

Betriebs Berater

8 | 2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Organschaft ... Betriebsstätte ... Sanierung ... EntgTranspG ...** Recht ...

18.2.2019 | 74. Jg.
Seiten 385–448

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Dirk Löhr, StB

Grundsteuerreform: Die verpasste Chance

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Mark K. Binz, RA/FAStR, und **Dr. Martin H. Sorg**, WP

Verschärfte Überwachungsaufgaben des Aufsichtsrats – eine Bestandsaufnahme | 387

STEUERRECHT

Prof. Dr. Wilhelm Haarmann, RA/StB/WP

Umsatzsteuerliche Organschaft im GmbH-Konzern mit Matrixorganisation | 407

Prof. Dr. Rainer Heurung, WP/StB, **Franziska Ferdinand**, M.Sc., und **Gert Gilson**, M.Sc.

Die Behandlung mehrgemeindlicher Betriebsstätten im Rahmen des Gewerbesteuergesetzes | 411

Dr. Andreas Eggert, RA/StB

BMF-Schreiben zur Hornbach Entscheidung des EuGH: nicht fremdübliche Sanierungsmaßnahmen innerhalb der EU | 417

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Norbert Roß, WP/StB

§ 264 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB: Für welchen Zeitraum und bis wann bedarf es einer Verlustübernahmeerklärung durch das Mutterunternehmen? | 427

ARBEITSRECHT

Dr. Ulrike Brune, RiBAG, und **Martin Brune**

Das Entgelttransparenzgesetz – auch ein Auftrag für die Gerichte | 436

Dr. Andreas Eggert, RA/StB

BMF-Schreiben zur Hornbach-Entscheidung des EuGH: nicht fremdübliche Sanierungsmaßnahmen innerhalb der EU

Das BMF hat in einem Schreiben vom 6.12.2018 (IV B 5 – S 1341/11/10004-09, BStBl. I 2018, 1305) zum Urteil des EuGH in der Rechtssache Hornbach (31.5.2018 – C-382/16) Stellung genommen. Dabei geht es um die Anpassung des Einkommens bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen gemäß § 1 AStG. Nach Ansicht des EuGH ist § 1 AStG nur mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn der gebietsansässige Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, nachzuweisen, dass es aufgrund der Stellung als Gesellschafter wirtschaftliche Gründe für die Vereinbarung nicht fremdüblicher Bedingungen mit der Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gibt (*Escape Clause* oder *Motivtest*). Liegen solche Gründe nicht vor, darf die steuerliche Berichtigung zumindest nicht über das hinausgehen, was unabhängige Parteien vereinbart hätten.

I. Hintergrund der Hornbach-Entscheidung des EuGH

Der Hornbach-Entscheidung¹ lag ein Fall zu Grunde, in dem eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft zu Gunsten ihrer in den

Niederlanden ansässigen mittelbaren Tochtergesellschaften unentgeltlich Patronatserklärungen abgab. Die Tochtergesellschaften hatten ein negatives Eigenkapital und waren zur Fortführung und geplanten Erweiterung ihres Geschäftsbetriebs auf zusätzliche Bankkredite angewiesen. Die Bank gewährte diese Kredite nur wegen der Absicherung durch die Muttergesellschaft.

Das für die Muttergesellschaft zuständige FA ging davon aus, dass fiktive unabhängige Dritte eine Haftungsvergütung für die Patronatserklärungen vereinbart hätten und erhöhte das Einkommen der Muttergesellschaft entsprechend gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 AStG. Der Einspruch gegen diese Einkommenserhöhung blieb erfolglos, woraufhin die Muttergesellschaft Klage beim FG Rheinland-Pfalz erhob.² Mit Vorabentscheidungsersuchen vom 28.6.2016 legte das FG dem EuGH die Frage vor, ob eine Verrechnungspreisregelung mit der Niederlassungsfreiheit³ vereinbar ist, die dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen

¹ EuGH, 31.5.2018 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366, BB 2018, 1429, EWS 2018, 228 m. EWS-Komm. *Korneev*, RIW 2018, 539, DStR 2018, 1221 m. Anm. *Cloer/Hagemann*.

² Az. 1 K 1472/13.

³ Art. 49 AEUV i. V. m. Art. 54 AEUV.

nicht die Möglichkeit des Nachweises wirtschaftlicher Gründe für die nicht fremdübliche Geschäftsbeziehung einräumt.

Die Hornbach-Entscheidung baut auf dem Urteil in der Rechtssache SGI⁴ aus dem Jahr 2010 auf. Dort hat der EuGH entschieden, dass eine Regelung zur Besteuerung von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen, die einer verflochtenen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gewährt werden, einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellt.⁵ Eine solche Regelung gehe über das Erforderliche hinaus, wenn sie dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit einräumt, wirtschaftliche Gründe für das Geschäft nachzuweisen.⁶

2014 entschied der BFH in einem Fall, dass sich aus der SGI-Entscheidung des EuGH keine Einschränkung des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 AStG ergibt, weil es ausreiche, dass die Steuerpflichtigen im Rahmen dieser Vorschrift wirtschaftliche Gründe für die Fremdüblichkeit ihrer Geschäftsbeziehung nachweisen könnten.⁷ Diese Ansicht des BFH ist durch die Hornbach-Entscheidung des EuGH widerlegt.⁸ Der EuGH betont, dass sich wirtschaftliche Gründe gerade auch aus der Gesellschafterstellung und dem damit einhergehenden Interesse am wirtschaftlichen Erfolg der Tochtergesellschaft ergeben können.⁹

II. Reichweite der Hornbach-Entscheidung unklar

Im Fachschrifttum wird erwartet, dass das FG Rheinland-Pfalz die Hornbach-Entscheidung im Wege einer geltungserhaltenden Reduktion umsetzen wird, wonach die Möglichkeit wirtschaftliche Gründe nachzuweisen, in § 1 AStG hineinzulesen ist.¹⁰ Darüber hinaus ist die Reichweite der Hornbach-Entscheidung vollkommen unklar.

Die Kernfrage zur Hornbach-Entscheidung des EuGH ist, welche wirtschaftlichen Gründe die Steuerpflichtigen nachweisen müssen, um nicht an den Fremdvergleichsgrundsatz gebunden zu sein.¹¹ In Anlehnung an allgemeine Missbrauchsvorschriften könnte man den EuGH so verstehen, dass jeder beachtliche außersteuerliche Grund ausreicht, um nicht fremdübliche Bedingungen zu rechtfertigen. Für dieses Verständnis spricht, dass nach Ansicht des EuGH eine nationale Regelung, welche die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten sicherstellen und Steuerumgehung verhindern soll, zumindest erforderlich ist, soweit sie sich allein gegen „eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken“ richtet und der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, wirtschaftliche Gründe nachzuweisen.¹² Dieses weite Verständnis würde zu einer erheblichen Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 1 Abs. 1 S. 1 AStG führen, weil es in sehr vielen Fällen beachtliche außersteuerliche Gründe für nicht fremdübliche Bedingungen gibt.¹³ Zum Beispiel kann es betriebswirtschaftlich sinnvoll sein, Waren oder Dienstleistungen zwischen Konzerngesellschaften zu geringeren Preisen als den Marktpreisen auszutauschen, um eine möglichst hohe Auslastung der im Konzern vorhandenen Kapazitäten zu erreichen.

Glahe und Pohl haben dagegen in Bezug auf die SGI-Entscheidung des EuGH¹⁴ geäußert, dass hohe Anforderungen an das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe zu stellen sind und solche nur bei Rettung insolvenzgefährdeter oder zumindest wirtschaftlich gefährdeter verbundener Unternehmen in Betracht kommen.¹⁵ Schreiber/Greil vertreten, dass angesichts der Hornbach-Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalts die Steuerpflichtigen nur bei Sanierungsmaß-

nahmen die Möglichkeit haben sollten, wirtschaftliche Gründe nachzuweisen.¹⁶ Auch wenn man dieser engen Ansicht folgt, sollte diese Nachweismöglichkeit nicht nur für Bürgschaften, Patronatserklärungen und ähnliche Garantien der Muttergesellschaft gelten, sondern auch für die Gewährung niedrig verzinslicher oder unentgeltlicher Darlehen.¹⁷ Unklar ist auch, ob sich die Grundsätze der Hornbach-Entscheidung auf Drittstaatenfälle übertragen lassen, in denen die Tochtergesellschaft nicht im Gebiet der EU oder in einem der EWR-Staaten sitzt. Möglicherweise ergibt sich die entsprechende Reduktion von § 1 AStG in einigen dieser Fälle aus der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV).¹⁸

III. BMF möchte die Escape Clause auf Sanierungsfälle begrenzen

Das BMF schließt sich mit dem Schreiben vom 6.12.2018 der oben dargestellten zweiten engeren Ansicht an, wonach die Möglichkeit zum Nachweis wirtschaftlicher Gründe für nicht fremdübliche Bedingungen auf sanierungsbedingte Maßnahmen beschränkt ist.¹⁹ Zudem schließt das BMF die Anwendung der Hornbach-Grundsätze in Bezug auf Drittstaaten ausdrücklich aus.

Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist erfreulich, dass das BMF die Möglichkeit zum Nachweis wirtschaftlicher Gründe nicht auf bestimmte Sanierungsmaßnahmen wie zum Beispiel Patronatserklärungen beschränkt hat. Sanierungsbedingte Maßnahme im Sinn des BMF-

4 EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, EWS 2010, 37, 80 m. EWS-Komm. Bron, DStRE 2010, 729.

5 Glahe, DStR 2018, 1535; zur SGI Entscheidung und den dieser vorhergehenden Urteilen des EuGH Schön, IStR 2011, 779 und ausführlich Schön, in: Richelle/Schön/Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 75 ff.

6 EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, EWS 2010, 37, 80 m. EWS-Komm. Bron, DStRE 2010, 729, Rn. 71.

7 BFH, 25.6.2014 – I R 88/12, BFH/NV 2015, 57.

8 So auch Uterhark/Nagler, IStR 2018, 468; Glahe, DStR 2018, 1537; Ditz/Quilitzsch, DB 2018, 2009; im Ergebnis a. A. Schreiber/Greil, DB 2018, 2534.

9 EuGH, 31.5.2018 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366, BB 2018, 1429, EWS 2018, 228 m. EWS-Komm. Korneev, RIW 2018, 539, DStR 2018, 1221 m. Anm. Cloer/Hagemann, Rn. 56.

10 Uterhark/Nagler, IStR 2018, 467; Schnitger, IStR 2018, 470; Mitschke, IStR 2018, 470; Cloer/Hagemann, DStR 2018, 1226; offen gelassen Rasch/Chwalek/Bühl, ISR 2018, 275; Schönfeld/Kahlenberg, IStR 2018, 499 und Ditz/Quilitzsch, DB 2018, 2011 halten es für möglich, dass das Finanzgericht § 1 AStG für unanwendbar erklären wird.

11 Hierzu ausführlich bereits GA Bobek, Schlussanträge vom 14.12.2017 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rn. 112 ff.

12 EuGH, 31.5.2018 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366, BB 2018, 1429, EWS 2018, 228 m. EWS-Komm. Korneev, RIW 2018, 539, DStR 2018, 1221 m. Anm. Cloer/Hagemann, Rn. 49, und EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, EWS 2010, 37, 80 m. EWS-Komm. Bron, DStRE 2010, 729, Rn. 71.

13 Glahe, DStR 2018, 1538; Schönfeld/Kahlenberg, IStR 2018, 500; Cloer/Hagemann, DStR 2018, 1226 f.; GA Bobek geht davon aus, dass es im Verhältnis zu Tochtergesellschaften stets wirtschaftliche Gründe für die Gewährung nicht fremdüblicher Vorteile gibt (Schlussanträge vom 14.12.2017 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2017:974, Rn. 113); bereits zu EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, Schön, IStR 2011, 780 f. und ausführlich Schön, in: Richelle/Schön/Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 93 ff.

14 S. EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, EWS 2010, 37, 80 m. EWS-Komm. Bron, DStRE 2010, 729.

15 Glahe, IStR 2010, 876; Pohl, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: August 2017, § 1 AStG, Rn. 8.

16 Schreiber/Greil, DB 2018, 2534; Greil, Ubg 2018, 409.

17 S. Uterhark/Nagler, IStR 2018, 468; Schönfeld/Kahlenberg, IStR 2018, 500; Rasch/Chwalek/Bühl, ISR 2018, 279; zu der Frage, inwieweit wirtschaftliche Gründe bei nicht fremdüblichen Darlehen beachtlich sein können, ist gerade ein Verfahren beim BFH anhängig (Az. BFH: I R 14/16), das bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Hornbach ausgesetzt war und jetzt wieder aufgenommen werden muss (vorhergehend Sächsisches FG, 26.1.2016 – 3 K 653/11, EFG 2016, 1328).

18 Halten dies für grundsätzlich möglich Kunert/Eberhardt, StuB 2018, 623 ff.; Glahe, DStR 2018, 1538; Ditz/Quilitzsch, DB 2018, 2013; offen gelassen Rasch/Chwalek/Bühl, ISR 2018, 280.

19 Vgl. Rasch, ISR 2019, 2.

Schreibens kann grundsätzlich jeder Vorteil sein, der gewährt wird, um die Existenz der Unternehmensgruppe als solcher oder der dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person zu sichern. Dabei ist nicht unbedingt erforderlich, dass das verbundene Unternehmen ein negatives Eigenkapital hat. Das BMF spricht von der Sanierung der nahestehenden Person, weshalb es nach dem Wortlaut des Schreibens auch bei sanierungsbedingten Maßnahmen von Schwestergesellschaften möglich ist, vom Fremdvergleichsgrundsatz abzuweichen.

Um sich auf das BMF-Schreiben berufen und wirtschaftliche Gründe nachweisen zu können, müssen die Steuerpflichtigen das Erfordernis einer sanierungsbedingten Maßnahme, insbesondere die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit nachweisen. Ähnliche Vorgaben finden sich in § 3a Abs. 2 EStG zu den Anforderungen an eine unternehmensbezogene Sanierung und in § 8c Abs. 1a KStG zur Sanierungsabsicht, weshalb diese Regelungen und die damit befasste Rechtsprechung und Literatur eine Auslegungshilfe zur Anwendung des neuen BMF-Schreibens sein können.

Als sanierungsbedingte Maßnahmen zu nicht fremdüblichen Bedingungen kommen zum Beispiel auch die Gewährung von unentgeltlichen oder niedrig verzinslichen Darlehen oder eine verdeckte Einlage – bei der die Berichtigung gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 AStG weiter geht als der Ansatz des Teilwerts²⁰ – in Betracht. Es ist denkbar, dass es im Rahmen einer Sanierung zu einer Funktionsverlagerung im Sinn von § 1 Abs. 3 S. 9 AStG kommt.²¹ Auch insoweit sollte es für die Steuerpflichtigen möglich sein, Berichtigungen aufgrund der Funktionsverlagerung, die über etwaige Anpassungen aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) oder verdeckten Einlage (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG) hinausgehen, durch den Nachweis der sanierungsbedingten Maßnahme zu verhindern.

Häufig haben sanierungsbedingte Maßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter. Dies ist jedoch keine Voraussetzung für die Anwendung des BMF-Schreibens. Eigenkapitalersetzende Leistungen des Gesellschafters stellen eigentlich keine Geschäftsbeziehungen im Sinn der Verrechnungspreisregeln dar.²² Seit 2003 wurde die Definition für Geschäftsbeziehungen in § 1 Abs. 4 AStG jedoch so ausgeweitet, dass auch eigenkapitalersetzende Maßnahmen darunter fallen können.²³ Insoweit stellt das BMF-Schreiben zum Teil wieder den alten Rechtszustand her.

Bei sanierungsbedingten Maßnahmen ist häufig der steuerliche Betriebsausgabenabzug des Gesellschafters eingeschränkt. Hält ein Gesellschafter mehr als 25 % der Anteile und fällt sein Gesellschafterdarlehen aus oder wird er aus gewährten Sicherheiten (zum Beispiel einer Patronatserklärung) in Anspruch genommen, wird die resultierende Gewinnminderung steuerlich nicht berücksichtigt (§ 8b Abs. 3 S. 4 KStG), wobei dies für Darlehen nur gilt, wenn diese nicht fremdüblich sind (§ 8b Abs. 3 S. 6 KStG).²⁴ Es wäre systemwidrig, wenn Gesellschafter fiktive Einnahmen aus solchen nicht fremdüblichen Maßnahmen versteuern müssten, obwohl ihnen andererseits kein Betriebsausgabenabzug zusteht, wenn sich die entsprechenden Risiken realisieren. Daher beseitigen die Hornbach-Entscheidung des EuGH und das diese umsetzende BMF-Schreiben Widersprüche bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden sanierungsbedingten Maßnahmen.

IV. Ungleichbehandlung von in- und ausländischem Sachverhalt

Eine Einschränkung von § 1 AStG aufgrund der Grundsätze des Hornbach-Urteils kommt nur in Fällen in Betracht, in denen es im

vergleichbaren inländischen Fall zu keiner oder zu einer nicht so weitreichenden Einkommensanpassung käme. Solche Anpassungen können sich aus den Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) oder zur verdeckten Einlage (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG) ergeben. In grenzüberschreitenden Fällen greifen die Rechtsfolgen von § 1 AStG nur, wenn sie weitergehen als die Anpassungen aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung oder Einlage.²⁵

Gewähren Gesellschafter ihren Gesellschaften im Ausland einen Vorteil, kommt es häufig zur Anpassung nach § 1 Abs. 1 S. 1 AStG, weil verdeckte Einlagen nur in Bezug auf einlagefähige, das heißt bilanzierungsfähige, Vermögensvorteile möglich sind.²⁶ Vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens zur Hornbach-Entscheidung gab es seitens der Finanzverwaltung Überlegungen, den Anwendungsbereich der verdeckten Einlage auf nicht einlagefähige Vermögensvorteile auszudehnen.²⁷ Das BMF-Schreiben ist ein Indiz, dass diese Pläne im Moment wohl nicht weiterverfolgt werden. Auch hat der Gesetzgeber derzeit wohl nicht vor, § 1 AStG auf inländische Fälle auszudehnen.²⁸

Daneben gibt es einige weitere Regelungen in § 1 AStG, die typischerweise zu einer umfangreicheren Berichtigung in grenzüberschreitenden Fällen führen.²⁹ Besondere Bedeutung haben dabei die Regelungen zur Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 S. 9 AStG mit der Bewertung des gesamten Transferpakets unter Berücksichtigung der Gewinnpotentiale (§ 1 Abs. 3 S. 6 AStG), wodurch es zu sehr weitgehenden Einkommensanpassungen kommen kann.³⁰

Zweifelhaft ist auch, ob die Transparenzregelung in § 1 Abs. 1 S. 3 AStG, die Regelung zur Mediankorrektur bei Überschreiten der zulässigen Bandbreite (§ 1 Abs. 3 S. 4 AStG), die Aufteilung des Einigungsbereichs mit dem Mittelwert (§ 1 Abs. 3 S. 7 AStG) und die Preisanpassungsklauseln (§ 1 Abs. 3 S. 11 und S. 12 AStG) mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sind. Diese Regelungen können zu Berichtigungen führen, die weitergehen als die Grenzen der Bandbreite, in der sich unabhängige Parteien einigen würden.³¹ Dies steht im Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung,³² wonach die Anpassung nicht über fremdübliche Marktbedingungen hinausgehen darf.³³

20 § 1 Abs. 1 S. 4 AStG, § 8 Abs. 3 S. 3 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Halbs. 1 EStG; hierzu *Schreiber/Greil*, DB 2018, 2528.

21 *Cloer/Hagemann*, DStR 2018, 1227.

22 BFH, 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, BB 2001, 921.

23 § 21 Abs. 11 S. 1 AStG; *Vögele/Raab* in: *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kapitel A, Rn. 164; Sächsisches FG, 26.1.2016 – 3 K 653/11, EFG 2016, 1328, Rn. 41; FG Rheinland-Pfalz, 28.6.2016 – 1 K 1472/13, EFG 2016, 1678, Rn. 12 und Rn. 35.

24 Hierzu *Rengers*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: Mai 2016, § 8b KStG, Rn. 312.

25 § 1 Abs. 1 S. 4 AStG; BMF, 23.2.1983 – IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Ziff. 1.1.3.

26 BFH, 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348.

27 Zu einer solchen Ausweitung *Jacobsen/Schwechel*, DStR 2018, 2716.

28 Hierzu *Ditz/Quilitzsch*, DB 2018, 2013; *Rasch/Chwalek/Bühl*, ISR 2018, 280; *Schreiber/Greil*, DB 2018, 2534. In einigen Mitgliedstaaten wie zu Beispiel dem Vereinigten Königreich gelten die Verrechnungspreisregeln auch in inländischen Fällen.

29 S. die Übersichten bei *Ditz/Quilitzsch*, DB 2018, 2012 f.; *Schreiber/Greil*, DB 2018, 2533.

30 Hierzu *Cloer/Hagemann*, DStR 2018, 1227; *Schönfeld/Kahlenberg*, ISR 2018, 500 f.; zu FG Rheinland-Pfalz, 28.6.2016 – 1 K 1472/13, EFG 2016, 1678, *Ellenrieder/Kahlenberg*, BB 2018, 1819; zu EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, *Englisch*, ISR 2010, 140.

31 *Ditz/Quilitzsch*, DB 2018, 2012 f.

32 EuGH, 31.5.2018 – C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, ECLI:EU:C:2018:366, BB 2018, 1429, EWS 2018, 228 m. EWS-Komm. *Komeev*, RIW 2018, 539, DStR 2018, 1221 m. Anm. *Cloer/Hagemann*, Rn. 49; EuGH, 21.1.2010 – C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26, Slg. 2010, I-00487, EWS 2010, 37, 80 m. EWS-Komm. *Bron*, DStRE 2010, 729, Rn. 72.

33 *Schönfeld/Kahlenberg*, ISR 2018, 501; *Kunert/Eberhardt*, StuB 2018, 626; hierzu kritisch, da es sich um legitime Lenkungsnormen handle *Schreiber/Greil*, DB 2018, 2534.

V. Fazit und Ausblick

Für das komplexe Geflecht der nationalen Verrechnungspreisregeln und der DBA-Bestimmungen zu verbundenen Unternehmen³⁴ hat der Fremdvergleich zentrale Bedeutung. Der EuGH wirft mit der Hornbach-Entscheidung grundlegende Fragen zum Fremdvergleich auf und erzeugt dadurch erhebliche Rechtsunsicherheit. Die enge Anwendung der Grundsätze der Hornbach-Entscheidung durch die Finanzverwaltung ist angesichts dieser Unsicherheit nachvollziehbar.³⁵ Zumindest schafft das BMF mit dem neuen Schreiben eine gewisse Rechtssicherheit bei der Sanierung von verbundenen Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten. Den Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, sich in finanzgerichtlichen Verfahren, die keine Sanierungen im Sinn des BMF-Schreibens betreffen, auf die Hornbach-Entscheidung zu berufen. Wahrscheinlich wird der EuGH in weiteren Vorabentscheidungen Gelegenheit haben, seine Rechtsprechung zum Nachweis wirtschaftlicher Gründe zu konkretisieren. Derzeit ist eine Auswei-

tung der Regelung zur verdeckten Einlage auf nicht einlagefähige Vermögensvorteile wohl kein Thema für den Gesetzgeber. Sollte der EuGH jedoch bestätigen, dass wirtschaftliche Gründe weit zu verstehen sind, was zu einer erheblichen Einschränkung von § 1 AStG führen würde, könnte diese Option wieder auf den Tisch kommen.

Dr. Andreas Eggert, RA/StB, ist Senior Associate in der Praxisgruppe Steuerrecht der Sozietät Hogan Lovells International LLP in München. Die Beratung im Bereich Transfer Pricing gehört zu den Schwerpunkten seiner Tätigkeit.



³⁴ Vgl. Art. 9 OECD Musterabkommen.

³⁵ Siehe *Rasch*, ISR 2019, 2.