

OECD: Erste Folgenabschätzung zu Säule 1 und 2 veröffentlicht

Die OECD hat am 13.02.2020 ihre erste (vorläufige) [Analyse](#) der Auswirkungen von Säule 1 und 2 zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft auf das Steueraufkommen sowie auf das Investitionsverhalten veröffentlicht.

Zu beachten ist, dass die OECD ihre Berechnungen auf der Basis von Annahmen getroffen hat, obwohl diese von der Staatengemeinschaft noch nicht beschlossen worden sind. Sie betont auch, dass eine Entscheidung dadurch nicht vorweggenommen werde. Für Amount A wurde angenommen, dass 20 Prozent des Übergewinns bei einer Profitabilitätsschwelle von zehn Prozent auf Basis der Umsätze auf die Marktstaaten verteilt wird. Für die globale Mindestbesteuerung unter Pillar Two wurde ein effektiver Mindeststeuersatz von 12,5 Prozent und das sog. jurisdictional blending angenommen. Die OECD beziffert die globalen Mehreinnahmen aus der kombinierten Wirkung der Maßnahmen der zwei Säulen auf vier Prozent der weltweiten Körperschaftsteuereinnahmen (100 Milliarden US-Dollar) jährlich. Hinsichtlich der Neuverteilung von Besteuerungsrechten geht die OECD davon aus, dass die meisten Staaten Mehreinnahmen verzeichnen würden. Staaten mit niedrigem und mittlerem Einkommen würden relativ zu Staaten mit hohem Einkommen stärker profitieren, während „Investitionshubs“ Aufkommensverluste verzeichnen würden.

Die Analyse fußt auf Daten von 27.000 multinationalen Unternehmen und speist sich unter anderem aus dem Country-by-Country Reporting. Sie zeige zudem, dass mehr als die Hälfte des umverteilten Gewinns auf 100 multinationale Unternehmen zurückzuführen sei. Nach Analyse der OECD ergibt sich der Großteil der Mehreinnahmen aus der Einführung der globalen effektiven Mindestbesteuerung, da die Verringerung der Steuersatzunterschiede zwischen den einzelnen Ländern mit einer erheblichen Verringerung der Gewinnverschiebung durch multinationale Unternehmen einhergehen würde.

Die OECD geht schließlich davon aus, dass die Wirkung der Zwei-Säulen-Lösung auf die Investmentkosten gering sei und der Einfluss der Körperschaftsteuer auf Investmententscheidungen sinken würde.

OECD: Aufnahme von Finanztransaktionen in Verrechnungspreisrichtlinien

Am 11.02.2020 hat die OECD den finalen [Verrechnungspreisbericht](#) zu (grenzüberschreitenden) Finanztransaktionen veröffentlicht. Er beinhaltet eine Ergänzung des ersten Kapitels der OECD Verrechnungspreisleitlinien (Vergleichsanalyse) und ein offizielles Kapitel X zu Finanztransaktionen. Da bei den Verrechnungspreisregeln für konzerninterne Finanzierungen zurzeit große Unsicherheit besteht, wurde der Report mit großem Interesse erwartet.

Der im Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgeschlagene § 1a AStG-E attestiert das Fehlen einer einheitlichen OECD-Norm zur Behandlung von konzerninternen Finanzierungen. Daher ist eine international abgestimmte Sichtweise zu begrüßen, wobei der Bericht aufgrund teilweiser divergierender nationaler Sichtweisen unterschiedliche Interpretationsmöglichkeiten zu

bestimmten Themenbereichen eröffnet. Generell ist eine ähnliche Herangehensweise wie beim DEMPE-Konzept zu konstatieren, da sich nun auch Finanztransaktionen einem Substanztest unterziehen müssen.

Das neue Kapitel X der Verrechnungspreisleitlinien befasst sich mit der Einordnung der Fremdfinanzierung dem Grunde nach, Treasury-Funktionen (konzerninterne Darlehen, Cash-Pools und Hedging), Finanzgarantien und konzerninternen (captive) Versicherungen. Über den ursprünglichen Diskussionsentwurf vom 03.07.2018 hinaus gibt es noch ein zusätzliches Kapitel, welches sich mit der Herleitung und Verwendung des risikolosen und des risikoangepassten Zinssatzes beschäftigt.

Der Bericht veranschaulicht, dass im Einklang mit den allgemeinen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien eine Funktions- und Risikoanalyse („FAR“) unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und vertraglichen Ausgestaltungen Ausgangspunkt für eine Qualifizierung und Beurteilung von Finanztransaktionen sein soll. Basierend auf der FAR soll in einem ersten Schritt geklärt werden, ob eine konzerninterne Fremdfinanzierung (wirtschaftlich) als andere Zahlung, spezifisch als Einlage, behandelt werden soll. Weiterhin stellt der Bericht den Einfluss verschiedener FAR für Transaktionspartner unterschiedlicher Finanztransaktionen (z.B. Kreditgeber bzw. -nehmer, Cash-Pool Führer) dar.

Deutlich in den Fokus gerückt ist die Einordnung der Finanztransaktion dem Grunde nach („Delineation“). Hierbei soll in einem ersten Schritt geprüft werden, ob die Finanztransaktion unter den bestehenden Bedingungen unter fremden Dritten überhaupt als Fremdkapital zustande gekommen wäre. Die Qualifizierung als Fremdkapital erfolgt nur, wenn sichergestellt ist, dass der Darlehensnehmer selber imstande ist, die konzerninterne Finanzierung auch am freien Markt in Anspruch nehmen und tragen zu können. Es soll auch sichergestellt sein, dass diese auch wirtschaftlich benötigt wird. Kann dieser Nachweis nicht geführt werden, ist grundsätzlich die Umqualifizierung in Eigenkapital möglich. Darüber hinaus soll analysiert werden, welche Finanzierungsoptionen realistische Alternative für den Darlehensnehmer darstellen könnten. Das Abstellen auf den einzelnen Darlehensgeber und -nehmer entspricht im Grunde einer Stand-Alone Betrachtung; eine Konzernzugehörigkeit wird hier (noch) ausgeblendet bzw. nicht spezifisch erwähnt. Im Ergebnis verweist das neue Kapitel X an vielen Stellen auf die Leitlinien, die bereits in Kapitel I insb. D.1 dargestellt sind und schlägt diese Vorgehensweise nun auch für Finanztransaktionen vor.

Eine ähnliche Betrachtung lässt sich auch im § 1a AStG-E wiederfinden, wobei hier ein dreistufiges Prüfschema angewandt werden muss, um die Finanzierung dem Grunde nach zu rechtfertigen. Für die Praxis bedeutet dies, dass die ökonomische Analyse für Einordnung konzerninterner Finanztransaktionen dem Grunde weitaus wichtiger wird und nicht wie bisher direkt die Höhe einer angemessenen Vergütung bestimmt werden kann.

Das wesentliche Kriterium für die Fremdüblichkeit der Höhe nach ist aus Sicht des Darlehensgebers das mit der Darlehensvergabe verbundene Ausfallrisiko. Zur Quantifizierung des Ausfallrisikos nennt die OECD „Credit Ratings“ als geeignete Methode. Das Credit Rating bildet die generelle Kreditwürdigkeit und

Ausfallwahrscheinlichkeit ab, um mithilfe von ökonomischen Modellen potentiell vergleichbare Finanztransaktionen zu identifizieren. Des Weiteren gibt das neue Kapitel (entgegen den jüngsten BFH-Urteilen) allen Anlass dazu, den Rückhalt im Konzern (implicit support) als wichtiges Kriterium innerhalb von Konzernfinanzierung zu berücksichtigen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann deshalb auf das Gruppen-Rating abgestellt werden. Unternehmen, die in dem Kerngeschäft einer Unternehmensgruppe tätig sind und daher eine strategische Position einnehmen, profitieren eher von dem Rückhalt, wobei für Unternehmen, deren relativer Wert am Unternehmen gering ausfällt, ein Konzernrückhalt eher nicht zu erwarten ist. Dass die konzerninterne Finanzierung dem Grunde nach anscheinend auf einer Einzelbetrachtung, die Ermittlung der Höhe aber wiederum unter Berücksichtigung des Konzernrückhalts erfolgen kann bzw. sollte, erscheint widersprüchlich, da in der gängigen Praxis der Konzernrückhalt durchaus bei der Kreditaufnahme berücksichtigt wird.

Treasury-Funktionen (Darlehen, Cash-Pool und Absicherung („Hedging“)) werden grds. als Unterstützungsleistung der Hauptaktivitäten betrachtet. Grundsätzlich weist das neue Kapitel darauf hin, dass ein Cash Pool Führer regelmäßig nicht mehr als eine Koordinations- oder Agentenfunktion innehat. Demnach fällt die Vergütung für einen solchen entsprechend gering aus. Diese Auffassung findet sich so auch in § 1a AStG-E. Sollte der Cash Pool Führer allerdings Funktionen ausüben, welche über die Koordinations- oder Agententätigkeiten hinausgehen und entsprechende Risiken tragen, dann wird dieser nach den entsprechenden Herangehensweisen vergütet, um das Risiko, welches er trägt, zu vergüten.

Bei konzerninternen Garantien ist zu unterscheiden, ob die Garantie dem Darlehensnehmer aufgrund der höheren Bonität einen niedrigeren Zinssatz oder (ggf. auch) einen höheren Finanzierungsbetrag ermöglicht. Sofern die Garantie dem Darlehensnehmer (auch) zu einem höheren Finanzierungsbetrag verhilft, wäre lt. neuer Regelung zu überlegen, ob das Darlehen als Darlehen an den Garantiegeber zu charakterisieren ist, gefolgt von einer Kapitaleinlage des Garantiegebers in Bezug auf den ursprünglichen Darlehensnehmer. Das neue Kapitel X führt aus, dass ein Darlehensnehmer i.d.R. nur bereit wäre für eine Garantie zu zahlen, wenn die Garantie dem Darlehensnehmer einen Vorteil bringt. Nichtsdestotrotz sollte die Quantifizierung einer Garantiegebühr sowohl unter Berücksichtigung der Perspektive des Darlehensnehmers (i.d.R. durch die Yield Methode) als auch des Garantiegebers (i.d.R. durch einen kostenbasierten Ansatz bzw. anhand einer Quantifizierung des Erwartungswerts des Kreditausfalls) erfolgen. Dies sollte i.d.R. zu einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten bestehend aus einem Maximalpreis aus Sicht des Darlehensnehmers und einem Minimumpreis aus Sicht des Garantiegebers führen. Das neue Kapitel führt des Weiteren aus, dass ein Garantiennehmer aufgrund von Rückgriffsrechten auch dann einen Nutzen aus einer Garantie ziehen kann, wenn der Garantiennehmer die gleiche oder gar eine bessere Bonität als der Garantiegeber aufweist.

Wenn die Einordnung der Fremdfinanzierung dem Grunde nach ergibt, dass der verbundene Finanzierungsgeber keine Risiken trägt oder keine entscheidungsrelevanten Tätigkeiten ausführt, soll dieser nur höchstens mit dem

risikolosen Zins vergütet werden, um eine angemessene Vergütung abzubilden. Hierbei soll in erster Linie auf Staatsanleihen höchster Bonität zurückgegriffen werden, die in der ökonomischen Theorie oftmals als risikolos betrachtet werden. Ferner wird angeführt, dass es weitere Möglichkeiten gibt, den risikolosen Zins abzubilden, wie z.B. Interbankenzinssätze oder Swap rates. Des Weiteren darf der risikolose Zins weiter angepasst werden, um etwaige bestehende Risiken zu berücksichtigen und diese als Risikoaufschlag zu erfassen.

Die Bewertung der Fremdüblichkeit von konzerninternen Finanzdienstleistungen ist ein oft diskutiertes Thema in Betriebsprüfungen. Mit dem neuen Kapitel zu Finanztransaktionen der OECD werden dem Steuerpflichtigen weitere Leitlinien für konzerninterne Finanztransaktionen an die Hand gegeben. Es bleibt abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber reagieren wird.

OECD: Konsultation zur Überprüfung des Country-by-Country Reporting

In ihrem Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 hat die OECD vorgesehen, dass bis Ende 2020 eine Überprüfung des Country-by-Country Reporting vorgenommen werden soll. Deshalb hat das Inclusive Framework on BEPS die OECD bereits im Juni 2018 damit beauftragt, die geplante Überprüfung vorzunehmen und Empfehlungen für mögliche Änderungen zu unterbreiten. Nun hat die OECD am 06.02.2020 ein [Konsultationsdokument](#) zur Überprüfung des Country-by-Country Reporting veröffentlicht, zu dem bis 06.03.2020 die Gelegenheit zu einer schriftlichen Stellungnahme bei der OECD besteht.

BFH: Weite Auslegung der Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern gemäß § 6a GrEStG

Nach Bestätigung der Konformität des § 6a GrEStG mit EU-Recht durch den EuGH vom 19.12.2018 (EuGH vom 19.12.2018 – [C-374/17](#)) konnte der BFH sich nun in einer Reihe von Urteilen zu konkreten Anwendungs- und Auslegungsfragen der Norm äußern.

Mit Urteilen vom 21.08.2019 ([II R 15/19](#), [II R 16/19](#), [II R 19/19](#), [II R 20/19](#) und [II R 21/19](#)) und vom 22.08.2019 ([II R 17/19](#) und [II R 18/19](#)) hat der BFH nun zu den Begriffen „herrschendes Unternehmen“, „Unternehmensverbund“, den in § 6a S. 4 GrEStG statuierten Vor- und Nachbehaltensfristen sowie zum Verhältnis von § 17 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG bei der Bestimmung der Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im GrEStG Stellung genommen.

In den Verfahren II R 15/19 und II R 19/19 bejahte der BFH zunächst, dass sowohl natürliche Personen (II R 15/19) als auch gemeinnützige Stiftungen „herrschendes Unternehmen“ i.S.d. § 6a S. 3 GrEStG sein können. Mangels näherer gesetzlicher Eingrenzungen gelte die Vorschrift für alle Rechtsträger i.S.d. GrEStG (natürliche sowie juristische Personen), die wirtschaftlich tätig sind. Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG sei daher – anders als von der Finanzverwaltung gefordert – nicht auf Unternehmen i.S. des UStG beschränkt.

Zur Frage, wie § 6a S. 3 und 4 GrEStG hinsichtlich der vom Wortlaut geforderten fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen auszulegen seien, vertrat der BFH in seinen Urteilen (II R 15/19, II R 16/19, II R 18/19, II R 19/19, II R 20/19 und II R 21/19) die Ansicht, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Andernfalls würde die Begünstigungsvorschrift – entgegen der gesetzgeberischen Intention (flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren zu können) – in wesentlichen Umwandlungsfällen leer laufen.

Bei Umwandlungsvorgängen zwischen herrschender und abhängiger Gesellschaft müsse demnach in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Das schließe – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – auch solche Umwandlungsvorgänge ein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Das Erfordernis eines „(Unternehmens-)Verbundes“ sei nach Ansicht des BFH im § 6a GrEStG weder begrifflich noch konzeptionell angelegt.

Im Verfahren II R 21/19 entschied der BFH zum Verhältnis des § 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG (Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen), dass wenn die Umwandlung zu einem fiktiven Grundstückserwerb i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG führe, die Zuständigkeitsregelung des § 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 GrEStG als speziellere Regelung für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG der Anwendung des § 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 GrEStG vorgehe.

Im Verfahren II R 17/19 versagte der BFH hingegen die Steuerbegünstigung, da die fünfjährige Vorbehaltensfrist an der aufnehmenden Schwestergesellschaft (Sidestream-Merger) durch das herrschende Unternehmen nicht eingehalten war. Eine mehr als fünfjährige wirtschaftliche und organisatorische Einbindung in den Konzern sei nicht ausreichend, da § 6a GrEStG nicht grundstücksbezogen auszulegen sei.

Alle am 13.02.2020 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
II R 15/17	05.11.2019	Spielvergnügungsteuer-Nachschau in Hamburg
II R 15/19 (II R 50/13)	21.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
II R 16/19 (II R 36/14)	21.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
II R 17/19 (II R 58/14)	22.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
II R 18/19 (II R 62/14)	22.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
II R 19/19 (II R 63/14)	21.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
II R 20/19 (II R 53/15)	21.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
II R 21/19 (II R 56/15)	21.08.2019	Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG siehe auch: Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020
IV R 32/16	19.09.2019	Anwendung des § 15a EStG bei Beteiligung der KG an Zebragesellschaft
IV R 28/19	28.11.2019	Auflösung von Unterschiedsbeträgen bei Ausscheiden eines Gesellschafters
V R 25/18	27.11.2019	Zeitpunkt der Steuerentstehung
IX R 2/19	03.09.2019	Steuerliche Behandlung von Aufwendungen zur Sanierung eines Entwässerungskanals
X R 39/17	06.11.2019	Einkommensteuerliche Behandlung von Kapitalabfindungen für Kleinbetragsrenten aus Altersvorsorgeverträgen

Alle am 13.02.2020 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VI R 1/18	23.10.2019	Vorab entstandene Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung
VIII R 19/17	10.12.2019	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Erkrankung des Prozessbevollmächtigten
V R 30/16	13.11.2019	Zur Körperschaftsteuerpflicht einer Stiftung
VIII S 12/19 (AdV)	10.12.2019	Zahlungen aus öffentlichen Mitteln gemäß § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG bei Auszahlung von Geldern an Pflegepersonen durch freie Träger der Jugendhilfe
X B 132/19	28.11.2019	Ort der Akteneinsicht durch einen Insolvenzverwalter
II B 20/19	10.12.2019	Einheitlicher Erwerbsgegenstand bei der Grunderwerbsteuer
II R 14/17	05.11.2019	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 05.11.2019 II R 15/17 - Spielvergnügungsteuer-Nachschau in Hamburg
IX B 72/19	18.11.2019	Keine Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG bei fehlender Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Christian Baumgart
Wilhelmstraße 43G
10117 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Eva Doyé
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Michael Wild
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Andreas Schreib
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-128
F: +49 (0) 941 383 873-130

Düsseldorf

Michael Wild
Peter-Müller-Straße 18
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor (Rosenheim)

Andreas Ochsner
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Lothar Härteis
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Büchsenstraße 10
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.