



Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

Aufsätze	Bewirkt § 20 Abs. 2 AStG eine Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland? von Dr. Jan Dierk Becker/Dr. Thomas Loose/Marcel Misere	353
	Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Der G20/OECD-Abschlussbericht zu Maßnahme 13 des BEPS-Aktionsplans von Bernhard Groß	359
	Die praktische Umsetzung des Common Reporting Standards in Deutschland von Dr. Marc Lappas/Andreas Ruckes, LL.M.	364
	Beschränkung der Freistellungsmöglichkeiten von Veranstaltungen mit ausländischen Künstlern und Sportlern durch das Steueränderungsgesetz 2015? von Jörg Holthaus	373
	Berücksichtigung von Standortvorteilen im Rahmen einer fremdvergleichskonformen Vergütung konzerninterner Transaktionen von Dr. Jörg Hülshorst/Dr. Abraham Ackerman/Rebecca Simoneit	377
Praxisforum	Gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 8 KStG auf Nennkapitalrückzahlungen bei EU-/EWR-Körperschaften von Isabella Klepsch	381
Rechtsprechung	Deutsche Entstrickungsregelung nach § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG ist rechtmäßig und unionsrechtskonform (FG Köln v. 16.2.2016 – 10 K 2335/11 – Anm. Wolfgang Mitschke)	384
Verwaltungsanweisung	Steuerliche Behandlung der von Luftfahrtunternehmen gewährten unentgeltlichen oder verbilligten Flüge (Oberste Finanzbehörden der Länder v. 11.9.2015)	396

Russische Föderation: Gesetzliche Neuregelung der Gesellschafterfremdfinanzierung

Der Steuerkodex der Russischen Föderation (NK-RF) enthält in Art. 269 Punkt 2 ff. Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung.¹ Der auf den schädlichen Teil der Gesellschafterfremdfinanzierung entfallende Zinsbetrag wird nach russischem nationalem Recht in Dividendenzahlungen umqualifiziert.²

Mit Föderalem Gesetz No. 25-FZ v. 15.2.2016 wurden die gesetzlichen Regeln zur Gesellschafterfremdfinanzierung in Russland geändert. Dem Änderungsgesetz zufolge werden mit Wirkung ab dem 1.1.2017 folgende ungetilgte Verbindlichkeiten einer russischen Gesellschaft als kontrolliert gelten:

1. Verbindlichkeiten gegenüber einer ausländischen nahestehenden Person³, wenn diese unmittelbar oder mittelbar an der russischen Gesellschaft beteiligt ist;
2. Verbindlichkeiten gegenüber einer Person, die gegenüber der unter 1) genannten ausländischen Gesellschaft als nahestehend gilt;
3. Verbindlichkeiten, für die die ausländische Person und (oder) die ihr nahestehende Person als Bürge oder Garantgeber auftreten oder zu deren Erfüllung sie sich auf anderem Wege verpflichtet haben.

Darüber hinaus können Verbindlichkeiten, die nicht die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen, durch Gerichtsentscheidung für der Gesellschafterfremdfinanzierung unterfallend erklärt werden, wenn festgestellt wurde, dass unter Ziffer 1) oder 2) genannte Gesellschaften der letztbegünstigte Empfänger der Einnahmen sind. Obwohl die Beteiligungsgrenze also von 20 auf 25 % angehoben wurde, erfasst die Neuregelung eine deutlich größere Zahl von Finanzierungsgestaltungen als die bislang geltende gesetzliche Regelung, zB

- Darlehen, die eine russische Gesellschaft nicht nur von juristischen, sondern auch von natürlichen Personen erhalten hat und
- Darlehen, die eine russische Gesellschaft von Schwestergesellschaften erhalten hat.⁴

Gleichzeitig sieht das Gesetz mehrere Ausnahmen von der Anwendung der Gesellschafterfremdfinanzierungsregelung vor:

1. Im Falle einer ungetilgten Verbindlichkeit eines russischen Unternehmens gegenüber einer oben unter Ziffer 2) genannten Person, wenn während der Dauer des gesamten Besteuerungszeitraums das Unternehmen in der Russischen Föderation unbeschränkt steuerpflichtig ist und keine ungetilgten Verbindlichkeiten zu ver-

gleichbaren Bedingungen gegenüber der ausländischen nahestehenden Person hat. Die Vergleichbarkeit der Bedingungen beurteilt sich insbesondere nach dem Darlehensbetrag und der Laufzeit.

2. Im Falle einer ungetilgten Verbindlichkeit eines russischen Unternehmens, für die eine nahestehende ausländische Person sich als Bürge, Garantgeber oder auf andere Art und Weise verpflichtet hat, die Erfüllung der Verbindlichkeit sicherzustellen, wenn die Verbindlichkeit gegenüber einer nicht nahestehenden Bank entstanden ist und der Bürge die Verbindlichkeit der russischen Person aus dieser Verbindlichkeit weder in Bezug auf die Verbindlichkeit selbst, noch in Bezug auf die daraus resultierenden Zinsen erfüllt hat. Diese Ausnahme findet v. 1.1.2016 an Anwendung.

Weitere Voraussetzung für die beiden vorgenannten Ausnahmen ist, dass das russische Unternehmen von den Kreditgebern eine schriftliche Bestätigung erhält, dass die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind.

3. Im Falle einer ungetilgten Verbindlichkeit eines russischen Unternehmens, wenn die Verbindlichkeit im Zusammenhang mit der Platzierung gehandelter Anleihen durch ausländische Kapitalgesellschaften steht, wenn letztere unbeschränkt steuerpflichtig in Staaten sind, mit denen die Russische Föderation ein DBA geschlossen hat, und ein Dokument vorweist, dass ihre Ansässigkeit in jenem Staat belegt.

Auch die Neuregelung hält an den bisherigen Verhältnissen Eigenkapital/Fremdkapital von 1:3 bzw. bei Leasinggesellschaften oder Banken von 1:12,5 fest. Sie enthält dabei erstmals eine gesetzliche Definition des Begriffs „Leasinggesellschaft“ und präzisiert die Methodik der Berechnung des Verhältnisses Eigenkapital/Fremdkapital.

Richard Wellmann, RA/StB/konsultant po nalogam i sboram, BDO, Frankfurt a.M.

Schweiz: Höchstrichterliche Rechtsprechung zur Verrechnungssteuerrückerstattung – Beneficial Ownership

Einleitung und Sachverhalt

In seinen Urteilen v. 5.5.2015 (2C_364/2012, 2C_377/2012 und 2C_895/2012) hat sich das Bundesgericht eingehend mit dem Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht befasst, und zwar im Zusammenhang mit Aktientransaktionen zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung („Dividenden-Stripping“).

Im ersten Fall hatte eine dänische Bank ihre Position in Schweizer Aktien mit Total Return Swaps (TRS) abgesichert und sich verpflichtet, den nicht in der Schweiz oder Dänemark ansässigen TRS-Gegenparteien die gesamte Wertentwicklung (Kursgewinn bzw. -verlust plus Dividende) abzüglich eines variablen Zinses (LIBOR plus Marge) zu bezahlen. Die Bank verlangte gestützt auf den damals geltenden Art. 10 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Dänemark v. 23.11.1973 (DBA-DK) die Rückerstattung der Verrech-

1) Vgl. zur bisherigen Regelung zB *Wellmann* in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 102. Nachlieferung, Länderteil Russische Föderation Rn. 326.

2) Zur Anwendbarkeit neben dem DBA-Russland aus russischer Sicht vgl. zB *Wellmann* IStR-LB 2013, 117 und 2014, 21.

3) Nahestehend (wörtlich: voneinander abhängig) sind Personen nach russischem Steuerrecht zB, wenn eine direkte oder indirekte Beteiligung der einen an der anderen Person von mindestens 25 % vorliegt (Art. 105.1 NK-RF).

4) In der jüngeren Rechtsprechungspraxis waren, allerdings unter Hinzutreten weiterer Voraussetzungen, auch Darlehensverbindlichkeiten gegenüber ausländischen Schwestergesellschaften als der Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung unterfallend angesehen worden (vgl. zB die Entscheidung des Präsidiums des Obersten Arbitragegerichts der Russischen Föderation in der Sache „Severnij Kuzbass“ v. 15.11.2011).

nungssteuer auf die erhaltenen Dividendenzahlungen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verweigerte die Rückerstattung (Fälligkeiten 2007 und 2008, insgesamt 53,6 Mio. CHF) und verlangte die Rückzahlung der bereits erstatteten Steuer (Fälligkeit 2006, 37,9 Mio. CHF). Sie vertrat den Standpunkt, dass die dänische Bank nicht als Nutzungsberechtigter der Dividenden zu qualifizieren sei und ihre Berufung auf das DBA-DK rechtsmissbräuchlich erfolge. Die ESTV argumentierte, die Bank habe durch die Kombination der TRS-Transaktionen und dem Erwerb der Aktien sämtliche Chancen und Risiken an die Gegenparteien transferiert.

Im zweiten Fall hatte eine weitere dänische Bank vor Beginn der Dividendensaison SMI Index Futures verkauft und diese short-Positionen abgesichert, indem sie die den Futures zugrundeliegenden Aktien erwarb (und nach Dividendensaison wieder veräußerte). Die ESTV verweigerte auch hier die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (Fälligkeit 2007, 26,4 Mio. CHF) und verlangte die Rückzahlung der bereits erstatteten Steuer (Fälligkeiten 2006 und 2007, insgesamt 34,6 Mio. CHF). Sie erachtete, ähnlich wie im ersten Fall, die Kombination von Futures-Verkäufen und Aktienerwerb als Kreisgeschäft und sprach der dänischen Bank die Nutzungsberechtigung ab.

Da das BVerwG die Beschwerden der dänischen Banken teilweise gutgeheissen hatte (Urteile des BVerwG A-6537/2010 und A-1246/2011), musste das Bundesgericht als höchste Instanz dazu Stellung nehmen.

Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht prüfte (im ersten Fall) vorab die Frage, ob das Erfordernis der Nutzungsberechtigung trotz fehlender Erwähnung im alten Art. 10 DBA-DK eine Anspruchsvoraussetzung für die Geltendmachung von Abkommensvorteilen darstelle. Es bestätigte die Auffassung des BVerwG, wonach das Konzept des beneficial owner auf den Umfang der Entscheidungsbefugnisse eines Steuersubjekts hinsichtlich der Verwendung seiner Einkünfte abstelle und nicht in einem engen (formaljuristischen) Sinn, sondern unter Einbezug der wirtschaftlichen Umstände zu verstehen sei (substance over form). Die (effektive) Nutzungsberechtigung sei einer Dividendenempfängerin insbesondere dann abzusprechen, wenn diese die Einnahmen aufgrund von vertraglichen Leistungsverpflichtungen an den tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten weiterleiten müsse.

Das Bundesgericht prüfte in einem nächsten Schritt, ob die dänische Bank verpflichtet gewesen war, die eingegangenen TRS-Transaktionen durch den Erwerb der zugrundeliegenden Aktien abzusichern (erste Abhängigkeit), und ob die Bank eine Verpflichtung hatte, die vereinnahmten Dividenden an die Gegenparteien der TRS-Transaktionen weiterzuleiten (zweite Abhängigkeit). Zur ersten Abhängigkeit führte das Bundesgericht aus, dass der Erwerb der Basiswerte (trotz fehlender rechtlicher Pflicht) den Eigeninteressen der dänischen Bank entsprach, zumal sie sich zur Weiterleitung eines der Dividende und dem Kursgewinn übereinstimmenden Betrags verpflichtet hatte. Ferner hielt das Bundesgericht auch hinsichtlich der zweiten Abhängigkeit fest, dass die Erzielung der Erträge und die anschließende Weiterleitung wirtschaftlich derart

verknüpft waren, dass von einer tatsächlichen (aber nicht rechtlichen) Verpflichtung auszugehen sei. Es sprach demnach der dänischen Bank die effektive Nutzungsberechtigung ab, weshalb sich auch die Prüfung erübrige, ob ein Abkommensmissbrauch vorliege.

Neben der Frage nach der effektiven Nutzungsberechtigung war die Rückforderung der von der ESTV bereits erstatteten Verrechnungssteuer ein weiterer wesentlicher Bestandteil der Erwägungen. Das Bundesgericht kam diesbezüglich zum Schluss, dass im internationalen Verhältnis eine Rückforderung nicht gestützt auf den im innerstaatlichen Verhältnis anwendbaren Art. 51 Abs. 2 VStG geltend gemacht werden könne. Im vorliegenden Fall könne eine Rückforderung nur auf den Grundsatz der ungerechtfertigten Bereicherung abgestützt werden, allerdings nicht mit der grundsätzlich anwendbaren Einjahresfrist, sondern mit einer Dreijahresfrist gemäß Art. 51 Abs. 2 VStG.

Die Ausführungen zum Konzept der Nutzungsberechtigungen im zweiten Urteil entsprachen im Wesentlichen denjenigen im ersten Urteil. Der Unterschied bestand lediglich darin, dass die dänische Bank hier mittels kombinierten Aktien-/Future-Transaktionen Kreisgeschäfte abgeschlossen hatte. Zudem hielt die Bank die von ihr erworbenen Basiswerte nur sehr kurzfristig, um sie dann wieder an den ursprünglichen Verkäufer zurück zu veräußern.

Bestätigung dieser Grundsatzurteile

Das Bundesgericht bestätigte diese Auffassung auch in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt im nationalen Verhältnis (2C_383/2013 v. 2.10.2015). Es wies die Beschwerde einer Schweizer Bank ab, die von der ESTV die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Umfang von 18 Mio. CHF auf anfallenden Dividendenerträgen aus dem Jahr 2006 gefordert hatte. Die ESTV verweigerte die Rückerstattung mit der Begründung, dass die Bank nicht die Nutzungsberechtigung an den zugrundeliegenden Aktien gehabt habe. Im vorliegenden Fall hatte die Bank mehrere SMI-Aktien über den Dividentermin hinaus gekauft und mittels Futures abgesichert. Beide Transaktionen, dh die Aktienkäufe und die ausgegebenen Futures, schloss die Bank jedoch mit demselben Finanzinstitut in England ab. Das Bundesgericht sah in den kombinierten Aktien-/Futures-Geschäften, mittels deren die Bank das Kursrisiko der Aktien an die Gegenpartei weitergab, die fehlende Nutzungsberechtigung begründet.

*Susanne Schreiber, Dipl. Steuerexpertin, RA/StB (D) und
Francesco Carelli, beide Bär & Karrer, Zürich*

Spanien: Steuerrechtliche Besonderheiten bei Fernabsatzgeschäften und E-Commerce

I. Anforderungen im Warenverkehr

Beim Warenverkehr zwischen Unternehmern (B2B) findet grundsätzlich das sog *Reverse Change Verfahren* Anwendung. Grundsätzlich schuldet der Leistende gemäß § 13 UStG die zu entrichtende Umsatzsteuer. Das *Reverse Change Verfahren* bildet dabei eine entscheidende