG.

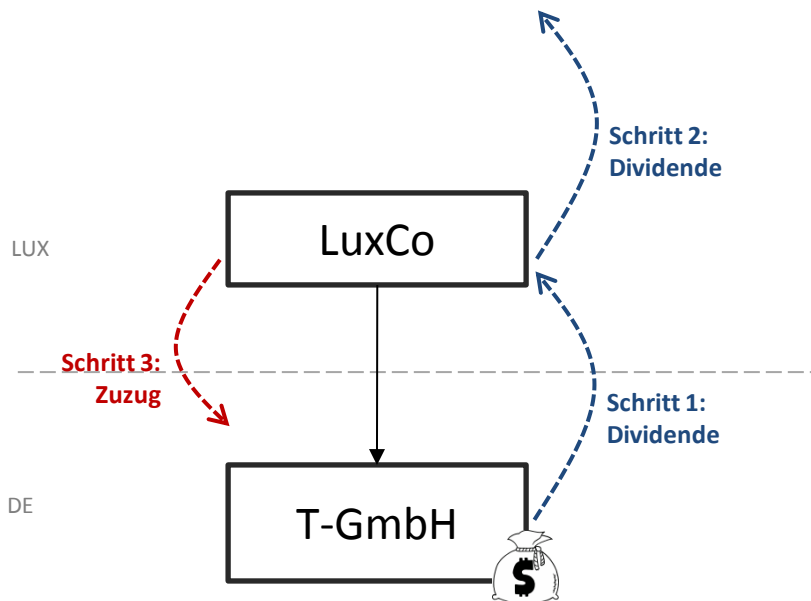
## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



### Gestaltungsvariante 2: Zuzug der LuxCo

- Die LuxCo veräußert ihre Anteile an eine DE-Holding für 100.
- LuxCo hat Kaufpreisanspruch gegen DE-Holding in Höhe von 100.
- Die Auszahlung des Kaufpreisanspruches unterliegt nicht der Kapitalertragsteuer.
- Optional: Abschluss eines EAV zur Vermeidung der Kapitalertragsteuer und der Besteuerung nach § 8b KStG.

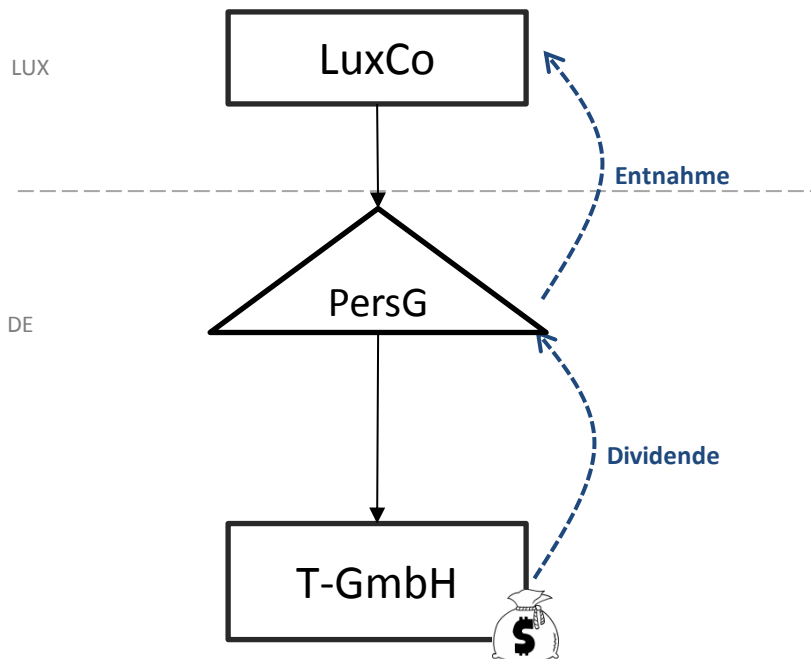
## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



### Gestaltungsvariante 3: Zuzug der LuxCo

- Schritt 1: Die T-GmbH zahlt eine Dividende an die LuxCo aus. Hierfür ist KapEST einzubehalten und abzuführen.
- Schritt 2: Die LuxCo schüttet diese Erträge weiter an den Trust aus. Mangels inl. Ort der GF oder inl. Sitz, ist keine KapEST einzubehalten (vgl. § 43 Abs. 3 EStG).
- Schritt 3: Die LuxCo verlegt ihren Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsführung) nach Deutschland.
- Nach dem Zuzug ist die LuxCo unbeschränkt KSt-pflichtig. Diese zuvor erzielten Dividendeneinkünfte sind in die Veranlagung einzubeziehen.
- Folge: Besteuerung nach § 8b KStG unter Anrechnung/Erstattung der KapEST. Grds. keine GewSt.

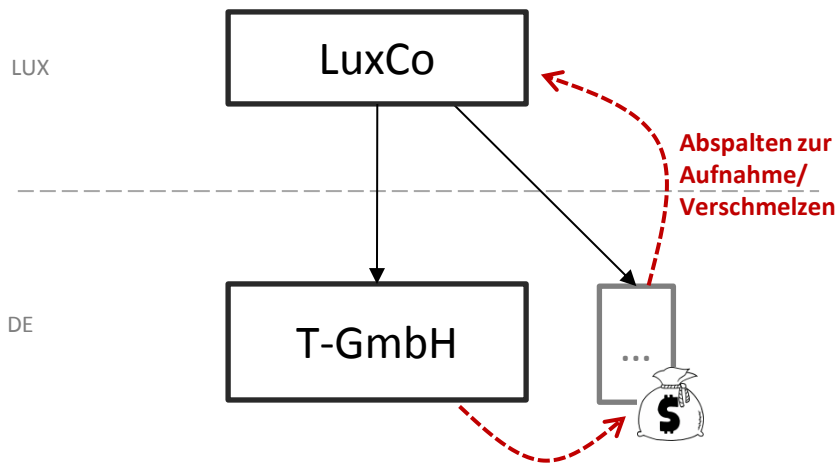
## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



### Gestaltungsvariante 4: Zwischenschaltung einer PersG

- Die LuxCo gründet zunächst eine PersG, die die T-GmbH erwirbt.
- PersG gilt grds. als BS der LuxCo, sodass die Abgeltungswirkung nicht greift (vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).
- Folge: Besteuerung nach § 8b KStG unter Anrechnung/Erstattung der KapESt.

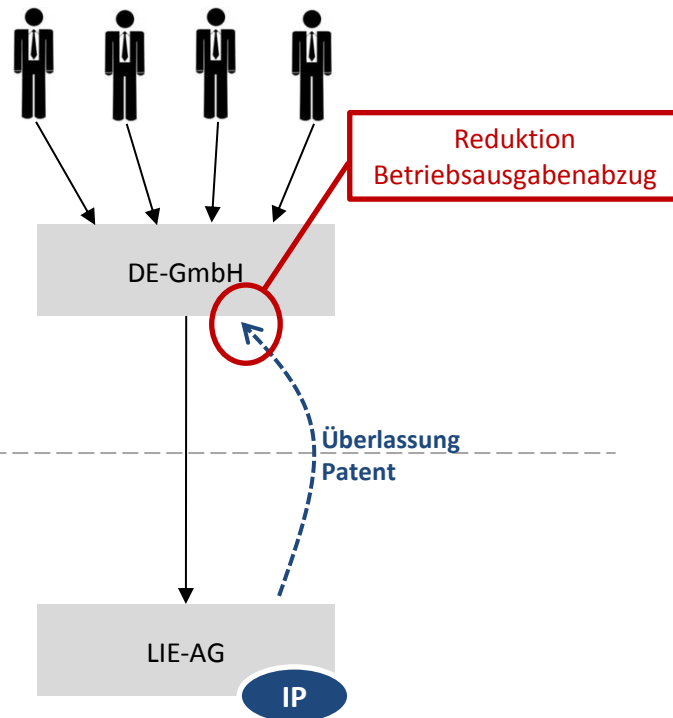
## Substanztest nach § 50d Abs. 3 EStG



### Gestaltungsvariante 5: Abspaltung einer Cash-Box

- Variante 1: Die Barmittel der T-GmbH werden auf die LuxCo abgespalten (Abspaltung durch Aufnahme).
- Variante 2: Die Barmittel der T-GmbH werden auf eine neue GmbH abgespalten (Abspaltung zur Neugründung), die wiederum grenzüberschreitend auf die LuxCo verschmolzen wird.
- Im abgespaltenen Vermögen befinden sich in der Regel keine stille Reserven.
- Grenzüberschreitende Abspaltung/Verschmelzung gem. § 122a UmwG möglich.
- Grenzüberschreitende Abspaltung/Verschmelzung löst keine KapEst aus.

## Lizenzschranke § 4j EStG

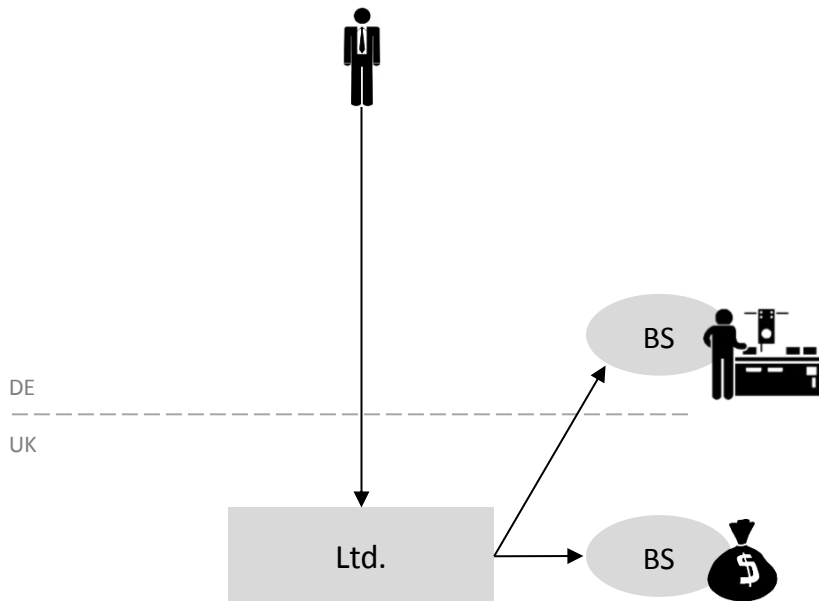


- Lizenzzahlungen an nahe stehende Personen
- Niedrige Besteuerung im Ausland (> 25 %)
- Reduktion des Betriebsausgabenabzugs: Bei einem ausländischen Steuersatz von 2,5 % sind 90 % der Lizenzzahlungen nicht abzugsfähig
- Nexus-Ansatz
- Vorrang Hinzurechnungsbesteuerung

## Mitteilungspflichten

- § 138 AO: Bei Gründung ausländischer Gesellschaft
- § 138a AO: länderbezogener Bericht (ab Jahresumsatz EUR 750 Mio.)
- § 138b AO: Mitteilungspflichten von Banken/Finanzdienstleistern bei Beziehungen zu Drittstaaten-Gesellschaften
- Geplant: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen durch Steuerberater.

## Umwandlung der UK-Limited in deutsche GmbH

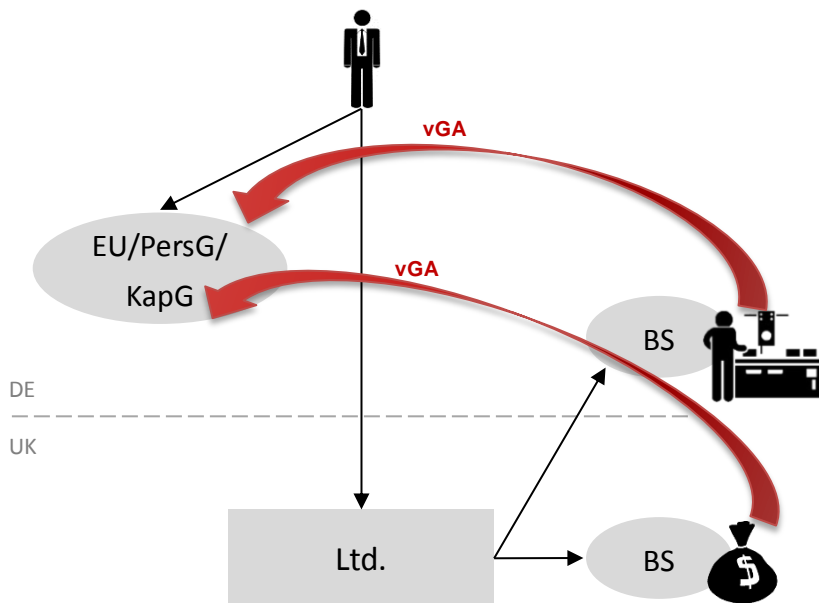


### Löschung einer britischen Limited

- Ltd. ist KSt-Subjekt
- Löschung im britischen HR hat konstitutive Wirkung => rechtliche Existenz endet
- Im deutschen HR eingetragene Zweigniederlassungen sind dann ebenfalls zu löschen
- Folge: Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG, § 16 GewStDV
- Aufdeckung der stillen Reserven in deutscher BS
- Gesellschafter: §§ 17, 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG



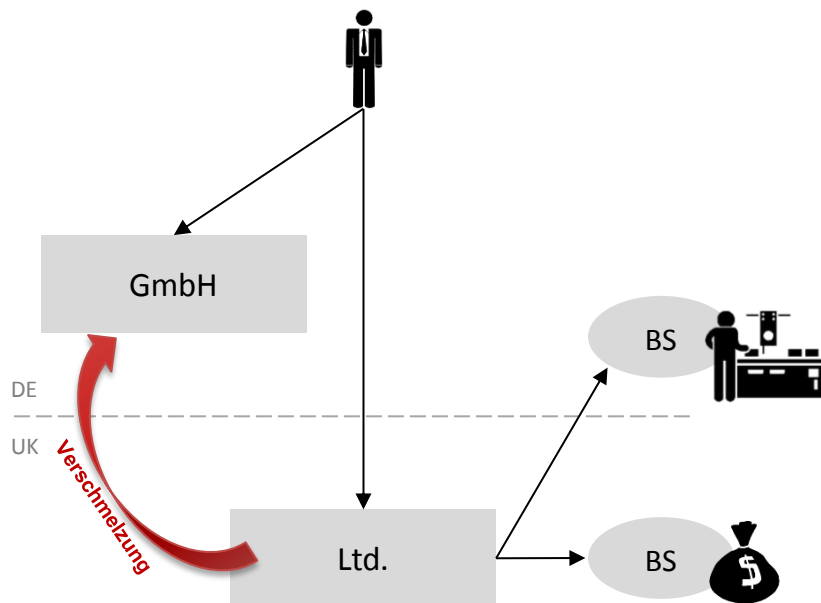
## Umwandlung der UK-Limited in deutsche GmbH



### Löschung einer britischen Limited

- Führt Gesellschafter den Geschäftsbetrieb fort und nutzt hierzu Vermögen der Ltd. (Geschäftswert, Kundenstamm, Maschinen etc.):
  - Unentgeltliche Sachauskehrung
  - Unentgeltliche Nutzungsüberlassung
- Verdeckte Gewinnausschüttung (BMF v. 06.01.2014)!
- Durch „Restoration“ der Gesellschaft wird Löschung rückwirkend aufgehoben -> vGA bleibt aber

## Umwandlung der UK-Limited in deutsche GmbH

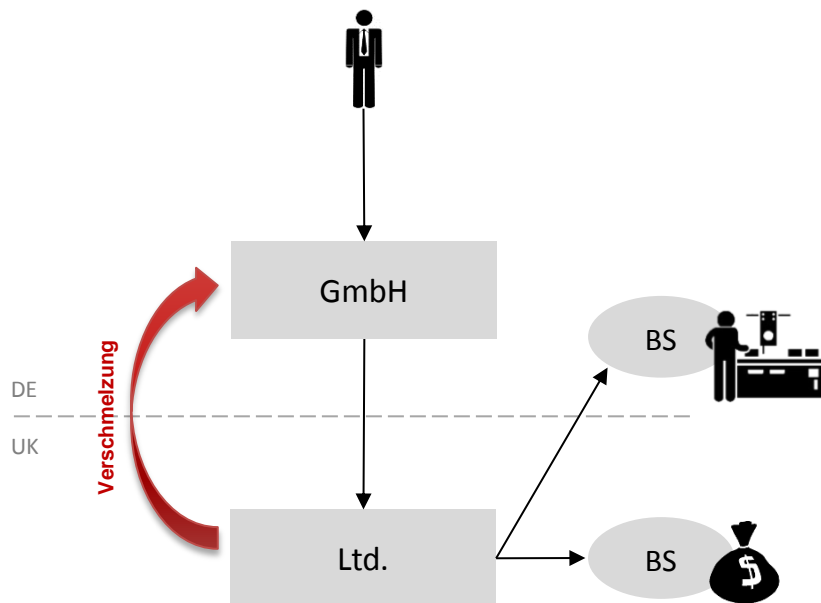


### Wandel der britischen Limited in deutsche GmbH

#### Variante 1: Seitwärtsverschmelzung

- Gesellschafter gründet deutsche GmbH (TEUR 25 erforderlich)
- Verschmelzung zwischen zwei EU-/EWR-KapG nach § 122a UmwG möglich
- Aufdeckung stiller Reserven kann vermieden werden
- Probleme beim Gläubigerschutz beim UK-Registergericht.

## Umwandlung der UK-Limited in deutsche GmbH

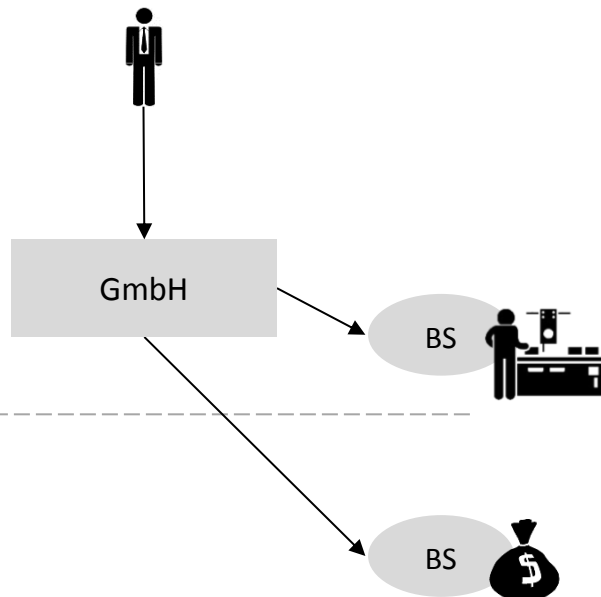


### Wandel der britischen Limited in deutsche GmbH

#### Variante 2: Aufwärtsverschmelzung

- Deutsche GmbH erfolgt durch Sachkapitalgründung
- Sacheinlage: Anteile an Ltd. (Verkehrswert mind. TEUR 25)
- TEUR 25 Bargeld nicht erforderlich
- Verschmelzung zwischen zwei EU-/EWR-KapG nach § 122a UmwG möglich
- BMF sieht in der Verschmelzung ein Verstoß gegen die Behaltefristen (BMF v. 11.11.2011, Rn. 22.23; a.A. BFH v. 21.05.2015).

## Umwandlung der UK-Limited in deutsche GmbH



### Wandel der britischen Limited in deutsche GmbH

Zielstruktur (sowohl Variante 1 als auch 2)

- Wichtig für Steuerneutralität: Deutsche Wirtschaftsgüter müssen weiterhin in Deutschland steuerverstrickt bleiben
- Späterer Formwechsel der GmbH in oHG/KG oder Verschmelzung auf Einzelkaufmann möglich



## Christoph Juhn

Master of Laws (LL.M.)

Steuerberater

### Beratungsschwerpunkte

- Steuerrechtliche Gestaltungsberatung
- Unternehmensbesteuerung (Kapital- und Personengesellschaften)
- Umwandlungen und Umstrukturierungen
- Unternehmenskäufe und -verkäufe (M&A)
- Internationales Steuerrecht
- Vermögens- und Unternehmensnachfolgen

### Kontakt

JUHNPartner GmbH  
Steuerberatungsgesellschaft  
Im Zollhafen 24, 50678 Köln

Telefon +49 221 999 832-12  
Telefax +49 221 999 832-20  
E-Mail Christoph.Juhn@Juhn.com  
Internet www.Juhn.com

### **Urheberrechte**

Inhalt, Zusammenstellung und Struktur dieser Präsentation sind urheberrechtlich geschützt. Die Vervielfältigung und Verbreitung von Informationen und Daten (Text, Bild, Grafik und Animationsdateien) sind ohne unsere vorherige schriftliche Zustimmung untersagt. Dies gilt auch für die auszugsweise Vervielfältigung und Verbreitung.

### **Gewährleistungsausschluss**

Bei der Erstellung dieser Präsentation ist die größtmögliche Sorgfalt verwendet worden, dennoch bleiben Änderungen, Irrtümer und Auslassungen vorbehalten. Eine individuelle zivil- und steuerrechtliche Beratung bezogen auf den Einzelfall kann durch die in dieser Präsentation abstrakte rechtliche Darstellung nicht ersetzt werden. Diese Präsentation gibt unsere Interpretation der Rechtsquellen unter Berücksichtigung veröffentlichter Rechtsprechung und Literatur wieder. Sie basiert auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums dieser Präsentation. Nachträgliche Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen, der Auffassungen der Finanzverwaltungen oder der Rechtsprechung, auch mit rückwirkenden Auswirkungen, sind möglich. Es ist möglich, dass die Finanzverwaltung und die zuständigen Gerichte eine von unserer Auffassung abweichende Würdigung des Sachverhaltes vornehmen könnten. Eine Nachsorgepflicht, dass wir auf eventuell später eintretende rechtliche oder tatsächliche Veränderungen oder neue Erkenntnisse hinzuweisen hat, besteht nicht. Durch die Überlassung der Präsentation wird weder eine vertragliche Bindung noch eine sonstige Haftung gegenüber dem Empfänger oder Dritten begründet.