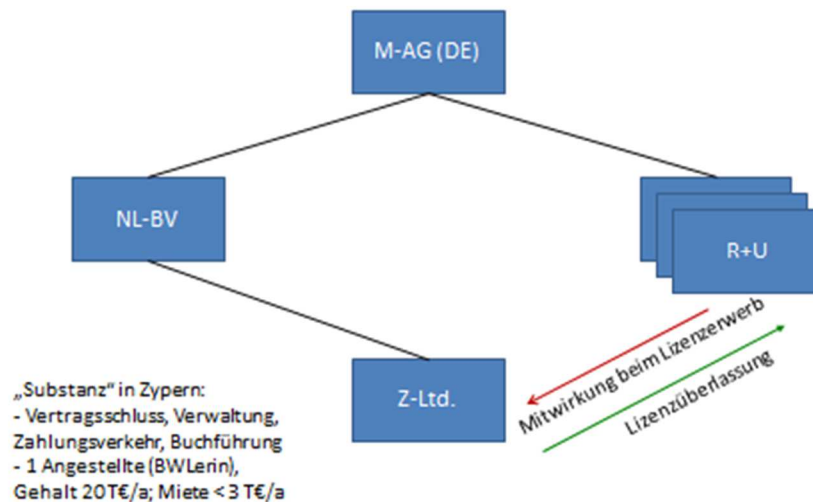


## Fall 1 (BFH – I R 94/15, IStR 2018, 882 = DStR 2018, 2251)



### A. Sachverhalt

Die unbeschränkt steuerpflichtige M-AG ist über eine niederländische BV an einer zypriotischen Ltd. Z beteiligt; ferner ist die M-AG an verschiedenen Kapitalgesellschaften in Russland bzw. in der Ukraine beteiligt, nachfolgend R+U. Alle Beteiligungen bestehen zu 100%. Geschäftsgegenstand der Z ist der Erwerb von Lizenzen an schriftstellerischen Urheberrechten, um diese an die Konzerngesellschaften R+U unterzulizensieren; R+U vertreiben die auf dieser Basis verlegten Bücher dann auf dem russischsprachigen Markt. Bei der Auswahl der Buchlizenzen geht die eigentliche verlegerische Aktivität im Wesentlichen von R+U aus. Diese ermitteln auf Buchmessen etc. erfolgversprechende Werke und stellen den Kontakt zwischen dem jeweiligen Lizenzgeber und der Z her. Z kauft die Lizenzen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Ihr Gewinn basiert auf den Lizenzeinnahmen, die sie von R+U erhält; der für die Z maßgebliche Steuersatz liegt bei 10%. Die Z beschränkt sich auf administrative Aufgaben; sie hat eine Angestellte mit einem Jahresgehalt von 20 T€ und weitere geringe Kosten.

Das Finanzamt sah die Einkünfte der Z als niedrig besteuerte passive Einkünfte an und rechnete sie der M-AG nach den Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung zu. Das FG Münster hat die Klage abgewiesen<sup>1</sup>; der BFH hat ihr in einer aktuellen Entscheidung stattgegeben<sup>2</sup>. Das BFH-Urteil ist aufgrund noch andauernder Erörterungen bislang nicht im BStBl. veröffentlicht.

### B. Lösungshinweise

1. Die Hinzurechnungsbesteuerung soll der Auslagerung „passiver“, mobiler Einkünfte in niedrig besteuerte ausländische Strukturen entgegenwirken. Die allgemeinen Voraussetzungen der §§ 7 ff AStG sind erfüllt: Die Z ist i.S.d. § 7 Abs. 1 und 2 AStG eine

<sup>1</sup> FG Münster vom 20.11.2015, 10 K 1410/12 F, EFG 2016, 453 (m. Anm. Peters); s. dazu Haase, IStR 2016, 767; Hielscher, BB 2016, 2217.

<sup>2</sup> BFH vom 13.6.2018, I R 94/15, FR 2018, 1092; s. dazu Spahn, Stenert/Gomes und Intemann, Ubg. 2019, 721, 726 ff.

ausländische Gesellschaft, die durch die unbeschränkt steuerpflichtige M-AG mittelbar über die NL-BV beherrscht wird; es liegt ein Fall der sog. übertragenden Zurechnung nach § 14 AStG vor. Die Einkünfte der Z unterliegen einem Steuersatz unterhalb der Niedrigsteuerschwelle des § 8 Abs. 3 AStG von bislang 25%. Es handelt sich um als „passiv“ anzusehende Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG aus der Nutzungsüberlassung von Rechten, die nicht durch eigene Forschungs- oder Entwicklungsarbeit erlangt sind.

2. Zweifelhaft könnte zum einen sein, ob in § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG als ungeschriebenes Merkmal das Erfordernis eines strukturellen Inlandsbezugs hineinzulesen ist. Die Folge wäre, dass eine Hinzurechnung nur vorzunehmen wäre, wenn die Lizenzen in wesentlichem Umfang von inländischen Konzernunternehmen erworben (oder an solche überlassen worden) wären und insoweit das inländische Steueraufkommen beeinträchtigt würde. Ein struktureller Inlandsbezug ist in § 8 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 AStG für Handels- und Dienstleistungstätigkeiten vorgesehen, die ihrem Wesen nach aktiv sind; er fehlt in § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG, der aber seinem Wesen nach passive Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten zum Gegenstand hat. Das Erfordernis eines strukturellen Inlandsbezugs hat daher für § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG keine Bedeutung<sup>3</sup>.
3. Zweifelhaft ist zum anderen, ob die Hinzurechnung nach den Grundsätzen der EuGH-Entscheidung Cadbury Schweppes zu unterbleiben hat. Der EuGH hat für die damalige britische Hinzurechnungsbesteuerung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bejaht, sofern diese mehr als nur rein künstliche Gestaltungen betrifft, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Hinzurechnungsbesteuerung sei folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die beherrschte Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmestaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht<sup>4</sup>. Die EuGH-Entscheidung war im Urteilsfall des FG Münster unmittelbar anzuwenden, weil der sie umsetzende heutige § 8 Abs. 2 AStG erst für das Folgejahr in Kraft trat.
4. Das FG Münster hat eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit der Z in Zypern verneint. Eine von der Niederlassungsfreiheit geschützte Ansiedelung setze eine Verflechtung mit dem Markt des Ansässigkeitsstaats dergestalt voraus, dass gezielt bestimmte Ressourcen im Ansässigkeitsstaat, z.B. besonders günstige Produktionsmittel, gut ausgebildetes Personal oder besondere Produktionsbedingungen genutzt werden. An einer solchen

<sup>3</sup> FG Münster a.a.O. Rn. 36 – 38.

<sup>4</sup> EuGH v. 19.9.2006, C-196/04, DStR 2006, 1686. Der Gedanke der Verflechtung mit dem Wirtschaftsleben des anderen Mitgliedstaates als Ausfluss der Niederlassungsfreiheit findet sich in verschiedenen Randnummern des Urteils: „in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen“ (Rn. 53 m.w. Nw); „setzt sie eine tatsächliche Ansiedelung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus“ (Rn. 54). Die „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat“ tritt also als objektives Moment (Rn. 64 – 67) neben das steuerliche Motiv. Die dazu nötige Feststellung muss „auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen, die sich u.a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen. (Rn. 67). Keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit, sondern nur eine rein künstliche Gestaltung bzw. „fiktive Ansiedelung“ liegt insbesondere (!) bei einer „Briefkastenfirma“ vor (Rn. 68). Zur Eingliederung in das Wirtschaftsleben des Aufnahmestaats s. ferner die Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 2 AStG, BT-Drs. 16/6290 S. 133; *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff Rn. 468 zu § 8 AStG.

gezielten Nutzung des Ansässigkeitsstaates Zypern fehle es hier<sup>5</sup>. Zudem übe die Z ihre wirtschaftliche Kernfunktion nicht selbst von Zypern her aus und beschäftige auch nicht das erforderliche Personal, um ihr Kerngeschäft selbst zu betreiben. Die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen würden nicht vor Ort auf Zypern, sondern durch die in Russland und der Ukraine ansässigen verbundenen Unternehmen getroffen<sup>6</sup>.

5. Der BFH knüpft an die Aussage an, dass die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen nicht durch die Z sondern durch R+U getroffen worden sind. Er berücksichtigt dies allerdings nicht bei der Tatbestandsprüfung der §§ 7 ff AStG, sondern über die Rechtsfolgenermittlung nach § 10 Abs. 3 AStG, stellt also die übliche Prüfungsreihenfolge gewissermaßen auf den Kopf. Gemäß § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG sind „die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden [passiven] Einkünfte [] in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln“. Zu diesen Vorschriften gehören auch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) und verdeckten Einlage (vEL). Wenn – so der BFH – das know how und die eigentliche Aktivität bei R+U lag, könne ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dieser Gesellschaften i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht bereit sein, für die Unterlizenzen der Z ein höheres Entgelt als im Fall der Einräumung der Hauptlizenzen zu entrichten. Nach den Grundsätzen der vGA im Dreieck liege daher eine vGA der R+U an die M-AG und eine vEL der M-AG über die NL-BV in die Z Ltd. vor. Der Hinzurechnungsbetrag sei daher gem. § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG i.V.m. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG zu kürzen. Zugleich sei die vGA bei der M-AG nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei. Die Sperrklausel des § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG komme nicht zur Anwendung. Die vGA soll bei der M-AG nicht gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG ausnahmsweise steuerpflichtig sein, weil die vGA entsprechend § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG bereits das Einkommen der Z in Zypern erhöht hat. Die vGA besteht hier in überhöhten Lizenzzahlungen oder in der Nichtvergütung der Vorleistungen von R+U, s. dazu nachfolgend.
6. Die um die verdeckte Einlage gekürzte Vergütung beschränke sich auf die administrative Funktion der Z; dafür reiche die wirtschaftliche Substanz der Z nach den Cadbury Schweppes-Grundsätzen aus (Rn. 35). Die Gestaltung sei nicht schon deshalb „künstlich“, weil die Verwaltung genauso gut im Staat des beherrschenden Gesellschafters erfolgen könnte (Rn. 31).

### C. Stellungnahme

7. Die Anwendung der vGA-Grundsätze im Rahmen des § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG ist folgerichtig. Allerdings hätte der BFH die Sache eigentlich an das FG zurückverweisen müssen. Das FG hatte sich nur auf die negative Feststellung gestützt, dass die verlegerischen Kernaktivitäten nicht durch die Z erbracht wurden; ob diese Aktivitäten nun wirklich allein durch R+U erzielt wurden oder möglicherweise z.B. auch auf Basis

---

<sup>5</sup> FG Münster a.a.O. Rn. 46 – 48.

<sup>6</sup> FG Münster a.a.O. Rn. 49 ff. Das FG hebt darauf ab, dass die wesentlichen, den Unternehmensgegenstand der Z charakterisierenden unternehmerischen Entscheidungen nicht durch deren Organe getroffen würden (Rn. 51). Entgegen der Verwaltungsansicht müsse das Personal der Gesellschaft zwar nicht die Qualifikation haben, die Aufgaben der Gesellschaft eigenverantwortlich und selbständig zu erfüllen; es müsse aber „Leistungen anordnen, überprüfen und beurteilen [können]“ (Rn. 52). Die Auslagerung auf andere konzern-angehörige (Management-) Gesellschaften sei allenfalls dann unschädlich, wenn diese in demselben Ansässigkeitsstaat tätig würden (Rn. 53). Zum schädlichen Outsourcing s. ferner *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff Rn. 476 zu § 8 AStG.

der weltweit bestehenden Kontakte der M-AG selbst, war für das FG nicht entscheidungserheblich und auch zwischen den Beteiligten keineswegs unstrittig<sup>7</sup>.

8. In der Praxis wird man in potentiellen Hinzurechnungsfällen immer auch die Angemessenheit und mögliche alternative Ansätze, etwa die einer Funktionsverlagerung oder Nutzungseinlage i.S.d. § 1 AStG prüfen müssen. Wenn es der Sachverhalt hergibt, kann man auch über den Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO nachdenken oder über die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 AO an den Rechten. Die Lösung des BFH über vGA und vEL hat immerhin den Effekt, dass die 5%-Steuerpflicht des § 8b Abs. 5 KStG zum Zuge kommt.
9. Was den Cadbury Schweppes Test angeht, kommt der BFH über die vGA zu einer Segmentierung der Substanzerfordernisse: Wenn die wirtschaftliche Betätigung der Z für den Gesamtgewinn vor Abzug der vGA möglicherweise nicht genügen könnte, reicht sie für die restliche administrative Tätigkeit nach Herausrechnung der vGA/vEL dann aber offenbar doch. Leider hat der BFH zu den vom FG formulierten „qualitativen Substanzerfordernisse“ nicht Stellung genommen (Rn. 35 des BFH-Urteils). Diese Anforderungen des FG sind in der Literatur z.B. so zusammengefasst worden: „Entscheidend ist, ob die ausländische Gesellschaft sachlich und personell so ausgestattet ist ihre unternehmerischen Entscheidungen selbst zu treffen“<sup>8</sup>. Nach der Cadbury-Schweppes-Entscheidung können „künstlich“ auch solche Gestaltungen sein, die über eine bloße Briefkastengesellschaft hinausgehen<sup>9</sup>. Daher hätte es nahe gelegen, den vom EuGH gegebenen Auslegungsspielraum positiv zu nutzen, wie es das FG Münster versucht hat. Wer juristisch-dogmatisch argumentieren will, müsste wohl versuchen, den Maßstab für die Substanzerfordernisse aus einem normativen Bild der zu schützenden Niederlassungsfreiheit zu gewinnen<sup>10</sup>.
10. Der BFH wendet im Ansatz zutreffend die Grundsätze über die vGA in Dreiecksverhältnissen an. Die vGA im Dreiecksverhältnis führt bei der empfangenden Gesellschaft grds. zu einer vEL, die gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG aus ihrem Einkommen herauszukürzen ist. Eine vEL setzt allerdings ein einlagefähiges Wirtschaftsgut voraus; hingegen sind Nutzungen oder Dienstleistungen nicht einlagefähig. Vorliegend haben wir die Besonderheit einer tauschähnlichen Leistungsbeziehung: R+U erbringen Dienstleistungen an die Z, auf deren Grundlage diese letztendlich die Lizenz erwerben kann, zahlen aber nachfolgend Lizenzgebühren an die Z, ohne dass ihnen ihre Dienstleistung vergütet wird. Dienstleistungen sind wie Nutzungsüberlassungen grundsätzlich nicht einlagefähig<sup>11</sup>. Der Fall könnte daher wohl auch so gewertet werden, dass R+Z

---

<sup>7</sup> S. FG Münster a.a.O. Rn. 14: „Diese Kundenakquise erfolge aber, so der Beklagte, nicht durch die Geschäftsführerin der [Z], sondern durch Dritte, möglicherweise“ (!) durch Konzerngesellschaften der Klägerin“. Ferner könnte die vGA-Frage auch davon beeinflusst sein, dass die Zwischenschaltung einer Gesellschaft des EU-Raums möglicherweise für die Autoren einfacher und rechtssicherer war (FG Rn. 12).

<sup>8</sup> *Hielscher*, BB 2016, 2217.

<sup>9</sup> S. EuGH a.a.O. Rn. 68: „insbesondere“.

<sup>10</sup> Selbst wenn sogar rein vermögensverwaltende Tätigkeiten von der Niederlassungsfreiheit geschützt sein sollten (s. dazu *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff Rn. 402 zu § 8 AStG), wäre die vom FG Münster gefundene Linie m.E. hilfreich. Sogar wenn man ferner zulässt, dass die ausländische Gesellschaft ihre Funktionen weitgehend outsourct, muss doch die Leitentscheidung über die Frage, ob Leistungen von Dritten in Anspruch genommen werden und welche Dritte dafür einzuschalten sind, bei der Gesellschaft bleiben. Das betrifft z.B. das Erkennen von Sachmängeln oder Rechtsrisiken, die zu Handlungsbedarf führen um die Interessen der Gesellschaft zu wahren.

<sup>11</sup> *Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Rn. 42 zu § 8 KStG.

„unentgeltlich“ Dienstleistungen im Dreieck erbringen: In derartigen Fällen ist nach Maßgabe der Rechtsprechung davon auszugehen, dass die M-AG den von der leistenden Tochtergesellschaft gewährten Vorteil gleichwohl als vGA empfängt, ihn aber für die Zwecke ihrer Beteiligung verbraucht<sup>12</sup>. Es käme dann nicht zu einer Einlage in die Z sondern zu einem Vorteilsverbrauch bei der M-AG, auf den grds. § 1 Abs. 1 AStG anzuwenden wäre<sup>13</sup>.

11. Der BFH hat eine Einlage angenommen, ohne der vorerwähnten Frage nachzugehen. Die Einlage ist gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG grds. steuerneutral, wenn kein Fall des § 8 Abs. 3 Satz 4 oder 5 KStG gegeben ist. In Rn. 20f der Entscheidung lehnt der BFH die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG gegen den Gesetzeswortlaut ab. Nach § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG erhöht die vEL das Einkommen der Empfängerin, wenn die korrespondierende vGA bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde. Die vGA ist im Streitfall bei der M-AG nicht berücksichtigt. Das räumt der BFH ein. Es sei aber unerheblich, weil die vGA selbst im Fall ihrer Berücksichtigung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG eh steuerfrei geblieben wäre (Rn. 21). Ob man mit dieser Begründung den Gesetzeswortlaut beiseite schieben kann, ist wohl mehr als zweifelhaft, zumal nicht einmal die einschlägige Literatur ausgeschöpft wurde<sup>14</sup>.
12. Selbst wenn man so vorgehen wollte, stellt sich schließlich die Frage, ob die vGA bei der M-AG wirklich steuerfrei geblieben wäre. Sie wäre gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG steuerpflichtig, wenn nicht wieder die Gegen Ausnahme des § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG zur Steuerfreiheit zurückführt. Verblüffend ist, dass der BFH a.a.O. Rn. 20 den § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG mit der Begründung anwendet, dass das Einkommen der Z als nahestehender Person durch die vGA erhöht sei, andererseits aber gerade dieses Einkommen durch Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG um die vGA bzw. die korrespondierende vEL kürzt. Das ist ein Zielkonflikt der Normen, der hier zum Leerlaufen der Hinzurechnungsbesteuerung führt. Es wäre zu prüfen gewesen, ob der Normkonflikt durch Auslegung zu vermeiden ist. § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG ordnet lediglich die „entsprechende Anwendung“ der KStG-Regeln an. Die nur entsprechende Anwendung gibt grundsätzlich Raum, Normen unter Berücksichtigung ihrer Funktion im verweisenden Rechtssystem einschränkend auszulegen. Eine solche funktionsbezogene Anwendung ist in § 10 Abs. 3 AStG durchaus angelegt, wie sich z.B. aus seinem Satz 4 ergibt. Die Bezugnahme des § 10 Abs. 3 AStG auf § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG hätte so ausgelegt werden können, dass die unmittelbar in Rede stehenden eigenen Einkünfte der Zwischengesellschaft Z von der Gegen Ausnahme des § 8b nicht erfasst sind. Immerhin liegt ja eine Verlagerung mobiler

---

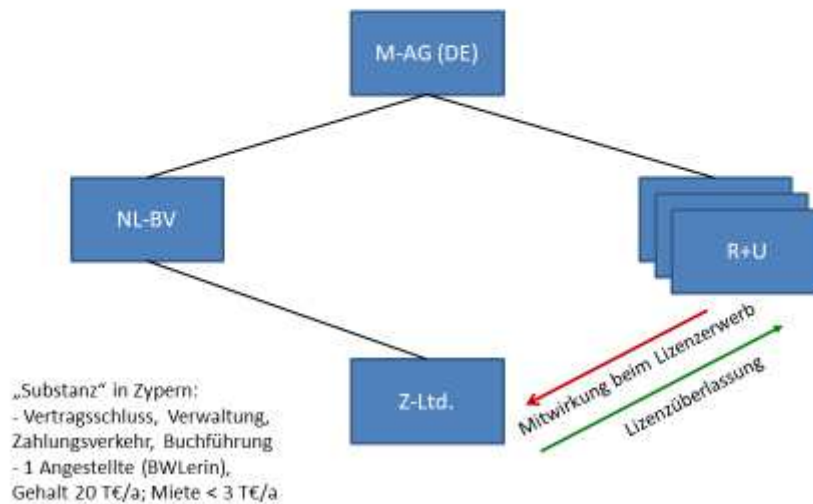
<sup>12</sup> Zu Dienstleistungen bei vGA im Dreiecksverhältnis s. BFH v. 19.5.2005, IV R 3/04, BFH/NV 2005, 1784; BFH v. 26.10.1987, GrS. 2/86, BStBl. II 1988, 348, Rn. 110, 123, BFH v. 4.2.2014, I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090 betr. Nutzungsüberlassungen. Zum Vorteilsverbrauch s. etwa *Schnitger* in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. Rn. 231 zu § 8b KStG; *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Rn. 93 zu § 8b KStG; ablehnend etwa *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, Rn. 147 zu § 8b KStG.

<sup>13</sup> BFH v. 19.5.2005, IV R 3/04, BFH/NV 2005, 1784 hat das erwogen aber nicht entscheiden müssen; strittig, s. *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Rn. 93 zu § 8b KStG.

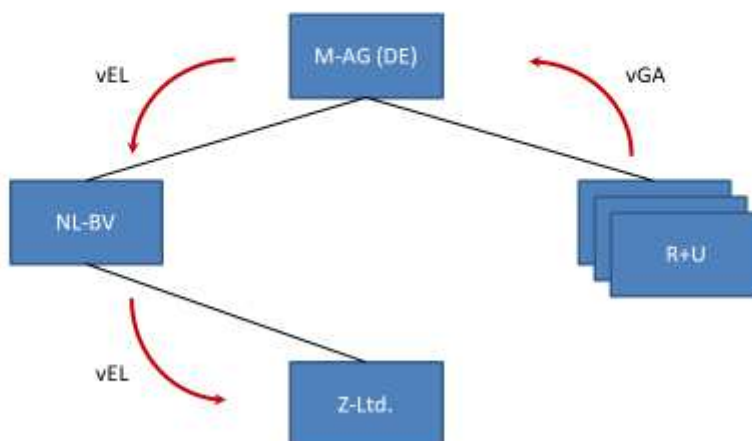
<sup>14</sup> Soll also die Lösung von der Rechtsform der M abhängen? M könnte auch eine natürliche Person (§ 3 Nr. 40 Buchst. , eine Organgesellschaft i.S.d. § 14 KStG oder eine Kapitalgesellschaft sein, bei der bezogen auf die vGA § 8b Abs. 4, Abs. 7 oder Abs. 8 KStG zur Anwendung gelangt. Das Wort „berücksichtigt“ erklärt sich aus der korrespondierenden Begrifflichkeit in § 32a KStG. „Berücksichtigt“ ist zudem nicht dasselbe wie steuerpflichtig angesetzt; um die 5%-Steuerpflicht nach § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden, muss man die vGA ebenfalls „berücksichtigen“; dasselbe gilt für die Berücksichtigung von Quellensteuern. Der BFH zitiert hier lediglich Gosch/Roser, 3. Aufl. Rn. 125a zu § 8 KStG, ohne sich mit den Gegenstimmen, z.B. *Neumann* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, Rn. 1510 zu § 8 KStG; *Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 8 Abs. 3 Teil B, Rn. 171a auseinanderzusetzen.

Einkünfte vor. Das Ergebnis des BFH ist auch unionsrechtlich bedenklich, wenn man davon ausgeht, dass die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nur durch das Bestehen einer hinreichenden steuerlichen Vorbelastung auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft gerechtfertigt ist. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist das Instrument, um die hinreichende steuerliche Vorbelastung herzustellen.

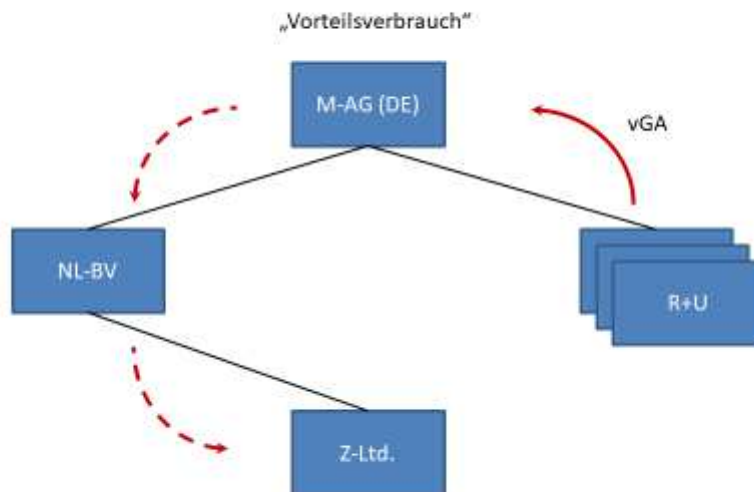
## Der Zypern-Fall (BFH I R 94/15)



## Die vGA im Dreieck (mit einlagefähigem WG)



## Die vGA im Dreieck (ohne einlagefähiges WG)



### Anmerkungen Norbert Schneider:

1. Man hatte vom BFH Aussagen zu einigen wichtigen AStG spezifischen Fragen erwartet, insbesondere zu den Substanzanforderungen, im Sitzland oder anderswo). Dazu erfährt man nicht so viel wie erwartet; dass der Fokus so sehr auf der Einkunftsermittlung liegt war doch überraschend.
2. Zur (Nicht-)Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in EU-Fällen
  - 2.1. Klargestellt: Anwendung Cadbury-Schweppes auch in Deutschland vor Einführung § 8 Abs. 2 AStG
  - 2.2. Im Streitfall nicht relevant, aber es dürfte klar sein, dass die Auslegung des § 8 Abs. 2 AStG maßgeblich auf Basis der Cadbury-Schweppes-Rechtsprechung (und z.B. dieser BFH-Rechtsprechung dazu, wie hier I R 94/15) zu erfolgen hat.
  - 2.3. Wesentlich für die Praxis ist, welche genaue Substanzanforderung zu stellen ist. Hier bringt das Urteil nicht viel neue Erkenntnisse. Gleichwohl einige Bemerkungen
    - EuGH hatte in der Tat viele positive Beschreibungen gemacht, wann HZRB / CFC Taxation nicht anwendbar sein kann (wie hier in Fn. 4 zitiert). Diese sind m.E. nicht überhöht auszulegen, denn ein Kernsatz des EuGH bleibt auch, dass nur bei steuermotivierten rein künstlichen Gestaltungen eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit (ggfls. aber auch der Kapitalverkehrsfreiheit) gerechtfertigt ist.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> EuGH vom 12. 9. 2006 - C-196/04, Rn. 55: „...das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“

- BFH-Urteil bestätigt diese Linie, wenn auch nur auf Basis der letztlich verbleibenden limitierten Funktion der Z<sup>16</sup>. Konkret reicht dem BFH hier eine geringe Substanz aus (1 Angestellte, angemieteter Raum, gewisse geringere Verwaltungstätigkeit). Ob dies nur so ist, weil letztlich das Einkommen, welches der Hinzurechnungsbesteuerung überhaupt unterlag, durch die verdeckte Einlage-Korrektur gemindert wurde, oder auch sonst gilt, bleibt m.E. offen. Gleiches gilt m.E., ob er wirklich eine Segmentierung (= getrennte Substanzbetrachtung nach Tätigkeiten) für richtig hält.

### 3. Zur konkreten Berechnung der Hinzurechnungsbesteuerung

#### 3.1. Dass das der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegende Einkommen nach deutschen Maßstäben zu berechnen ist, ist grundsätzlich ja klar.

- Der Fall illustriert aber zum einen wie überaus komplex die deutschen Regeln in § 8 Abs. 3 S. 4 f und § 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG sind mit ihren Ausnahmen und Rückausnahmen, jedenfalls dann wenn man sich im Dreiecksfall bewegt.
- Über diesen materiellen Punkt hinaus, illustriert der Fall m.E. auch die formellen und Nachweisprobleme, die mit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung verbunden sein können, weil man sehr viele Sachverhalts- und rechtliche Informationen aus dem Ausland benötigt. In einem 100%-Konzernfall mag das ja erfüllbar sein, in anderen Fällen ist es das aber nicht – z.B. wenn die Deutschbeherrschung (§ 7 Abs. 1, 2 AStG) auf mehrere unverbundene Anteilseigner verteilt ist, erst recht bei der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung für Kapitalanlageeinkünfte, § 7 Abs. 6, 6a AStG, wo ja eine Beteiligung von 1% reicht oder u.U. sogar noch weniger).

Lässt sich z.B. aus Deutschland heraus feststellen, dass und wenn ja in welcher Höhe eine vGA vorliegt (z.B. dann, wenn in den ausländischen Ländern ein anderer Maßstab gilt und daher keine Korrektur erklärt wird)?

### 4. Zum Gesamtergebnis:

#### 4.1. Wenn ich Herrn van Lishaut richtig verstehe, hätte er sich durch Auslegung ein anderes Ergebnis vorstellen könne, nämlich dass es eine volle Hinzurechnungsbesteuerung gegeben hätte, indem man die verdeckte Einlage der M in Z bei letzterer nicht als steuerneutral behandelt hätte. Der BFH hat dem eine Absage erteilt.

#### 4.2. Wenn man sich das Gesamtergebnis ansieht, lässt sich feststellen:

- Wäre keine überhöhte Lizenzzahlung vereinbart worden, käme es nicht zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Das ist klar, es liegt konkret an der EU-rechtlichen Nichterfassung des (verbleibenden, eher geringen) passiven Einkommens der Z (vereinfacht: Cadbury-Schweppes Ausnahme).
- Liegt dagegen eine überhöhte Lizenzzahlung vor, und wird diese im Ausland (hier in RU) – anders als Im Urteilsfall – steuerlich korrigiert (als vGA), dann ergibt sich kein anderes Ergebnis. Dies ergibt sich für die deutsche

<sup>16</sup> Ähnliche Linie des EuGH auch in den Entscheidungen zum § 50d Abs. 3 EStG in den Rechtssachen Deister Holding (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16) und GS (EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 Rz. 54). Zu Ableitungen daraus für die Hinzurechnungsbesteuerung z.B. Kahlenberg, FR 2018, 409 ff; Schmidtman. GmbH 2019, 59 ff.



Hinzurechnungsbesteuerung dadurch, dass auch eine deutsche Korrektur der (möglichen) Hinzurechnungsbesteuerung bei Z über die Anwendung der vGA/verdeckte Einlage über § 10 Abs. 3 AStG erfolgt.

- Hier war die Besonderheit, dass in RU keine Korrektur vorgenommen wurde, warum weiß man nicht. Dadurch kommt es faktisch zu einer u.U. erheblichen Gewinnverlagerung von RU nach Z, und dadurch spart der deutsch-beherrschte Konzern im Ergebnis Steuern; dies geht aber nicht zu Lasten des deutschen Fiskus, sondern nur zu Lasten von RU. Hätte die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung das ausgleichen müssen, dass im Ausland (RU) das dortige Ergebnis nicht korrigiert wird? M.E. nein. Das hat der BFH genau so gesehen.

Ein anderes Ergebnis wäre auch nicht überzeugend, weil die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung überschüssend wäre., Bsp.:

- Ertragsteuer Zypern 10%, Ertragsteuer Ukraine 18%
  - Die Gewinnverlagerung durch überhöhte Lizenz spart i.E. 8% Steuern
  - Hätte die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung eingegriffen, wäre dass mit 20% deutscher Steuer bestraft worden (30% - Anrechnung 10%).
- Ist jetzt die bewusste vGA-Gestaltung zwischen Gesellschaften im Ausland ein besonderer Trick um der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung zu entgehen? Das hängt natürlich erst mal vom ausländischen Recht ab, ob dort nicht eine Korrektur zu erfolgen hat. Wenn dies nicht der Fall ist, weil z.B. Unterschiede zur deutschen vGA bestehen, mag hier durchaus eine Chance bestehen.