

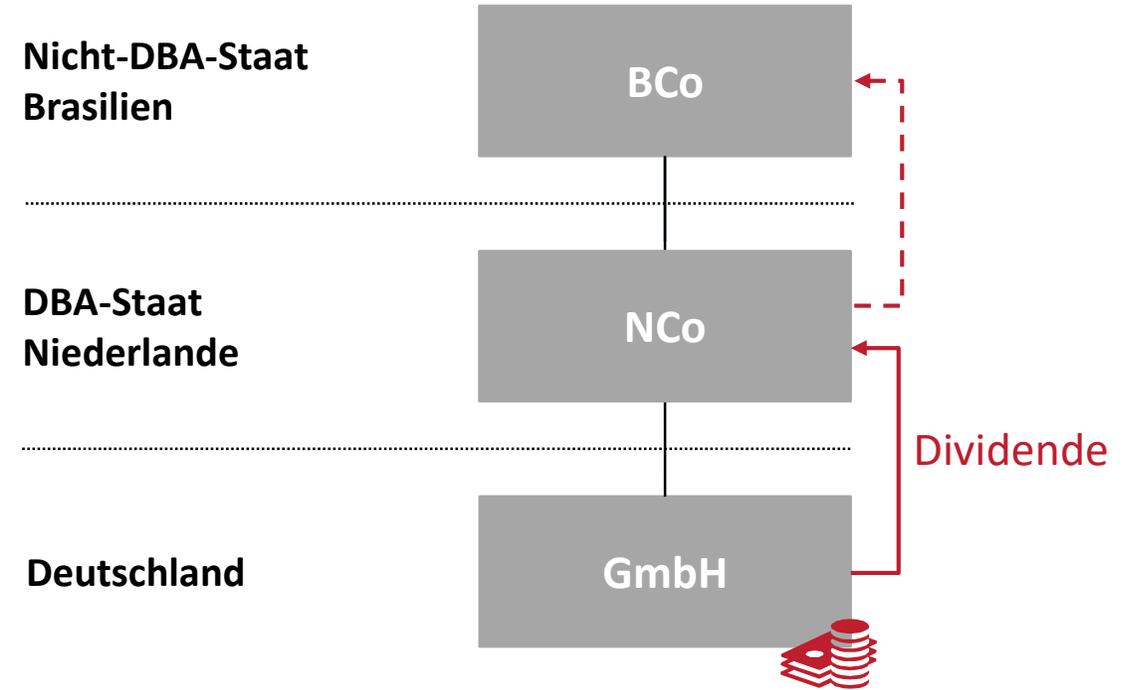
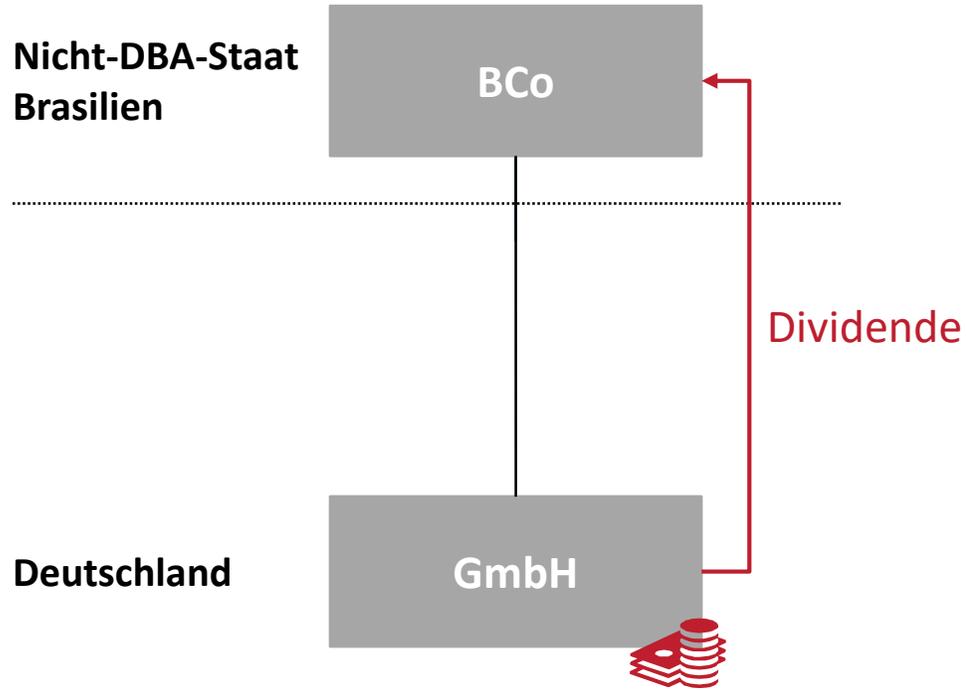
Missbrauchsabwehr und DBA-Recht – insbesondere: Der Principal Purpose Test (PPT)

YIN-Online-Jahrestagung 28.5.2020

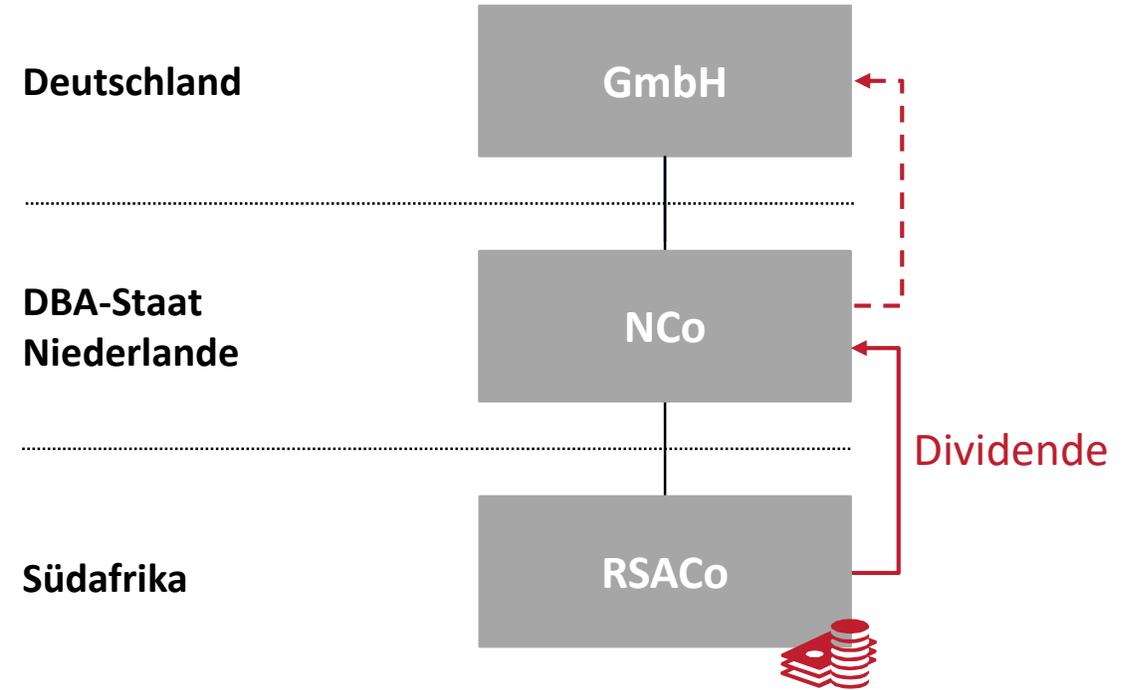
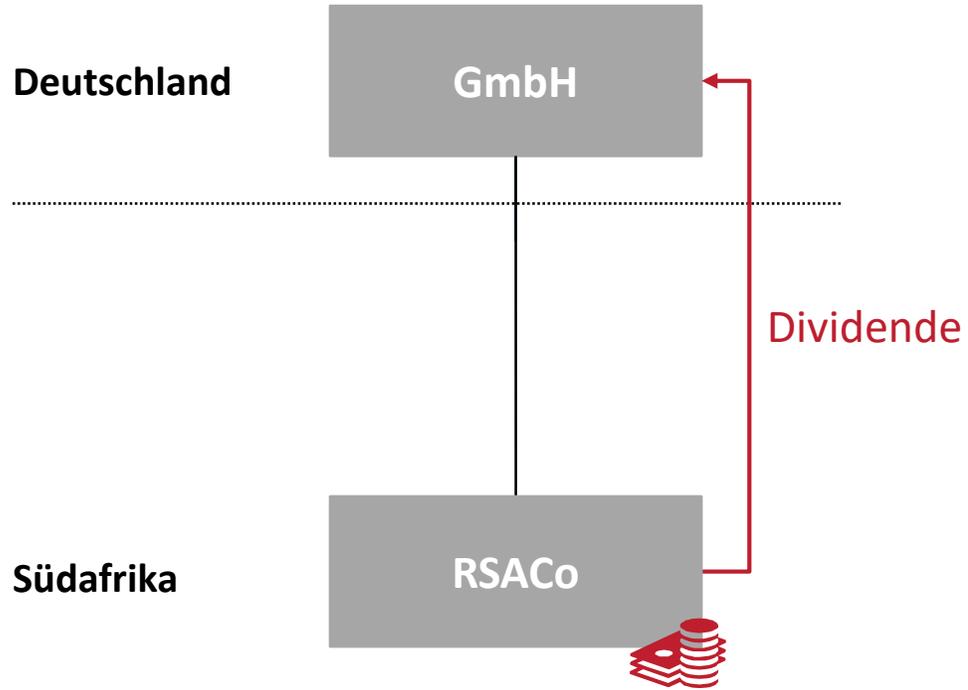
Agenda

- Das Phänomen des sog. Treaty/Directive Shopping
- Einführung des PPT zur DBA-Missbrauchsvermeidung
- Wortlaut
- Tatbestandsmerkmale, Rechtsfolge, Rückausnahme
- Vergleich: MLI-PPT vs PPT in MTRL/ZLRL/ATAD/DAC6
- Eingangsstements der Diskutanten
- Diskussion: Beispielsfälle

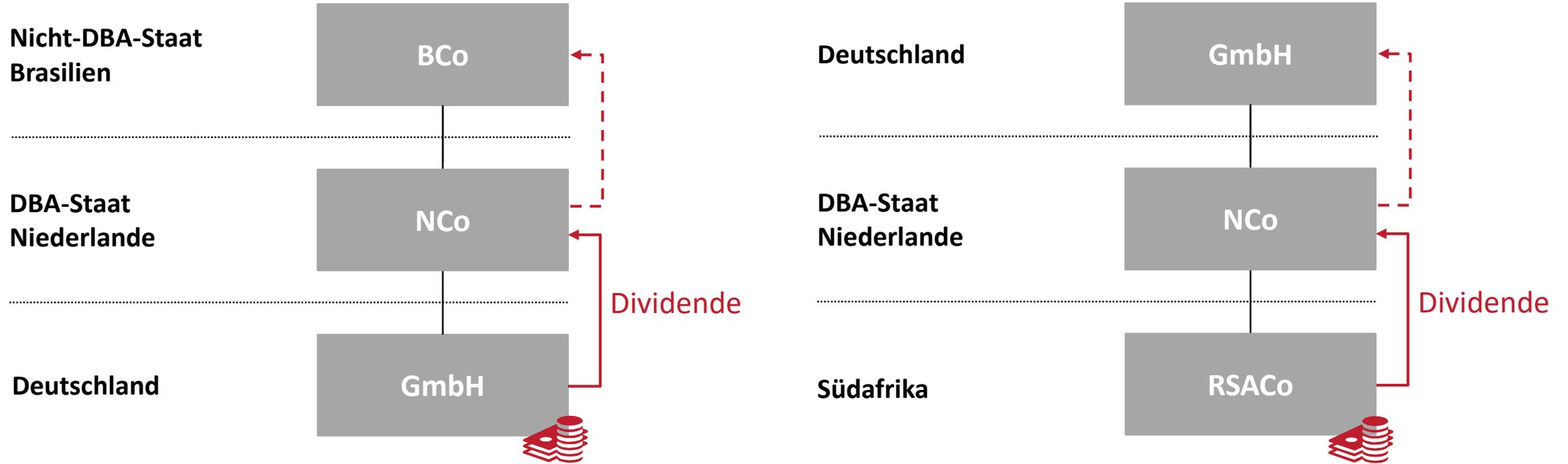
Das Phänomen des sog. Treaty/Directive Shopping im Inboundfall



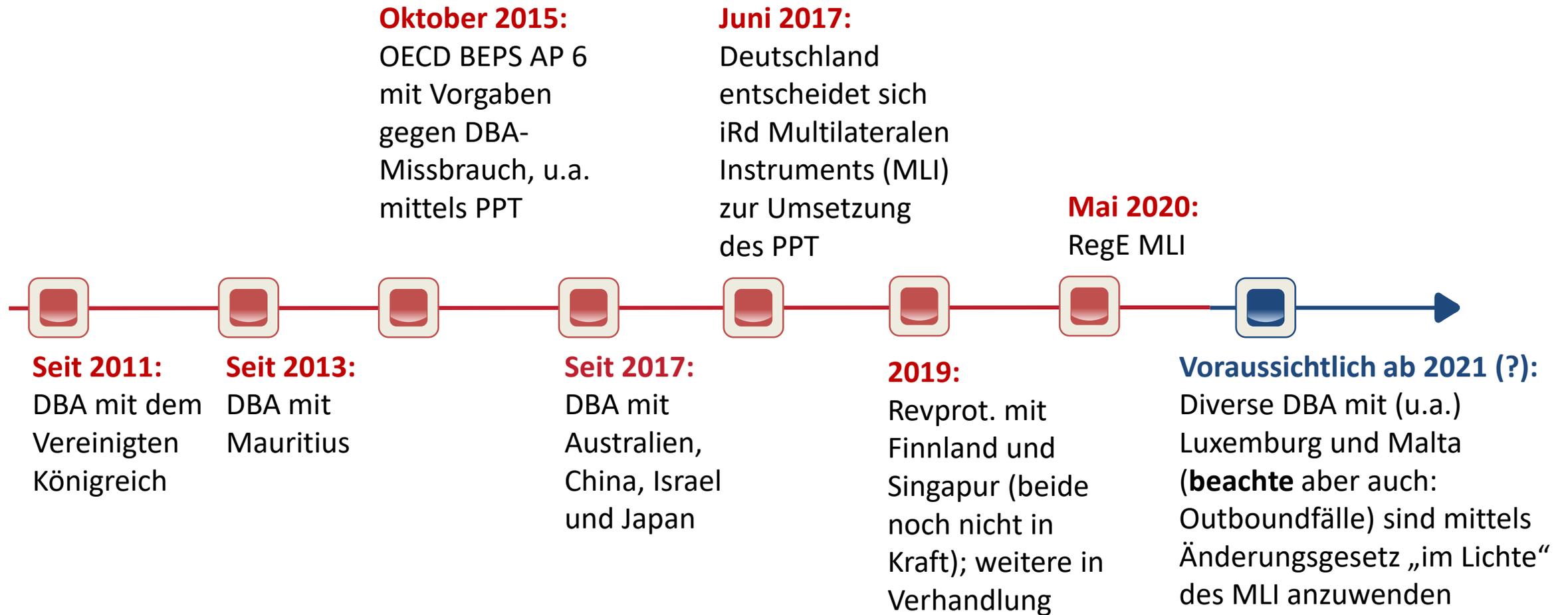
Das Phänomen des sog. Treaty/Directive Shopping im Outboundfall



Das Phänomen des sog. Treaty/Directive Shopping im In-/Outboundfall



Einführung des PPT zur DBA-Missbrauchsvermeidung



Wortlaut des Art. 29 Abs. 9 OECD-MA 2017

Englisches Original

„Notwithstanding the other provisions of this Convention, a **benefit under this Convention** shall not be granted in respect of **an item of income** or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant **facts and circumstances**, that obtaining that benefit was **one of the principal purposes** of any **arrangement or transaction** that resulted directly or indirectly in that benefit, **unless** it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the **object and purpose of the relevant provisions** of this Convention.“

Deutsche Fassung

„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens **wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen** nicht für **bestimmte Einkünfte** oder Vermögenswerte gewährt, **wenn** unter Berücksichtigung aller maßgeblichen **Tatsachen und Umstände** die Feststellung vertretbar [bzw. gerechtfertigt] ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung **einer der Hauptzwecke** einer **Gestaltung** oder **Transaktion war**, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, **es sei denn**, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem **Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen** dieses Abkommens im Einklang steht.“

Quelle: OECD, Deutsche Fassung des Berichts zu BEPS-Aktionspunkt 6, S. 58 – dort als Art. X Abs. 7

- Tz. 104 zu Art. 29: *“In order to be granted benefits under the paragraph, a person must establish, to the satisfaction of the competent authority of the State from which benefits are being sought, that, first, there were **clear non-tax business reasons** for its formation, acquisition, or maintenance and for the conduct of its operations and, second, that the allowance of benefits would not otherwise be contrary to the object and purpose of the Convention. For the purposes of determining that neither the establishment, acquisition or maintenance, nor the conduct of the operations, of a resident of a Contracting State had as one of its principal purposes the obtaining of benefits under the Convention, one of the factors that the competent authority will typically take into account is whether or not the resident has a **substantial non-tax nexus** to its State of residence.”*
- Tz. 105 zu Art. 29: *“Whilst it is impossible to provide a detailed list of **all the facts and circumstances** that would be relevant to the application of the paragraph, examples of such facts and circumstances include the history, structure, ownership and operations of the resident that makes the request, whether that resident is a long-standing entity that was recently acquired by non-residents for non-tax reasons, whether the resident carries on substantial business activities, whether the resident’s income for which the benefits are requested is subject to double taxation and whether the establishment or use of the resident gives rise to non-taxation or reduced taxation of the income.”*

Tatbestandsmerkmale, Rechtsfolge und Rückausnahme

Tatbestandsmerkmale

- DBA-Vergünstigung
- Bestimmte Einkünfte
- Tatsachen und Umstände
- Einer der Hauptzwecke
- Gestaltung oder Transaktion

Rechtsfolge

Rückausnahme („es sei denn“)

- Ziel und Zweck des DBA wird „eingehalten“

Vergleich: MLI-PPT vs PPT in MTRL/ZLRL/ATAD/DAC6

PPT: Art. 7 Abs. 1 MLI

„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens **wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte** gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen **Tatsachen und Umstände** die Feststellung vertretbar ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung **einer der Hauptzwecke** einer **Gestaltung oder** Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, **es sei denn**, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem **Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen** dieses Abkommens im Einklang steht.“

MTRL: Art. 1 Abs. 2 und 3

(2) Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten **Fakten und Umstände** – eine unangemessene **Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen** vor, bei der der wesentliche Zweck oder **einer der wesentlichen Zwecke** darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu erlangen, der dem **Ziel oder Zweck dieser Richtlinie** zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile dieser Richtlinie nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

(3) Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

ZLRL: Art. 5 Abs. 1 und 2

(1) Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Fall von **Transaktionen**, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder **einer der hauptsächlichen Beweggründe** die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, **den Rechtsvorteil dieser Richtlinie** entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern.

ATAD: Art. 6 Abs. 1

Liegt unter Berücksichtigung aller relevanten **Fakten und Umstände** eine unangemessene **Gestaltung** oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder **einer der wesentlichen Zwecke** darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu erlangen, der dem **Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts** zuwiderläuft, so berücksichtigen die Mitgliedstaaten diese bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

DAC6 (§ 138d AO)

Dieser Test gilt als erfüllt, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder **einer der Hauptvorteile**, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten **Fakten und Umstände vernünftigerweise** von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines **Steuervorteils** ist.

„PPT-Sprache“ in der EuGH-Rechtsprechung

Danish beneficial ownership cases

In Rz. 100 des MTRL-Urteils spricht der EuGH davon, dass *„[e]in Konzern, der nicht aus Gründen geschaffen wird, die durch die wirtschaftliche Realität bedingt sind, der eine Proforma-Struktur hat und dessen Hauptzweck oder **einer seiner Hauptzwecke** die Erlangung eines Steuervorteils ist, der dem Ziel oder Zweck der anwendbaren Steuervorschriften zuwiderläuft, [...] als künstliches Gebilde angesehen werden [kann]“*.

X-GmbH

Der EuGH verwendet auch hier die „PPT-Sprache“, wenn er in Rz. 77 ausführt, dass *„auch nicht ausgeschlossen werden [kann], dass es für die Beteiligung von X an Y keinen stichhaltigen wirtschaftlichen Grund gibt, sondern dass ihr Hauptziel oder **eines ihrer Hauptziele** darin bestehen könnte, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für die durch Tätigkeiten im deutschen Hoheitsgebiet erzielten Gewinne geschuldet wird, und Y dabei als Zwischengesellschaft zu benutzen.“*

Eingangsstatements der Diskutanten

Eingangsstatements der Diskutanten

Aktueller Stand aus Sicht der Verwaltung *(Silke Bruns)*

- **Umsetzung des MLI und des PPT**
- **Anpassung des § 50d Abs. 3 EStG, Abstimmung mit DBA-PPTs**

Die Sicht der Wissenschaft *(Desiree Auer)*

Die Sicht der Unternehmenspraxis *(Dr. Michael Popp)*

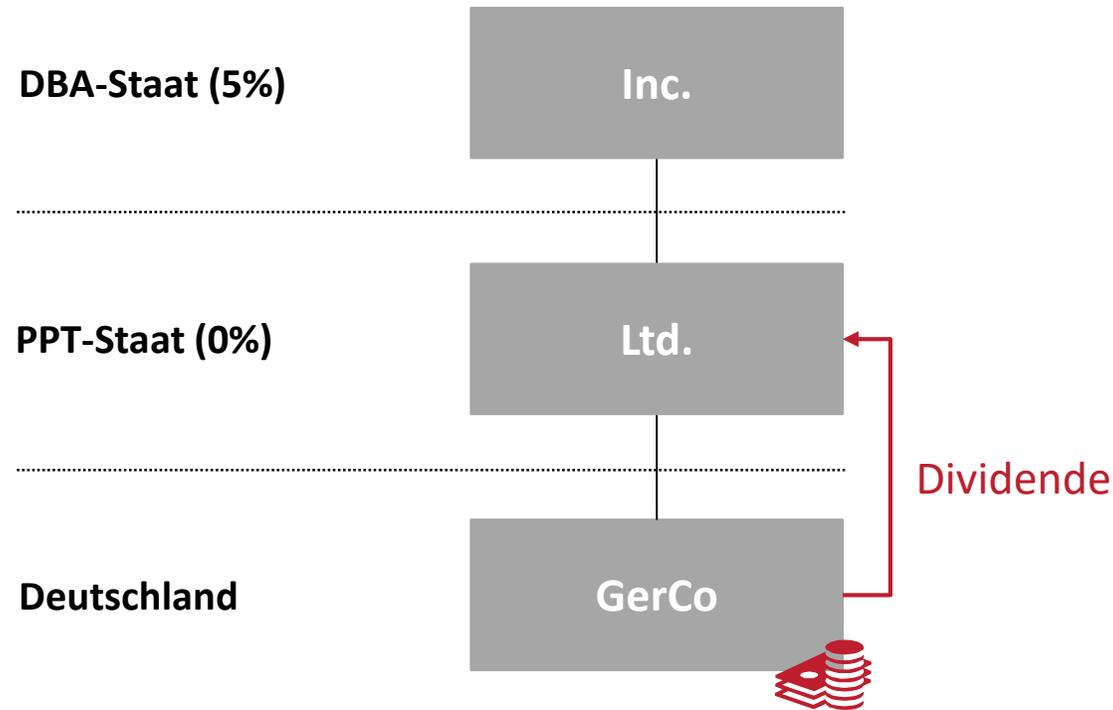
Die Sicht des international-steuerlichen Beraters *(Prof. Dr. Dietmar Gosch/Katharina Rapp)*

Diskussion: Beispielfälle

Vorspann - Prüfreihenfolge

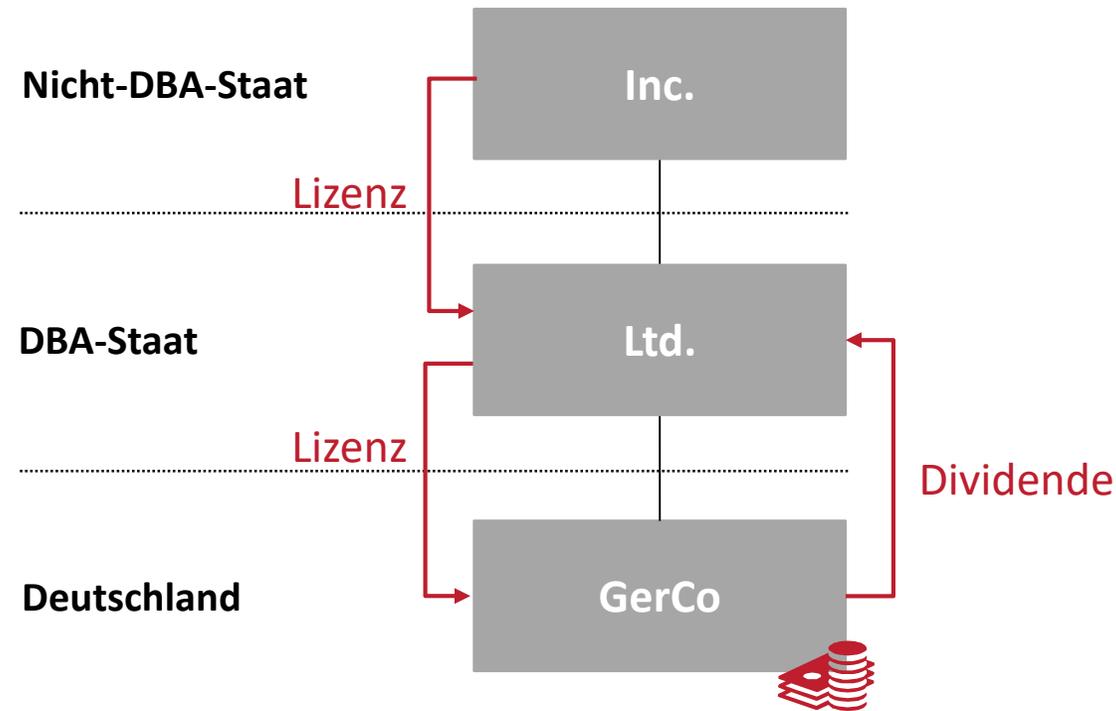
- **Sind der ausländische Gesellschaft die fraglichen Einkünfte nach deutschem Recht zuzurechnen?**
 - **Ist der persönliche und sachliche Anwendungsbereich des DBA erfüllt (zB Ansässigkeit)?**
 - **Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der infrage kommenden Verteilungsnormen erfüllt (zB Nutzungsberechtigung)?**
 - **Besteht im DBA eine Öffnungsklausel für innerstaatliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften (zB § 50d Abs. 3 EStG)?**
 - **Sind die Voraussetzungen des PPT erfüllt?**
- **DBA-Schutz besteht erst nach Durchlaufen aller dieser Prüfschritte!**

Rechtsfolge: Versagung der DBA-Vergünstigung



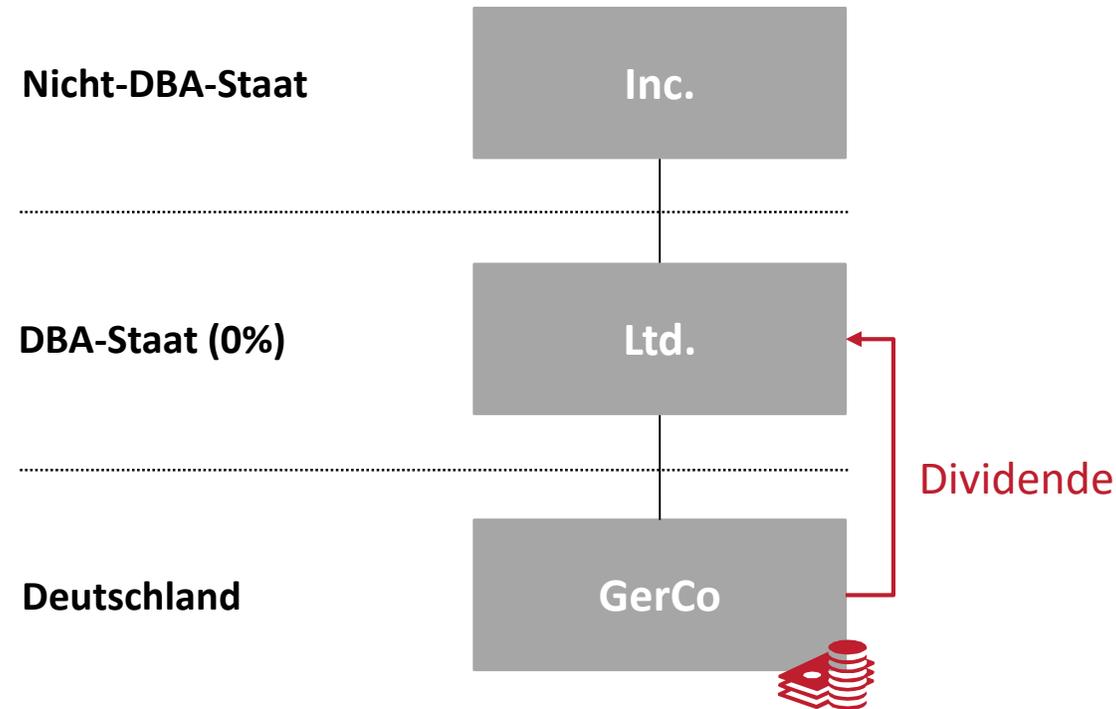
„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens **wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen nicht** für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte **gewährt**, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung vertretbar [bzw. gerechtfertigt] ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.“

Tatbestand: „Bestimmte Einkünfte“



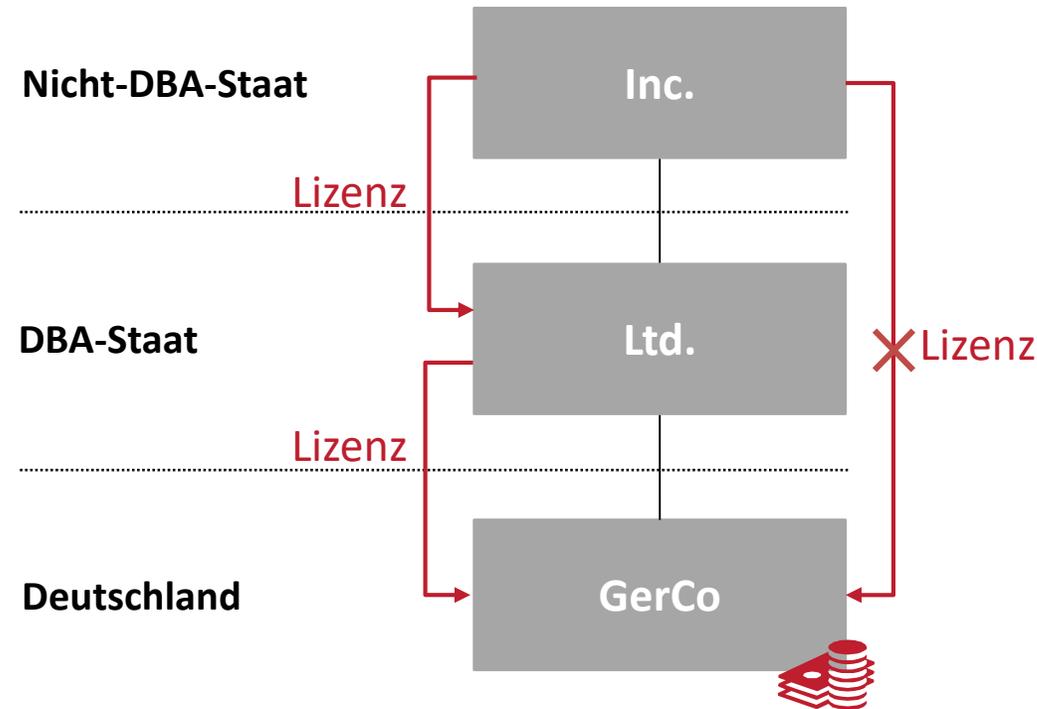
„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen nicht für **bestimmte Einkünfte** oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung vertretbar [bzw. gerechtfertigt] ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.“

Tatbestand: „Einer der Hauptzwecke“



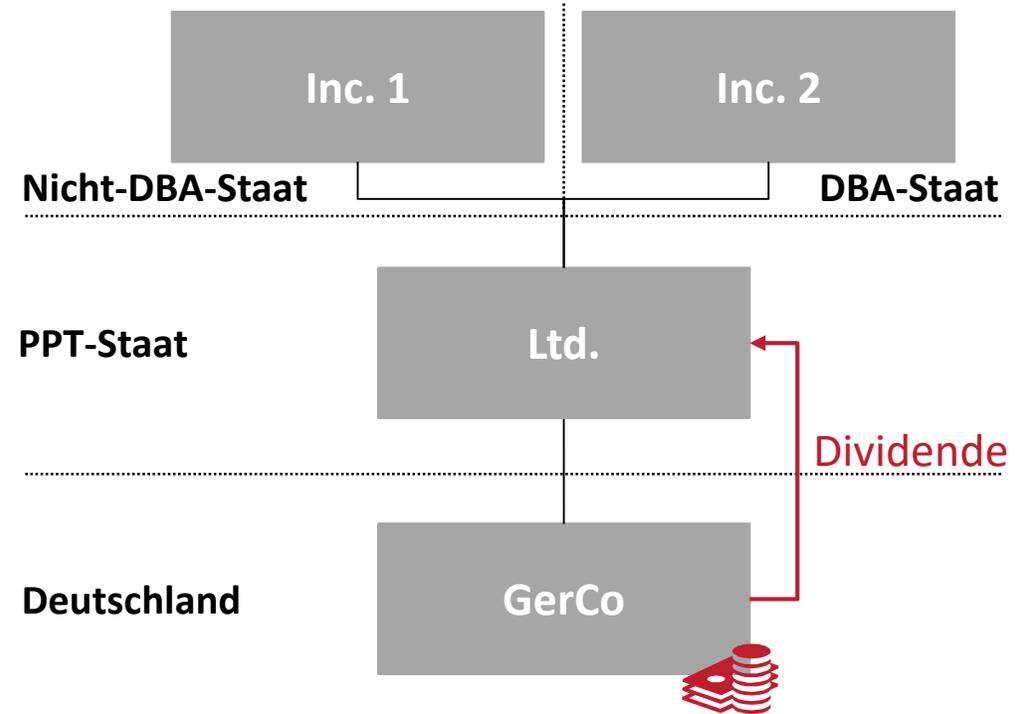
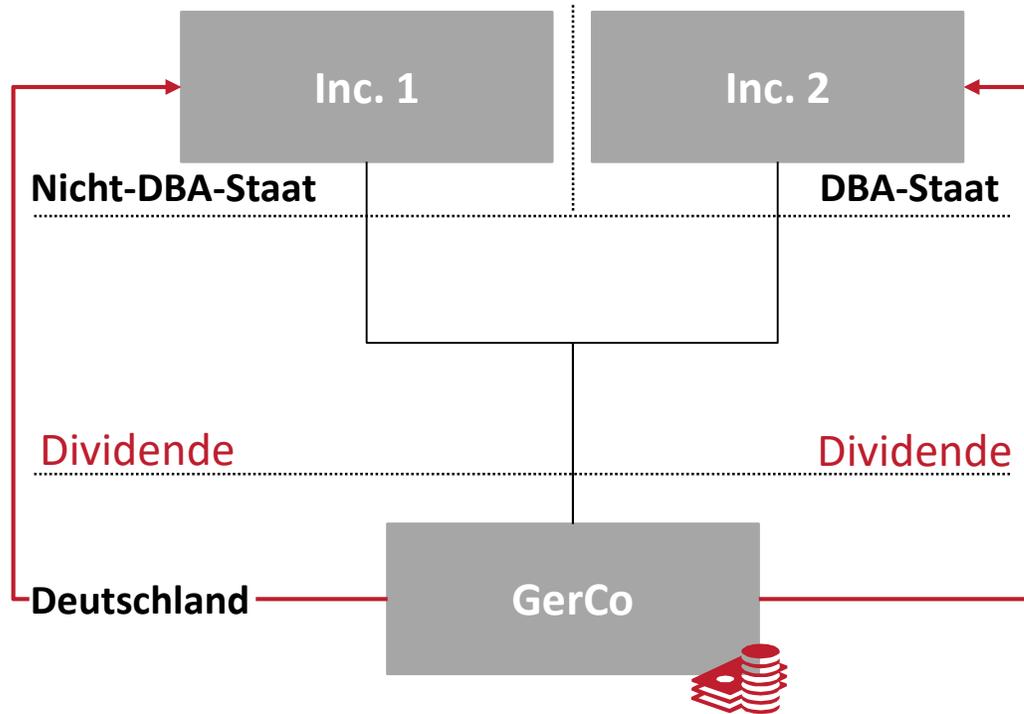
*„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung vertretbar [bzw. gerechtfertigt] ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung **einer der Hauptzwecke** einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.“*

Tatbestand: Zeitpunkt des Vorliegens eines Hauptzwecks („war“)



*„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung vertretbar [bzw. gerechtfertigt] ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion **war**, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.“*

Tatbestand: „wenn“



„Ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens wird eine Vergünstigung nach diesem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, **wenn** unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung vertretbar [bzw. gerechtfertigt] ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.“

Virtuelles „Get-together“ // Offene Fragerunde

- Hat jemand weitere Gedanken zum YINterview/ zum Panel?
- Hat jemand schon praktische Erfahrungen mit dem Principal Purpose Test gemacht?
- Habt ihr Themenwünsche für die nächsten YIN Veranstaltungen?
- Wie findet ihr das online Format? Sollen wir dies als Alternative beibehalten?
- Wie geht ihr mit der aktuellen Situation um?
- ...

