

Ein kurzer Überblick über ausgewählte Neuerungen des Finanzgesetzes für 2019

Das neue Finanzgesetz für 2019 hat eine ganze Reihe steuerrechtlicher Vorschriften betroffen. Ziel dieses Artikels ist es, dem Leser nur einige der wichtigsten Aspekte kurz vorzustellen.

Bevor einzelne Vorschriften des Finanzgesetzes diskutiert werden, sei einleitend noch erwähnt, wie vermutlich bereits allgemein bekannt ist, dass der sog. *Prélèvement à la source* (im Folgenden „PAS“) zum 1. Januar 2019 in Kraft getreten ist, welcher mit der deutschen Lohnabfuhrsteuer vergleichbar ist. Also wenn z.B. die Steuer direkt beim Arbeitgeber monatlich abgeführt wird. Trotz des PAS werden die Steuerpflichtigen aber weiterhin jährlich eine Einkommensteuererklärung einreichen müssen und es kann ggf. zu Nachzahlungen oder Rückerstattungen sowie zur Anpassung der monatlichen PAS-Beiträge kommen.

Der PAS war aber nicht Teil des Finanzgesetzes für 2019, sondern stammt ursprünglich vom Finanzgesetz für 2017. Die Anwendung des PAS, mit leichten Änderungen, wurde lediglich bis zum 1. Januar 2019 aufgeschoben. Da die Thematik dieses Artikels das Finanzgesetz für 2019 und nicht der PAS ist, wird dieser nur kurz erwähnt, sofern dieser mit den diskutierten Normen des Finanzgesetzes einen Bezug hat.

I. Besteuerung von Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Frankreichs

1. Annäherung des Steuerregimes für Personen mit ausländischem Steuerwohnsitz an das allgemeine Einkommensteuerregime

Artikel 182 A des Steuergesetzbuches (*Code général des impôts*, im Folgenden „CGI“) ermöglicht grds. für alle Bezüge, Gehalts-, Pensions- und Rentenzahlungen französischen Ursprungs an Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Frankreichs, hierauf eine Quellensteuer abzuziehen. Die Quellensteuer ist insofern vom PAS zu unterscheiden, als sie eine eigenständige Besteuerungsgrundlage darstellt, während es sich beim PAS lediglich eine dem Staat günstige Form der Steuereintreibung handelt.

Ziel der in Artikel 13 des Finanzgesetzes für 2019 vorgesehenen Änderungen ist es, den Mechanismus der Quellensteuer an das ab dem 1. Januar 2019 in Frankreich geltende System des PAS anzupassen.

Die Änderungen betreffen die Bestimmungen zu Berechnungsgrundlage, Prozentsatz und Modalitäten der Anrechnung der Quellensteuer auf die Einkommensteuer.

➤ Berechnungsgrundlage der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer:

Gemäß Art. 182 A II CGI ist bei der jetzigen Bestimmung der Höhe / des Umfangs der anrechenbaren Quellensteuer der Nettobetrag der empfangenen Leistungen, der sich nach den für die Einkommensteuer geltenden Regeln berechnet, zugrunde zu legen.

Etwa im Fall von Bezügen und Gehaltszahlungen bedeutet dies, dass diese in Höhe des zu versteuernden Nettobetrags abzüglich der in Art. 83 Nr. 3 CGI mit 10% pauschal veranschlagten Betriebskosten anzusetzen sind. Die (normalerweise bestehende) Alternative, stattdessen die tatsächlich angefallenen Betriebskosten abzusetzen, wird dagegen ausdrücklich verwehrt.

Für die ab 1. Januar 2020 empfangenen Einkünfte sieht die geänderte Vorschrift vor, dass diese, bei der Berechnung der anrechenbaren Quellensteuer mit dem zu versteuernden Nettobetrag der empfangenen Zahlungen und sonstigen Leistungen anzusetzen sind, die nunmehr nach den PAS-Regeln zu bestimmen sind.

Daraus ergibt sich, dass die Bezüge und Gehaltszahlungen künftig für die Anwendung der Quellensteuer in Höhe des zu besteuerten Nettobetrags vor Abzug der Betriebskosten anzusetzen sind (ganz gleich, ob dieser pauschal oder anhand der tatsächlich angefallenen Kosten vorgenommen wird).

➤ Prozentsatz der Quellensteuer:

Die Berechnung der Quellensteuer auf Gehalts-, Pensions- und Rentenzahlungen erfolgt gemäß Art. 182 A III CGI mittels drei Tranchen von 0%, 12% und 20%.

Art. 13 des Finanzgesetzes für 2019 führt das dreistufige Tranchenmodell für die Berechnung der Quellensteuer für ab dem 1. Januar 2020 nicht mehr fort. Vielmehr berechnet sich dann die Quellensteuer auf empfangene Einkünfte nunmehr anhand der variablen PAS-Steuersätze.

➤ Modalitäten der Anrechnung der Quellensteuer:

Bislang hat die Anrechnung ausländischer Quellensteuern gemäß Art. 197 B CGI befreiende Wirkung hinsichtlich des Anteils der mit 12 % besteuerten Einkünfte (für 2019 der Anteil der 43 047 € nicht übersteigt). Dieser partielle Anteil findet keinen Eingang in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (sog. „befreiender Charakter“ dieses Anteils) und die Quellensteuer ist folglich nicht anzurechnen.

Der Anteil der Einkünfte dagegen, auf die der Prozentsatz von 20 % Anwendung findet, findet Eingang in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Dieser angewendete Teil der Quellensteuer ist folglich auf dieser Bemessungsgrundlage anzurechnen.

Sofern der Gesamtbetrag der Quellensteuer den Steuerbetrag übersteigt, der sich bei Anwendung der Berechnung des Mindeststeuersatzes nach Art. 197 A, a CGI ergäbe (s.u. zur Diskussion des Konzepts des Mindeststeuersatzes), also, vereinfacht dargestellt, durch die Anwendung der Einkommensteuerprogression auf die gesamten und weltweiten Einkünfte, so kann der Einkommensteuerpflichtige die Erstattung dieses überschießenden Anteils verlangen.

Artikel 13 des Finanzgesetzes für 2019 hebt das System der partiell befreienden Wirkung der Anrechnung für ab 1. Januar 2020 auf. Die Einkünfte finden dann also in voller Höhe Eingang

in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und die erfolgte Quellensteuer ist dann ebenfalls in voller Höhe auf den Steuerbetrag anzurechnen.

Allerdings wird die Bestimmung aufrechterhalten, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, die Erstattung des überschießenden Anteils zu verlangen, sofern der Betrag der Quellensteuer denjenigen der fälligen Einkommensteuer (bezogen auf die gesamten und weltweiten Einkünfte) übersteigt.

➤ Mindeststeuersatz:

Gemäß Art. 197 A, a CGI berechnet sich im Prinzip die für Personen mit (steuerlichem) Wohnsitz außerhalb Frankreichs fällige Einkommensteuer als das Produkt aus ihren Einkünften französischen Ursprungs, einerseits, sowie der Einkommensteuerprogression andererseits. Die Einkünfte französischen Ursprungs dieser Personen bestimmen sich im Prinzip nach den gleichen Regeln wie für Personen mit (steuerlichem) Wohnsitz innerhalb Frankreichs in Abhängigkeit von der Art der Einkünfte. Der so ermittelte Steuerbetrag konnte bislang nicht weniger als 20 % der zu besteuernenden Nettoeinkünfte betragen.

Dieser 20 % Mindeststeuersatz, kann aber ausgehebelt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der mediane Steuersatz, der mit den frz. Steuerregeln auf seine gesamten und weltweiten Einkünfte berechnet wäre, unter diesem 20 % Steuersatz läge. In diesem Fall ist dann dieser mediane Steuersatz auf die Einkünfte aus frz. Quelle anwendbar.

Artikel 13 des Finanzgesetzes für 2019 führt Neuerungen ein, die auf ab dem 1. Januar 2018 erzielte Einkünfte (d.h. rückwirkend) Anwendung finden. Vereinfacht dargestellt werden jeweils zwei Tranchen von Mindeststeuersätzen eingeführt, zum einen eine Tranche, die bei 20 % liegt (für 2018: auf einer Bemessungsgrundlage unterhalb oder gleich 27.519,- €) und eine zweite und letzte Tranche, die bei 30 % liegt (für 2018: auf einer Bemessungsgrundlage die 27.519,- € übersteigt).

Wie dies früher auch der Fall war, findet die Mindestbesteuerung keine Anwendung, falls der so errechnete Betrag höher ist als die Besteuerung, die sich aus dem Produkt aus den Einkünften französischen Ursprungs, einerseits, und dem aus den gesamten und weltweiten Einkünften ermittelten Durchschnittssteuersatz, andererseits, ergibt. In diesem Fall wird der gemäß dem Durchschnittssteuersatz berechnete Steuerbetrag erhoben.

2. Lockerung der Voraussetzungen für die (steuerliche) Befreiung von Kapitalgewinnen aus unbeweglichem Vermögen für gewisse Personen mit ausländischem Steuerwohnsitz

Artikel 43 des Finanzgesetzes für 2019 passt das Regime bzgl. der Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Immobilien für französische Staatsbürger mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Frankreichs demjenigen für in Frankreich ansässige an. So ist nunmehr der aus der Veräußerung des ehemaligen Hauptwohnsitzes erzielte Kapitalgewinn vollständig von der Steuer befreit, sofern der Verkauf innerhalb einer „normalen“ Frist nach dem Wegzug aus Frankreich erfolgt ist.

a. Die Veräußerung des ehemaligen Hauptwohnsitzes ist komplett von der Steuer befreit

Bis zum 1. Januar 2019 war es gem. Art. 244 *bis* A, Abs. II Nr. 1 CGI für steuerlich nicht-ansässigen Personen nicht möglich, von der vollständigen Steuerbefreiung zu profitieren, die den in Frankreich ansässigen Personen bei Verkauf ihres Hauptwohnsitzes nach Art. 150 U Abs. II Nr. 1 CGI zusteht.

Während also in Frankreich ansässige Personen unter bestimmten Umständen über eine gewisse Frist (in der Regel ein Jahr) verfügen, um in den vollen Genuss der Steuerbefreiung des aus der Veräußerung des *ehemaligen* Hauptwohnsitzes erzielten Kapitalgewinns zu kommen, war diese Frist den im Ausland ansässigen Personen verwehrt, sofern sie zum Zeitpunkt der Veräußerung ihren steuerlichen Wohnsitz im Ausland hatten.

Sie konnten aber eine partielle Steuerbefreiung von bis zu 150.000,- € nach Art. 150 U Abs. II Nr. 2 CGI geltend machen (wobei es noch andere Bestimmungen im CGI gibt, die, je nach Situation, die anfallende Steuer reduzieren oder annullieren).

Art. 43 des Finanzgesetzes für 2019 führt zugunsten gewisser nicht in Frankreich steueransässige Personen eine Steuerbefreiung auf den pauschalen Steuerabzug ein, der bis jetzt grundsätzlich auf den aus der Veräußerung des ehemaligen Hauptwohnsitzes einer ins Ausland verzogenen Person erzielten Kapitalgewinn anfiel.

➤ Betroffene Personen:

Die Steuerbefreiung findet nicht auf alle französischen Staatsbürger Anwendung, die ihren steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegen, sondern nur auf diejenigen, die ihn in einen EU-Mitgliedsstaat oder in einen Staat verlegt haben, mit dem Frankreich ein Abkommen der Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht und ein Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen abgeschlossen hat.

➤ Betroffene Immobilien:

Einzig diejenigen Immobilien unterfallen dem Regime der Steuerbefreiung, die zum Zeitpunkt der Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes (noch) den Hauptwohnsitz des Veräußernden bildeten.

Außerdem ist die Steuerbefreiung von der Wahrung einer Frist im Rahmen der Veräußerung abhängig. Die Veräußerung muss bis spätestens 31. Dezember des Jahres erfolgen, das auf die Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes ins Ausland folgt.

An dieser Stelle sei noch angemerkt, dass für die Steuerbefreiung des aus der Veräußerung des Hauptwohnsitzes erzielten Kapitalgewinns einer Person mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich eine solche Fristenregelung nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Vielmehr geht die Rechtsauffassung der französischen Rechtsprechung und Verwaltung in ihrer Auslegung davon aus, dass die Immobilie zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung nicht leer stehen darf, zugleich aber die regulären Fristen für den Verkauf anzuwenden sind. Laut der

Rechtsauffassung der Verwaltung ist maßgeblich, dass zwischen Eintritt des Leerstands und der Veräußerung der Immobilie ein Jahr liegt, um (noch) von einer „normalen“ Frist auszugehen, die bei regulären wirtschaftlichen Umständen im Übrigen die Steuerbefreiung nicht infrage stellt.

Demgegenüber sieht der Gesetzgeber in der vorliegenden Regelung (Art. 43) ausdrücklich eine Höchstfrist für den Verkauf vor, die zwischen einem und (sofern die Veräußerung zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt) zwei Jahren liegt.

➤ Konkurrenz zu anderen Vorschriften:

Die Anwendung der in Art. 43 vorgesehenen Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die nun im Ausland ansässige Person zuvor bereits von der in Art. 150 U Abs. II Nr. 2 CGI geregelten partiellen Steuerbefreiung auf den Kapitalgewinn aus der Veräußerung einer Wohnung in Frankreich Gebrauch gemacht hat, deren (zeitliche) Anwendungsvoraussetzung im Übrigen gelockert wurden.

b. Verlängerung der Frist für die Steuerbefreiung des Kapitalgewinns aus der Veräußerung einer Wohnstätte durch im Ausland ansässige Personen

Bis vor der Reform bzgl. der Steuerbefreiung auf den Hauptwohnsitz, konnten nicht in Frankreich steueransässige, nur eine partielle Steuerbefreiung von maximal 150.000,- € auf den Veräußerungsgewinn einer Wohnstätte, die sich in Frankreich befindet, in Anspruch nehmen. Diese partielle Steuerbefreiung, die nur einmal pro Wohnstätte und pro Steuerpflichtigem beantragt werden darf und die nicht unbedingt den ehemaligen Hauptwohnsitz betreffen muss, ist grds. EU-Angehörigen erlaubt, sofern diese mindestens: (i) zwei Jahre kontinuierlich in Frankreich vor der Veräußerung steueransässig waren und (ii) die Veräußerung spätestens bis zum 31. Dezember des fünften Folgejahres nach dem Verlassen von Frankreich erfolgt. Die fünfjährige Fristbedingung ist jedoch nicht anwendbar, wenn es sich um eine Immobilie handelt, über die der Veräußerer die freie Nutzung seit mindestens dem 1. Januar vor der Veräußerung genoss.

Diese Frist für die Veräußerung der Wohnung, die sich nach dem Zeitpunkt der Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes ins Ausland richtet, wird mit der Reform des Finanzgesetzes verlängert, sofern dem Veräußernden die Verfügungsmacht über die Wohnstätte mindestens seit dem 1. Januar des der Veräußerung vorangegangenen Kalenderjahres zusteht. Mit der Reform des Finanzgesetzes wird der Kapitalgewinn in Höhe von 150.000,- € von der Steuer befreit, falls die Veräußerung spätestens am 31. Dezember des zehnten (und nicht mehr des fünften) Jahres nach der Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes ins Ausland erfolgt.

➤ Inkrafttreten:

Beide Maßnahmen (in I.2.a. und I.2.b. beschrieben) finden auf Veräußerungen ab dem 1. Januar 2019 Anwendung.

II. Maßnahmen zur Bekämpfung fragwürdiger Steueroptimierungskonstrukte

1. Die Einführung des sog. Mini-Steuerrechtsmissbrauchs für Konstrukte, die hauptsächlich ein steuerliches Ziel verfolgen

Art. 109 des Finanzgesetzes für 2019 führt unter Art. L. 64 A der Steuerverfahrensordnung (*Livre des procédures fiscales*, im Folgenden „LPF“) ein neues Verfahren ein, das es der Finanzverwaltung ermöglichen soll, gegen Steueroptimierungskonstrukte vorzugehen, die einem hauptsächlich steuerlichen Ziel dienen. Nicht zum ersten Mal versucht der Gesetzgeber hier, den Begriff des „steuerlichen Rechtsmissbrauchs“ durch Gesetzesumgehung (*abus de droit fiscal*) auszuweiten, der bisher nur in Art. L. 64 LPF [restriktiver] als „Konstrukt, das einem ausschließlich steuerlichen Ziel dient“, definiert ist. Der erste Versuch im Finanzgesetz für 2014 war vor dem Verfassungsrat (*Conseil constitutionnel*) gescheitert, weil er sowohl gegen den (strafrechtlichen) Bestimmtheitsgrundsatz als auch gegen das Ziel von Verfassungsrang der Zugänglichkeit und Verständlichkeit des Gesetzes verstieß (Cons. const. 29.12.2013, n° 2013-685). Der Verfassungsrat hatte insbesondere die Höhe der mit einem Verstoß einhergehender Bußgelder hervorgehoben und dem Gesetzgeber aufgegeben, hinreichend präzise Vorgaben und eindeutige Formulierungen zu verwenden.

Das neue Verfahren des sog. Mini-Rechtsmissbrauchs wird in einer deutlich geänderten Konstellation eingeführt, denn Art. 64 LPF bleibt unverändert bestehen. Die neue Bestimmung führt zu einem zweistufigen Rechtsmissbrauchs begriff. Die Finanzverwaltung kann eine etwaige Neuveranlagung nunmehr entweder auf das Vorliegen eines Steuerkonstrukts mit ausschließlich steuerlicher Zielsetzung (dann von Art. 64 LPF, sowie Strafzuschläge in Höhe von 40 % oder 80 %) oder aber auf ein solches mit hauptsächlich steuerlicher Zielsetzung im Sinne des neuen Art. L. 64 A LPF, wofür noch keine spezifischen Strafzuschläge (außer den allgemein anwendbaren) vorgesehen sind.

➤ Ein weites Verständnis des Konzepts des Rechtsmissbrauchs im Steuerrecht:

Der neue Art. 64 A LPF ermöglicht es der Finanzverwaltung, sich diejenigen Handlungen nicht entgegenhalten zu lassen, deren hauptsächliches Ziel darin besteht, durch eine bewusst buchstabengetreuen Anwendung der Texte oder Entscheidungen, die der Absicht ihres Autors zuwiderläuft, die Steuerlast des Steuerpflichtigen, die er angesichts seiner Verhältnisse oder Tätigkeiten hätte tragen müssen, falls die Handlungen nicht vorgenommen worden wären, zu umgehen oder zu mindern.

Diese Bestimmung orientiert sich direkt an der bestehenden Definition des Rechtsmissbrauchs in Art. 64 LPF. Dennoch weicht sie in zwei wichtigen Punkten von ihr ab.

Zum einen beinhaltet das allgemeine Rechtsmissbrauchsverfahren die Alternative zwischen juristisch fiktiven (bzw. simulierten) Operationen, auf der einen, und solchen mit ausschließlich steuerlicher Zielsetzung (bzw. Gesetzesumgehung), auf der anderen Seite. Der Mini-Steuerrechtsmissbrauch übernimmt jedoch nur den zweiten Teil der Alternative, namentlich den steuerlichen Rechtsmissbrauch durch Gesetzesumgehung.

Zum anderen stimmen die jeweiligen Begriffe der „Gesetzesumgehung“ nur teilweise miteinander überein. Es müssen grundsätzlich immer zwei Bedingungen zugleich vorliegen, damit der Tatbestand des „Rechtsmissbrauchs durch Gesetzesumgehung“ erfüllt ist, nämlich,

als objektives Kriterium, die buchstabengetreue Anwendung einer Norm des Steuerrechts entgegen ihrem ursprünglich vom Gesetzgeber vorgesehenen Zweck, sowie, als subjektives Kriterium, das Verfolgen einer steuerlichen Zielsetzung. Die Tatbestandsvoraussetzung des allgemeinen Rechtsmissbrauchsverfahrens einer „ausschließlich steuerlichen Zielsetzung“ wird jedoch durch eine „hauptsächlich steuerliche Zielsetzung“ ersetzt.

Bei der Anwendung der Tatbestandsvoraussetzung der „hauptsächlich steuerlichen Zielsetzung“ scheint besondere Vorsicht geboten. Der Staatsrat (*Conseil d'Etat*) hat zwar bereits anerkannt, dass auch bei Vorliegen eines „nicht-steuerlichen Vorteils von zu vernachlässigendem Umfang und außer Verhältnis zum erzielten steuerlichen Vorteil“ ein Rechtsmissbrauch bejaht werden kann (CE 17.07.2013, n° 352.989). Andererseits ist ein Großteil der nicht-steuerlichen (etwa gewerblichen oder familiären) Motivationen für eine Operation schwer zu quantifizieren. Der Steuerpflichtige sieht sich außerdem dem Risiko abweichender Auslegungen der einzelnen Gerichte ausgesetzt, solange kein einheitlicher Beurteilungsmaßstab für das Kriterium der „hauptsächlich steuerlichen Zielsetzung“ vorgegeben ist. Ein von mehreren Stimmen in der Literatur bezüglich der Unschärfe dieser Definition erhobener Einwand scheint seine Gültigkeit nach wie vor zu behalten, zumal es sich um eine Vorschrift handelt, die auf jeden beliebigen Steuertatbestand Anwendung finden kann.

➤ Ein zweistufiges Verfahren zur Bekämpfung des Rechtsmissbrauchs:

So wie im allgemeinen Rechtsmissbrauchsverfahren auch, können die im Rahmen des neuen Mini-Steuerrechtsmissbrauch-Verfahrens entstehenden Streitigkeiten auf Antrag des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung dem Komitee für den steuerlichen Rechtsmissbrauch (*Comité de l'abus de droit fiscal*, im Folgenden CADF) zur Abgabe einer Stellungnahme vorgelegt werden. Eine andere Maßnahme des Finanzgesetzes für 2019 sieht vor, dass der Finanzverwaltung im Falle der Anrufung des CADF, unabhängig vom Inhalt der Stellungnahme, die Beweislast für die Begründetheit der Nachveranlagung obliegt.

Die neue Vorschrift zum Mini-Steuerrechtsmissbrauchs sieht keine gesonderte Strafvorschrift vor, falls die Finanzverwaltung gegen eine Operation mit hauptsächlich steuerlicher Zielsetzung vorgehen möchte. Artikel 1729, b CGI, der ein Strafzuschlag in Höhe von 40 % oder 80 % im Falle eines Rechtsmissbrauchs im Sinne von Art. 64 LPF vorsieht, ist (vorerst) nicht angepasst worden, um eine Anwendung dieser Strafvorschriften auch auf Operationen mit „hauptsächlich steuerlicher Zielsetzung“ zu ermöglichen.

Allerdings besteht für die Finanzverwaltung nach wie vor die Möglichkeit, gegebenenfalls andere Strafzuschläge, wie z.B. in Höhe von 80 % wegen „unlauterer Machenschaften“ oder in Höhe von 40 % wegen „beabsichtigter Fehler/Unzulänglichkeiten“ (Art. 1729, a und c CGI). Dabei muss die Verwaltung, die Anwendung der Strafvorschriften jeweils unabhängig vom Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs begründen können.

➤ Inkrafttreten:

Diese Maßnahme ist grds. auf Berichtigungen anwendbar, die ab dem 1. Januar 2021 für ab dem 1. Januar 2020 vorgenommene Operationen zugestellt werden.

2. Die Stellungnahme des Komitees für steuerlichen Rechtsmissbrauch hat grundsätzlich keinen Einfluss auf die Verteilung der Beweislast mehr

Art. 202 des Finanzgesetzes für 2019 ändert die Verteilung der Beweislast im Falle der Anrufung des CADF.

Wenn der Steuerpflichtige nicht die Ansicht der Steuerverwaltung über eine Berichtigung, die ihm im Rahmen des Verfahrens über den Rechtsmissbrauch (Art. L. 64 LPF) zugestellt worden ist, teilt, kann der Rechtsstreit auf Antrag des Betroffenen oder der Steuerverwaltung vor das CADF gebracht werden.

Das vorliegende Gesetz hat den Anwendungsbereich dieses Verfahrens erweitert (Art. L. 64 A LPF nF): dasselbe gilt also nunmehr auch im Rahmen von Berichtigungen, die sich auf (ab 1. Januar 2020 angewendete) Steuerkonstrukte mit einem hauptsächlich steuerlichen Zwecken dienenden Ziel beziehen.

Bis vor der Reform des Finanzgesetzes trug die Finanzverwaltung gem. Art. L. 64 Abs. 3 LPF vor Gericht die Beweislast, falls sie in ihrer abschließenden Entscheidung von der Stellungnahme des CADF abgewichen ist. Im umgekehrten Fall, wenn also die Nachveranlagung der Finanzverwaltung und die Stellungnahme des CADF übereinstimmen, war der Steuerpflichtige beweisbelastet. Schließlich, falls das CADF gar nicht angerufen wurde, lag die Beweislast ebenfalls bei der Finanzverwaltung.

Die Änderung der Beweislastverteilung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem bei Anrufung des CADF durch das Finanzgesetz, orientiert sich an der Vorschrift des Art. L. 192 LPF zur Anrufung der Kommission für direkte und Umsatzsteuern (*Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*). Dazu wird Art. L. 64 Abs. 3 LPF aufgehoben und andere Normen entsprechend angepasst.

Sofern der Steuerpflichtige also nach Erlass des Steuerbescheids für weitere Steuern gerichtlich Einspruch erhebt, trägt die Finanzverwaltung nun grundsätzlich die Beweislast, unabhängig von der Stellungnahme des CADF.

Allerdings findet ausnahmsweise eine Beweislastumkehr zulasten des Steuerpflichtigen statt, wenn:

- in der Buchführung grobe Unregelmäßigkeiten auftreten, falls der Steuerbetrag entsprechend der Stellungnahme des CADF veranlagt wurde (andernfalls ist weiterhin die Finanzverwaltung beweisbelastet), oder
- die Handelsbücher oder ein entsprechender Ersatz der Finanzverwaltung nicht vorgelegt wurden.

Gemäß Art. 202 Abs. V des Finanzgesetzes finden die geänderten Vorschriften auf Berichtigungen ab dem 1. Januar 2019 Anwendung.

III. Vermischtes : Abzugsfähigkeit von Finanzaufwendungen

Nur am Rande wird noch kurz erwähnt, dass die Regeln der Abzugsfähigkeit auf Finanzaufwendungen (insbesondere die Regeln zu den Zinsschranken) im Finanzgesetz komplett reformiert wurden. Es bedürfte eines eigenständigen Artikels, um diese neuen Regeln vorzustellen, sodass diese hier nur am Rande und zum Abschluss lediglich erwähnt aber nicht beschrieben werden.

Art. 34 des Finanzgesetzes für 2019, welcher die Regeln zur Abzugsfähigkeit von Finanzaufwendungen fast nahezu komplett reformiert, setzt in erster Linie Artikel 4 der ATAD EU-Richtlinie um, die eine Regelung zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen vorsieht, und von den Empfehlungen des Projektes *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS* der OECD inspiriert ist.

Das bisherige sog. „Hobel“-System wird von einem neuen allgemeinen Mechanismus zur Deckelung der Abzugsfähigkeit von Nettofinanzaufwendungen in Abhängigkeit vom Ergebnis des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) ersetzt. Zudem wird die Vorschrift abgelöst, die unter gewissen Bedingungen die Abzugsfähigkeit von mit dem Erwerb einer Beteiligung verbundenen Finanzaufwendungen untersagt (sog. *amendement Carrez*), wenn die erwerbende Gesellschaft nicht in der Lage ist nachzuweisen, dass die Entscheidungsbefugnis über die Titel sowie die Kontrolle über die Beteiligung innerhalb Frankreichs oder eines Mitgliedsstaates der EU oder des EWR ausgeübt werden. Darüber hinaus wird die Vorschrift zur Bekämpfung von Unterkapitalisierung, in die neue Deckelungsregelung integriert.

Die neuen Bestimmungen sind auf die Geschäftsjahre mit Beginn ab dem 1. Januar 2019 anwendbar.

Christophe JOLK
Avocat aux Barreaux de Paris | Luxembourg
Attorney-at-Law | New York
Partner

cjolk@bmhavocats.com

BMHAVOCATS
29, rue du Faubourg Saint-Honoré, 75008 Paris
Tel : (33) (0) 1 42 66 63 19
www.bmhavocats.com