

# Steuerliche Änderungen zum Jahreswechsel 2016/2017

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und -verlagerung – Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften – Einbehaltsregelung von Section 871(m) des US-Einkommensteuergesetzes.

**Das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und -verlagerung sog. "BEPS-1-Gesetz" und das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustrechnung bei Körperschaften wurden jeweils am 23.12.2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.**

**Mit dem BEPS-1-Gesetz wurden erste BEPS-Aktionspunkte umgesetzt. Weitere Aktionspunkte sollen durch Umsetzung der EU-Anti-BEPS-Richtlinie vom 12. Juli 2016 implementiert werden, wobei sich aus deutscher Sicht derzeit nur punktueller Anpassungsbedarf ergibt.**

**Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzung und -verlagerung**

## **Dreigliedrige Verrechnungspreisdokumentation**

Im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 wurde eine dreigliedrige Verrechnungspreisdokumentation empfohlen, die jetzt in deutsches Recht umgesetzt wird.

§ 90 Abs. 3 S. 2 AO n.F. sieht die Verpflichtung zur Erstellung einer landesspezifischen unternehmensbezogenen Dokumentation ('Local File') vor. Hierin sind alle Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen darzustellen und in Bezug auf die Fremdüblichkeit zu analysieren. Nach § 90 Abs. 3 S. 3 AO müssen Unternehmen, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und im vergangenen Jahr mind. EUR 100 Mio. umgesetzt haben, eine sog. Stammdatendokumentation ('Master File') erstellen. Hierin soll ein Überblick über die globale Geschäftstätigkeit und ihre Verrechnungspreispolitik gegeben werden.

Die neuen Anforderungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

Zudem ist nach § 138a AO ein länderbezogener Bericht zu erstellen, sofern es sich um eine inländische Konzernobergesellschaft handelt, die über mindestens eine ausländische Konzerngesellschaft oder eine ausländische Betriebsstätte verfügt und im vorangegangenen Jahr konsolidierte Umsatzerlöse von mindestens EUR 750 Mio. erwirtschaftet hat ('Country-by-Country Reporting, CbCR').

Inhaltlich sind im CbCR folgende Punkte darzustellen:

- (i) Umsatzerlöse und sonstige Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen,
- (ii) Umsatzerlöse und sonstige Erträge aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen,
- (iii) die Summe aus Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen gemäß Buchstabe a und b,
- (iv) im Wirtschaftsjahr gezahlte Ertragsteuern,
- (v) die im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern,

- (vi) das Jahresergebnis vor Ertragsteuern,
- (vii) das Eigenkapital,
- (viii) der einbehaltene Gewinn,
- (ix) die Zahl der Beschäftigten und
- (x) die materiellen Vermögenswerte.

Das Country-by-Country Reporting ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, d.h. für 2016 ist bis zum 31. Dezember 2017 ein Bericht an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

#### Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes

Gemäß der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie zum automatischen Informationsaustausch wird folgendes im EU-Amtshilfegesetz umgesetzt:

Ohne vorheriges Ersuchen des Mitgliedstaates sowie grds ohne vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen sind sowohl länderbezogene Berichte (CbCR) als auch grenzüberschreitende Vorbescheide (sog. *Advance Tax Rulings*) sowie Vorabverständigungen (sog. *Advance Pricing Agreements* – APA) über Verrechnungspreisgestaltungen automatisch an andere EU-Mitgliedstaaten zu übermitteln. Es handelt sich bei grenzüberschreitenden Vorbescheiden insbesondere um verbindliche Auskünfte im Sinne des § 89 Abs. 2 AO, verbindliche Zusagen gemäß § 204 AO oder unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise im Sinne des § 178a Abs. 1 AO.

Alle Vorbescheide und Vorabverständigungen, die nach dem 31. Dezember 2016 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden, unterliegen dem automatischen Informationsaustausch.

Altbescheide, die bis zum 31. Dezember 2011 erteilt wurden, sind nicht auszutauschen. Altbescheide, die zwischen dem 1. Januar 2012 und dem 31. Dezember 2013 erteilt wurden, sind dann auszutauschen, wenn sie am 1. Januar 2014 noch gültig waren. Altbescheide, die ab dem 1. Januar 2014 und vor dem 1. April 2016 erteilt wurden, sind nicht auszutauschen, wenn der Begünstigte damals einen Konzernumsatz von unter EUR 40 Millionen erzielte und nicht im Finanzbereich tätig war.

#### Vermeidung eines doppelten Abzugs von Aufwendungen bei Personengesellschaften (§ 4i EStG)

Nach dem neu eingeführten § 4i EStG sind Aufwendungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht als Sonderbetriebsausgaben im Inland abzugsfähig, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (double dip).

Die Maßnahme steht im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt der OECD. Das Abzugsverbot soll nach der Gesetzesbegründung auch greifen, wenn der Abzug im anderen Staat in einem vorhergehenden oder nachfolgenden Veranlagungszeitraum, Steuerjahr, Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr geltend gemacht wird.

Das Abzugsverbot gilt nicht, wenn die Erträge der Personengesellschaft in beiden Ländern, in denen der Abzug geltend gemacht wird, tatsächlich besteuert werden.

Die Neuregelung soll ab dem Veranlagungszeitraum 2017 gelten.

#### Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven in sog. Wegzugfällen

##### § 50i EStG

§ 50i EStG wird neu gefasst, um die

überschießende Wirkung zu beseitigen.

Zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven bei einem Wegzug (§ 6 EStG), bei einer Umstrukturierung (§ 20 UmwStG) oder bei der Überführung von Wirtschaftsgütern (§ 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG) sind Anteile an Kapitalgesellschaften und andere Wirtschaftsgüter häufig auf gewerblich geprägte Personengesellschaften übertragen worden, die nicht originär gewerblich tätig war. Nach dem seinerzeit herrschenden Rechtsverständnis verfügte die Personengesellschaft abkommensrechtlich über eine inländische Betriebsstätte, so dass die Anteile und Wirtschaftsgüter auch nach einem Wegzug steuerverstrickt blieben. Auf dieser Basis wurden auch verbindliche Auskünfte erteilt, wonach zwar stille Reserven in Anteilen und Wirtschaftsgütern anlässlich des Wegzugs nicht besteuert würden, aber im Falle einer späteren Veräußerung in Deutschland steuerpflichtig wären.

Dem hat jedoch der BFH mit dem Urteil I R 81/09 entgegen gehalten, dass eine nur gewerblich geprägte Personengesellschaft für Zwecke eines DBAs keine inländische Betriebsstätte unterhalte. Mangels Betriebsstätte steht Deutschland nach den DBAs kein Besteuerungsrecht zu, wenn die Personengesellschaft z.B. Anteile verkauft.

Daraufhin wurde mit dem neu erlassenen § 50i EStG entgegen den Bestimmungen der DBAs einseitig das Besteuerungsrecht Deutschlands wieder eingeführt. § 50i EStG umfasst auch die Weiterübertragung und Einbringung von Anteilen an der "steuerstrickten" Personengesellschaft.

Der Wortlaut des § 50i EStG ging über das gewünschte Ziel hinaus. Mittels BMF-Schreiben wurde daher der Anwendungsbereich des § 50i

ESTG eingeschränkt. Diese Einschränkungen werden jetzt ins Gesetz übernommen (insbesondere durch die Neufassung des § 50i Abs. 2 EStG ("soweit")).

Zudem findet § 50i Abs. 1 EStG nur noch Anwendung auf die Einbringung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen im Sinne von § 17 EStG, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt wurden unter der Voraussetzung, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Überführung unterblieben ist und der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2017 ins DBA-Ausland verzogen ist.

Spätere Fälle sollen von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG erfasst werden, der bei Wegzug und damit beim Wegfall des Besteuerungsrechts eine (steuerpflichtige) Entnahme fingiert.

Die Änderung des § 50i EStG soll am Tag nach Verkündung in Kraft treten.

### § 6 Abs. 3 S. 1 EStG

Ein steuerneutraler Betriebsübergang nach § 6 Abs. 3 EStG wird jetzt auch davon abhängig gemacht, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt ist.

### Steuerbarkeit von Leerverkäufen bei sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Fremdwährungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb (Leerverkäufe), werden derzeit im Privatvermögen steuerlich nicht erfasst; gleiches gilt für Leerverkäufe von Edelmetallen. Mit der Wiederaufnahme der Regelung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG soll eine Besteuerungslücke geschlossen werden. Nach der Gesetzesbegründung soll eine Fremdwährungsverbindlichkeit einen Leerverkauf der betreffenden

Währung darstellen.

### Ergänzung des § 50d Abs. 9 EStG

In § 50d Abs. 9 EStG wird in Satz 1 das Wort "wenn" durch das Wort "soweit" ersetzt. Dadurch soll sichergestellt werden, dass das Besteuerungsrecht an Deutschland auch insoweit zurückfällt, als Einkünfte im anderen Staat nur teilweise nicht besteuert werden oder nur teilweise einer geringen Besteuerung unterliegen.

Die erstmalige Anwendung soll ab Veranlagungszeitraum 2017 erfolgen.

### Cum/cum treaty shopping (§ 50j EStG)

Im Nachgang zur Neuregelung der Erstattung von Kapitalertragsteuer im Rahmen der Steuerveranlagung bei Cum/cum-Transaktionen (§ 36a EStG) wird eine Regelung eingeführt, um sog. Cum/cum treaty shopping zu verhindern. Soweit möglich, soll die Regelung des § 50j EStG der Regelung des § 36a EStG folgen.

Nach der Gesetzesbegründung beschreibt Cum/cum treaty shopping Fälle, in denen sich ein im Inland oder im Ausland ansässiger Empfänger für eine aus Deutschland fließende Dividende mittels einer künstlichen Gestaltung einen niedrigeren DBA-Quellensteuersatz verschafft, auf den er ohne diese Gestaltung keinen Anspruch hätte.

Nach § 50j EStG findet der günstige DBA-Quellensteuersatz nur Anwendung, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge

- (i) die Anteile oder Genussscheine 45 Tage ununterbrochen um den Dividendenstichtag gehalten hat;
- (2) 70% des Wertverlustrisikos getragen werden; und

- (3) keine Verpflichtung besteht, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar einer anderen Person zu vergüten.

§ 50j EStG findet jedoch nur Anwendung, wenn die Kapitalerträge nach dem einschlägigen DBA einer geringeren Steuer als 15% unterliegen und sofern Streubesitzdividenden betroffen sind (keine Anwendung des § 50j EStG bei Schachtelbeteiligungen). Vor dem Hintergrund dieses Erfordernisses (Quellensteuersatz unter 15% bei Vorliegen einer Portfoliobeteiligung) wird die praktische Relevanz dieser Vorschrift wohl eher gering sein.

Darüber hinaus soll § 50j EStG keine Anwendung finden, wenn der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge bereits seit mindestens einem Jahr wirtschaftlicher Eigentümer ist.

### Gewerbesteuer und Hinzurechnungsbesteuerung

Um sicherzustellen, dass der Hinzurechnungsbetrag nach dem AStG der Gewerbesteuer unterliegt, wird eine Fiktion eingeführt, wonach der Hinzurechnungsbetrag als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gilt (§ 7 S. 7 GewStG). Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll dies rückwirkend für alle offenen Fälle gelten.

Dies soll auch für die Erträge aus ausländischen Betriebsstätten gelten, für die statt der Freistellung die Anrechnung nach § 20 Abs. 2 AStG gilt (§ 7 S. 8 GewStG).

Die Fiktion im Hinblick auf die Betriebsstätte soll nicht gelten, wenn diese im EU/ EWR Ausland belegen ist und "einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit" nachgeht.

Die erstmalige Anwendung soll ab dem 1.1.2017 erfolgen.

Zudem wird die Kürzung von Gewinnanteilen aus Mitunternehmerschaften (§ 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG) ab dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen, soweit im Gewinnanteil "passive" Einkünfte (z. B. Zinsen) enthalten sind und diese einer effektiven Ertragsbesteuerung von weniger als 25 % unterlegen haben (§ 9 Nr. 2 Satz 2, 2. HS. GewStG).

Die Regelung stellt sicher, dass in den Fällen, in denen die Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 AStG über eine ausländische Personengesellschaft bezogen werden, der Einbezug des Gewinns in den Gewerbeertrag nicht durch Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG neutralisiert wird.

#### Gewerbsteuer und Organschaft

Nach der Neuregelung des § 7a GewStG verbleiben (Schachtel-) Dividenden ungekürzt im Gewerbeertrag der Organgesellschaft. Erst auf Ebene des Organträgers werden die Kürzungsvorschriften angewandt und werden die Aufwendungen im Zusammenhang mit "steuerfreien" Dividenden berücksichtigt, so dass die "Schachtelstrafe" (Ansatz von 5% der Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgabe) nunmehr auch die Schachteldividenden der Organgesellschaft für Zwecke der Gewerbesteuer erfasst.

Hintergrund dieser Neuregelung ist das BFH Urteil I R 39/14 vom 17. Dezember 2014, wonach § 15 S. 1 Nr. 2 Satz 2 ff KStG bei einer Organgesellschaft, die (Schachtel-) Dividenden bezogen hat, nicht für Zwecke der Gewerbesteuer anwendbar ist. Damit unterlagen bisher Schachteldividenden einer Organgesellschaft für Zwecke der Gewerbesteuer nicht der sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5 KStG)

Die Neuregelung soll erstmals für Dividenden anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2016 zufließen.

#### Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 7 KStG

Bislang war bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten für die Abgrenzung zwischen Anlage- und Handelsbuch und somit für die Frage der Anwendbarkeit der Beteiligungsertragsbefreiung die Zuordnung nach bankaufsichtsrechtlichen Regeln entscheidend.

Künftig entscheidet allein das Handelsrecht über die Zuordnung zum Anlage- oder Handelsbuch. Dem Handelsbestand sind danach alle Finanzinstrumente zuzurechnen, die zum Zeitpunkt des Erwerbs mit der Absicht der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. Die Neuregelung soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2017 anzuwenden sein.

Durch das Abstellen auf den Handelsbestand und die Verknüpfung mit den Vorschriften des HGB sollen Gestaltungen zur Erzielung von steuerlichen Vorteilen minimiert werden. So ist eine Umbuchung aus dem Anlagebestand in das Handelsbuch zukünftig nicht mehr möglich (§ 340e Abs. 3 HGB).

Die von Finanzunternehmen erworbenen Anteile fallen bislang nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung, wenn sie zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben worden sind. Künftig fallen jedoch nur noch Finanzunternehmen aus dem Bankensektor unter die Regelung (§ 8b Abs. 7 S. 2 KStG). Zum Bankensektor zählt ein Finanzunternehmen, wenn Kreditinstitute oder

Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% an ihm beteiligt sind. Maßgebend sollen dabei jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile sein.

Die Neuregelungen über die Zuordnung zum Handelsbuch gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2017. Die Neuregelung für Finanzunternehmen ist erstmals anwendbar auf Anteile, die nach dem 31. Dezember 2016 erworben werden.

#### Ausnahme von der Abgeltungsteuer bei unternehmerischer Beteiligung

Bislang konnten Dividendeneinkünfte nach § 32d Abs. 2 Nr. 3b EStG auf Antrag der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, wenn mindestens eine 1%ige Beteiligung an der Kapitalgesellschaft besteht und der Steuerpflichtige für sie beruflich tätig ist.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sollte eine Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung nicht ausreichen (BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2012). Der BFH hingegen lehnte dieses Merkmal ab, da es im Gesetz dafür keinen Anhaltspunkt gäbe (BFH-Urteil vom 25. August 2016, VIII R 3/14).

Nun wird das Merkmal "berufliche Tätigkeit" erweitert: erforderlich ist nach der gesetzlichen Neufassung, dass der Beteiligte durch seine berufliche Tätigkeit maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft nehmen kann.

Die Neuregelung soll erstmals für Anträge auf Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2017 Anwendung finden.



## Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustnutzung bei Körperschaften

Die bestehende Regelung des § 8c KStG wird durch die neue Regelung des § 8d KStG ergänzt.

Der Wegfall der Verlustvorträge bei Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern tritt nach § 8d KStG nicht ein, wenn die Körperschaft in den drei Veranlagungszeiträumen vor dem Veranlagungszeitraum, in den der Anteilseignerwechsel fällt, denselben Geschäftsbetrieb unterhält **und** bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums, in dem der Anteilseignerwechsel stattgefunden hat, kein schädliches Ereignis eintritt. Als "**Schädliches Ereignis**" gilt gem. § 8d Abs. 2 KStG:

1. Der Geschäftsbetrieb wird eingestellt oder ruhend gestellt.
2. Der Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt.
3. Die Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf.
4. Die Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmerschaft.
5. Die Körperschaft nimmt die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Abs. 1 KStG ein.
6. Auf die Körperschaft werden Wirtschaftsgüter übertragen, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.

Zudem ist Voraussetzung, dass die Körperschaft während des dreijährigen Beobachtungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum vorangeht, in dem der schädliche Beteiligungser-

werb stattfindet, weder Organträger noch an einer Mitunternehmerschaft beteiligt war.

Desweiteren ist § 8d KStG nicht anwendbar für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhestellung des Geschäftsbetriebs (vor Beginn des dreijährigen Beobachtungszeitraums).

Die Neuregelung des § 8d Abs. 1 S.1 KStG ist nur anwendbar, wenn die Verlustgesellschaft bereits zu Beginn des dritten dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs vorausgehenden Veranlagungszeitraums eine etwaige zuvor bestehende Organträger- oder Mitunternehmerstellung aufgegeben hatte.

Damit sollen die Fälle, in denen vor dem dreijährigen Beobachtungszeitraum eine Mitunternehmerschaft bzw. eine Organträgerstellung begründet wurde, mit den Fällen gleichbehandelt werden, in denen während des dreijährigen Beobachtungszeitraums eine Mitunternehmerschaft bzw. eine Organträgerstellung begründet wird.

Greift die Neuregelung ein, wird ein sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt. Er ist zur Vermeidung von Verdoppelungen von dem festgestellten (regulären) Verlustvortrag abzuziehen und wird in der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gesondert festgestellt (§ 8d Abs. 1 S. 7 KStG).

Beim (späteren) Eintritt eines schädlichen Ereignisses i.S.d § 8d Abs. 2 KStG nach dem Anteilseignerwechsel ist der zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag vom Untergang bedroht. In diesem Fall ist jedoch die sogenannte "Stille-Reserven-Klausel" des § 8c KStG entsprechend anzuwenden. Erheblich sind nur die stillen Reserven, die zum Schluss des dem Schädlichen Ereignisses vorangehenden Veranla-

gungszeitraum vorhanden waren. Daraus folgt, dass stille Reserven, die durch ein Schädliches Ereignis geschaffen wurden, nicht berücksichtigt werden.

Ein nach § 8d KStG festgestellter Verlustvortrag gilt auch für die Gewerbesteuer (§ 10a S. 10 GewStG).

§ 8d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1. Januar 2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war.

## Einbehaltsregelung: Section 871(m) des US-Einkommensteuergesetzes

Im September 2015 haben das US-Finanzministerium (US-Treasury) und die US-Steuerbehörde (Internal Revenue Service) Durchführungsbestimmungen (Treasury Regulations) zu Section 871(m) des US-amerikanischen Steuergesetzbuches (Internal Revenue Code) erlassen.

Es handelt sich bei Section 871(m) des Internal Revenue Code um eine beschränkte Steuerpflicht, die ausländische natürliche und juristische Personen betrifft und bei der die Steuer mittels Quellensteuereinbehalt erhoben wird.

Diese US-Quellensteuerpflicht betrifft sogenannte Dividendenersatzzahlungen ("dividend equivalent payments") auf - von wenigen Ausnahmen abgesehen - sämtliche derivative Finanzinstrumente, die an die Wertentwicklung von US-Aktien oder entsprechenden Indizes gekoppelt sind, unabhängig davon, ob ein physische Lieferverpflichtung oder nur ein Barausgleich vorgesehen ist. Betroffen sind nicht nur derivative Finanzinstrumente von Emittenten, die in den

USA ansässig sind, sondern auch Produkte, die außerhalb der USA emittiert werden.

Die 30%-ige US-Quellensteuerpflicht wird ab dem 1. Januar 2017 zunächst für sog. Delta 1 Produkte gelten, wobei bislang noch unklar ist, ob die Einbehaltungspflicht den Emittenten oder die Depotbank trifft. Als Delta 1 Produkte gelten solche Produkte, die die Wertentwicklung eines Basiswertes 1:1 nachvollziehen. Nicht Delta 1 Produkte werden dann ab dem 1. Januar 2018 erfasst.

Derzeit noch weitgehend ungeklärt ist auch, ob in Deutschland ansässige Personen unter dem Deutsch/ Amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen eine teilweise Reduzierung bzw. Erstattung der US-Quellensteuer erreichen können bzw. ob die US-Quellensteuer in Deutschland auf die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Derzeit deutet einiges darauf hin, dass aus deutscher Sicht sog. Drittstaateneinkünfte vorliegen, die nach

dem DBA-USA eigentlich nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers, z. B. in Deutschland, besteuert werden dürfen.

Nach dieser Sichtweise wäre eine Anrechnung der US-Quellensteuer in Deutschland nicht möglich, weil sie nach dem Deutsch/ Amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen nicht hätte erhoben werden dürfen.

In Betracht käme insofern lediglich ein Abzug der US-Quellensteuer als Betriebsausgabe nach rein nationalem Recht (§§ 34c Abs. 3; 34c Abs. 6 Satz 6 EStG).

### Umsetzung der EU-Anti-BEPS-Richtlinie

Bis zum 31. Dezember 2018 (mit bestimmten Ausnahmen) sind die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, die Regelungen der EU-Anti-BEPS-Richtlinie (Richtlinien (EU) 2016/1164 vom 12. Juli 2016) in das nationale Recht umzusetzen und ab dem 1. Januar 2019 anzuwenden. Die Richtlinie sieht insofern (Mindest-) Regelung

vor für

- die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen (Zinsschranke),
- die Übertragung von Vermögensgegenständen und die Wegzugsbesteuerung,
- die Nichtanerkennung missbräuchlicher Gestaltungen,
- die Hinzurechnungsbesteuerung und
- hybride Gestaltungen.

Da die EU-Anti-BEPS-Richtlinie jedoch ausdrücklich ein höheres Maß an "Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage" zulässt, d.h. die Mitgliedstaaten "strengere" Regelungen einführen oder beibehalten dürfen, wird sich in Deutschland nur punktuell Anpassungsbedarf ergeben.

\*\*\*

## Autoren:



**Dr. Stefan Behrens**  
Partner

T: +49 69 71 99-1666  
E: stefan.behrens  
@cliffordchance.com



**Dr. Jan Grabbe, LL.M.**  
Partner

T: +49 69 71 99-1614  
E: jan.grabbe  
@cliffordchance.com



**Dr. Marie-Theres Rämer**  
Counsel

T: +49 69 71 99-1609  
E: marie-theres.raemer  
@cliffordchance.com



**Dr. Andrius Bielinis, LL.M.**  
Associate

T: +49 69 71 99-1645  
E: andrius.bielinis  
@cliffordchance.com

## Ansprechpartner:

**Jutta Aichele**  
Partner

T: +49 69 71 99-1651  
E: jutta.aichele  
@cliffordchance.com

**Dr. Stefan Behrens**  
Partner

T: +49 69 71 99-1666  
E: stefan.behrens  
@cliffordchance.com

**Dr. Josef Brinkhaus**  
Partner

T: +49 69 71 99-1629  
E: josef.brinkhaus  
@cliffordchance.com

**Dr. Jan Grabbe, LL.M.**  
Partner

T: +49 69 71 99-1614  
E: jan.grabbe  
@cliffordchance.com

**Dr. Stefan Menner, LL.M.**  
Partner

T: +49 69 71 99-1273  
E: stefan.menner  
@cliffordchance.com

**Dr. Felix Mühlhäuser**  
Partner

T: +49 69 71 99-1051  
E: felix.muehlhaeuser  
@cliffordchance.com

**Thorsten Sauerhering**  
Partner

T: +49 69 71 99-1709  
E: thorsten.sauerhering  
@cliffordchance.com

**Dr. Uwe Schimmelschmidt**  
Partner

T: +49 69 71 99-1628  
E: uwe.schimmelschmidt  
@cliffordchance.com

**Marco Simonis, LL.M.**  
Partner

T: +49 69 71 99-1478  
E: marco.simonis  
@cliffordchance.com

