

Fallstricke der Hinzurechnungsbesteuerung: Vermeidung durch Anwendung des Motivtest auch im Verhältnis zur Schweiz?

Winfried Ruh
Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht
Geschäftsführer der bws Trewitax GmbH,
Freiburg
winfried.ruh@bws-trewitax.de

Olga Ottstadt
Steuerberaterin

MBA International Taxation
Prokuristin der bws Trewitax GmbH, Freiburg
olga.ottstadt@bws-trewitax.de



Winfried Ruh



Olga Ottstadt

Zunehmende Relevanz der Thematik!

In Zeiten der Globalisierung, wenn der Wettbewerb keine Grenzen kennt, entscheiden sich immer mehr Unternehmer, ihre Investitions- und Standortaktivitäten grenzüberschreitend auszuweiten. Dies gilt insbesondere für den Markteintritt in benachbarte Länder. Die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Standorten Schweiz und Deutschland sind traditionell sowohl im Finanzsektor aber auch im Dienstleistungs- und Handelssektor bereits seit vielen Jahrzehnten eng miteinander verflochten; dies gilt in zunehmenden Masse auch für die mittelständische Wirtschaft. Aufgrund der (immer noch) unterschiedlichen steuerpolitischen Ausrichtung der beiden Staaten, die sich besonders im Steuergefälle bemerkbar macht, werden deutsche Unternehmer mit den speziellen Barrieren des deutschen Aussensteuerrechtes und den daraus resultierenden

zusätzlichen Steuerbelastungen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten in der Schweiz konfrontiert. Derartige (oftmals überraschende) finanzielle Belastungen können prohibitiven Charakter annehmen, was die Notwendigkeit von Vermeidungsstrategien verstärkt.¹

Der nachfolgende Aufsatz beschäftigt sich mit praxisorientierten Fallgestaltungen, die aufgrund der Regelungen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (nachfolgend als HZB bezeichnet), insbesondere bei unternehmerischen Aktivitäten in der Schweiz, Gefahren einer Mehr- oder Doppelbesteuerung mit sich bringen. Ergänzend zu diesen skizzierten Problemfeldern wird auf einen möglichen Lösungsansatz zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz eingegangen, der im deutschen Aussensteuergesetz (AStG) bis jetzt nur auf EU- und EWR-Staaten angewandt wird.

Anwendungsbereich und Systematik der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (HZB)

Bereits 1972 hat der deutsche Gesetzgeber erkannt, dass die einfachste Form, Steuergefälle zwischen zwei Staaten auszunutzen und die thesaurierten Gewinne von der deutschen Besteuerung abzuschirmen, die Gründung einer Kapitalgesellschaft im Ausland ist. Mit der Einführung der §§ 7-14 im AStG sollte ein Grossteil der potentiellen Missbrauchsgestaltungen eingeschränkt werden. Diese Zielsetzung soll durch die HZB verwirklicht werden.

Der Anwendungsbereich der HZB wird unter folgenden, **kumulativ** zu erfüllenden Voraussetzungen eröffnet:

- «Deutschbeherrschung» einer niedrigbesteuerten ausländischen Gesellschaft bzw. Betriebsstätte zu mehr als 50% durch in Deutschland ansässige und unbeschränkt steuerpflichtige Personen (oder bereits bei Beteiligungen unter 1%, wenn es sich dabei um Beteiligungen an vermögensverwaltenden Gesellschaften handelt, § 7 AStG).
- Niedrige Ertragsteuerbelastung der ausländischen Beteiligungsgesellschaft mit weniger als 25% (§ 8 Abs. 3 AStG) sowie
- Ausübung einer sog. «passiven Tätigkeit» bzw. Nichterfüllen der Voraussetzungen des Aktivitätskatalogs (§ 8 Abs. 1 AStG).

Staaten, die einen Regelsteuersatz unter 25% haben, wachsen in den Anwendungsbereich der deutschen HZB hinein. Für die Ermittlung der Steuerbelastungsquote in der Schweiz ist die Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer mit einzubeziehen. Die Voraussetzung der «Niedrigbesteuerung» wird danach in fast allen Kantonen der Schweiz erfüllt.

Im Zentrum des Anwendungsreichs der HZB steht der Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG, der auch das wesentliche Problemfeld darstellt. Die darin aufgeführten Tätigkeiten, die vom Gesetz als aktiv und damit aussteuerrechtlich unbedenklich anerkannt werden, sind restriktiv und im Hinblick auf moderne Formen unternehmerischer Aktivitäten veraltet formuliert. Das führt dazu, dass oftmals betriebswirtschaftlich sinnvolle Strukturen, bei denen ein Transfer von Steuersubstrat lediglich einen unvermeidlichen Reflex darstellt, durch die Anwendung der HZB mit Steuermehrbelastungen «bestraft» werden.

Sind die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt, werden die Rechtsfolgen der HZB ausgelöst. Der nach deutschen Grundsätzen zu ermittelnde Gewinn der ausländischen (schweizerischen) Gesellschaft gilt danach unmittelbar nach Ablauf des massgebenden Wirtschaftsjahres, d.h. im folgenden Wirtschaftsjahr, den inländischen (deutschen) Gesellschaftern als fiktive Dividende, zugeflossen. Auf diese, bei der deutschen Besteuerung hinzugerechneten fiktiven Dividende, findet jedoch das **Teileinkünfteverfahren**² (bzw. der Abgeltungssteuersatz von 25%³) sowie **§ 8b KStG** (Besteuerung mit einer Einkünftequote von 5 %) **keine Anwendung**. Sofern die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft nicht im Privat-, sondern im Betriebsvermögen gehalten wird, unterliegt der Hinzurechnungsbetrag neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zusätzlich auch der Gewerbesteuer. Die bei der ausländischen Gesellschaft bereits entstandene Ertragsteuer kann im Wirtschaftsjahr der Zahlung auf Antrag auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden, nicht aber auf die Gewerbesteuer.⁵

Fallbeispiel 1: Gründung oder Kauf einer Vertriebsgesellschaft in der Schweiz

Es gibt eine Vielzahl an wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten, warum Unternehmen sich entscheiden, ihren Vertrieb über Vertriebstochtergesellschaften in der Schweiz zu organisieren. Oft werden Vertriebsgesellschaften über Zusammenschlüsse mit Handelspartnern, über die der Vertrieb bis dahin organisiert wurde, gegründet oder durch Zukauf von bereits im Markt etablierten Vertriebsunternehmen installiert.

In dem «Aktivitätskatalog» des § 8 Abs. 1 AStG wird der Handel grundsätzlich als eine aktive Tätigkeit aufgeführt.

Allerdings gilt dies nicht für den Fall, dass die inländische Muttergesellschaft der «deutschbeherrschten» ausländischen Tochtergesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern verschafft oder die ausländische Tochtergesellschaft der inländischen Muttergesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person⁶ die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern verschafft. Derartige Geschäftsabläufe sind jedoch in der Praxis keine Ausnahme, da z.B. der Einkauf aus Effizienzgründen (zentrale Logistik, Preisvorteile) oft zentral abgewickelt wird und dadurch zwangsweise die Vertriebsgüter von der Muttergesellschaft an die Vertriebsgesellschaft in der Schweiz geliefert werden. Eine (schädliche) Konstellation ist auch dann gegeben, wenn die «deutschbeherrschte» Einkaufsgesellschaft in der Schweiz ansässig ist und die Vertriebsgüter an ihre deutsche Muttergesellschaft oder Anteilsinhaber geliefert werden. In diesen Fällen stuft die deutsche HZB die Tätigkeit der Vertriebsgesellschaften in der Schweiz zunächst als «passiv» ein.

Diese Passivitätsunterstellung kann jedoch durch einen sog. «Aktivitätsnachweis» widerlegt werden. Dieser ist erfüllt, wenn die Schweizer Vertriebsgesellschaft tatsächlich die entscheidenden Handelsfunktionen selbst ohne Mitwirkung der inländischen beherrschenden Gesellschaft ausübt. Um diesen Nachweis führen zu können, sieht das Gesetz folgende, **kumulativ** zu erfüllenden Kriterien vor:

- Unterhaltung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs,
- Teilnahme der ausländischen Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sowie
- keine Mitwirkung der inländischen Anteilsinhaber bei der Handelstätigkeit (kein schädlicher Mitwirkungsgegenstand).

Während die ersten beiden Voraussetzungen im Regelfall erfüllt sein werden, bereitet die Vermeidung der schädlichen Mitwirkung in der Praxis oftmals Probleme. Als schädliche Tätigkeiten werden die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Handelsgeschäfte der ausländischen (Tochter-)Gesellschaft gehörenden Tätigkeiten definiert. Damit sind grundsätzlich sämtliche Funktionen des Handels erfasst, die zur Vermeidung einer schädlichen passiven Tätigkeit durch die ausländische Gesellschaft selbst ausgeübt werden müssen. Jedoch ist es unschädlich, wenn andere Funktionen wie Kontrollfunktionen und allgemeine Funktionen der Geschäftsführung oder verwaltungsbezogene Un-

terstützungsleistungen (z.B. EDV, Rechnungswesen, rechtliche und steuerliche Beratung) durch «schädliche» inländische Personen i.S.d. § 7 AStG übernommen werden.⁷

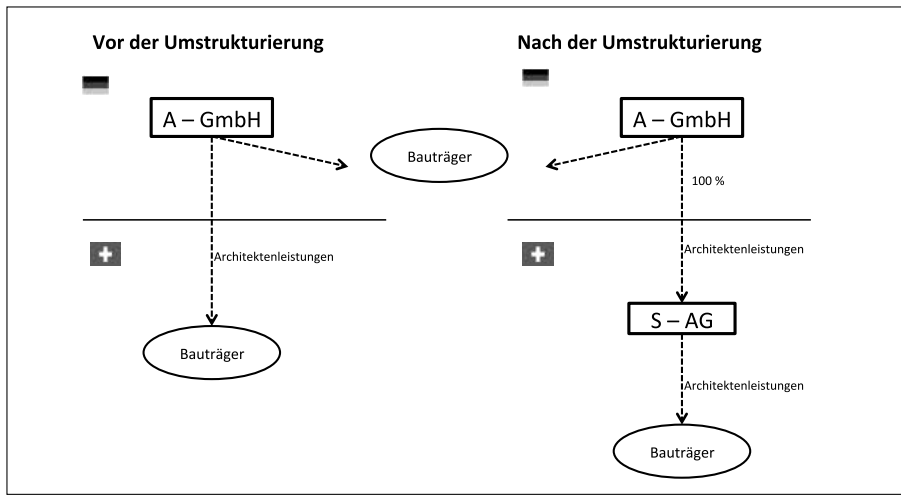
Nach Auffassung der deutschen **Finanzverwaltung**⁸ stellen auch die Übernahme von Produzenten-, Lieferanten- oder Abnehmerfunktionen sowie die Durchführung von allgemeinen Marketingtätigkeiten, die nicht mit einer Kontaktaufnahme mit dem Kunden verbunden sind, unschädliche Tätigkeiten dar, die von den «schädlichen» inländischen Personen ausgeübt werden können. Demgegenüber wird jedoch die Leitung des Vertreterereinsatzes sowie die Übernahme von Finanzierungsaufgaben oder des Handelsrisikos als schädlich angesehen. Fälle einzelner oder geringfügiger Mitwirkungen sollen jedoch unschädlich sein. Im Ergebnis sind für die Erfüllung des schädlichen Mitwirkungsstatbestands die Ausübung von **Kernfunktionen** des Handels als massgeblich anzusehen.

In der Praxis führen diese hohen Hürden des Aktivitätskatalogs oft überraschend dazu, dass in der Schweiz ansässige Vertriebsgesellschaften, die mit einem aktiven und eigenständig agierenden Personal- und Managementapparat ausgestattet sind, der HZB unterworfen werden. Diese Gefahr kann durch eine differenzierte Zuweisung von Funktionen- und Risiken im Prozess- und Organisationsaufbau zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft reduziert werden.

Fallbeispiel 2: Grenzüberschreitende Tätigkeiten im Dienstleistungssektor

Grundsätzlich werden Dienstleistungen in dem Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG erfasst und lösen keine Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Beteiligungsgesellschaften aus, die im Dienstleistungssektor tätig sind. Jedoch beinhaltet auch diese Vorschrift einschränkende Ausnahmetatbestände, die durch die nachfolgende Fallkonstellation verdeutlicht werden sollen.

Die A-GmbH ist eine hochspezialisierte Planungsgesellschaft und erbringt Beratungsleistungen im Bereich der Sanierung der historischen und denkmalgeschützten Objekte an Bauträger in der Schweiz. Der Tätigkeitsbereich der A-GmbH besteht im Wesentlichen aus drei Phasen: Objektbesichtigung und Besprechung der Sanierungsmassnahmen, Anfertigung der Ausführungspläne und daran anschliessend Überwachung und Projektsteuerung der Umbau-



Darstellung: Fallbeispiel 2

prozesse. Aufgrund der erstklassigen Qualität der Leistungen der A-GmbH haben sich die Auftragseingänge in einem Ausmass ausgeweitet, dass die Geschäftsleitung beschlossen hat, eine Tochtergesellschaft in Basel zu gründen. Da jedoch die Umzugsbereitschaft der erfahrenen und bei der A-GmbH langjährig tätigen Architekten nur eingeschränkt vorhanden war, hat die Geschäftsleitung entschieden, die Geschäftsabläufe zwischen der inländischen Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft wie folgt zu strukturieren:

Die Akquirierung und Besichtigung der neuen Objekte sowie die Besprechung und Abstimmung des Auftragsumfangs wird in der Schweiz durch die erfahrenen Architekten der A-GmbH für die S-AG übernommen. Die Anfertigung der Pläne und Projektkalkulationen sowie die Betreuung in der Bauphase werden durch die bei der S-AG angestellten Mitarbeiter unter Oberleitung der Architekten der Muttergesellschaft übernommen. Die Leistungen der Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft werden angemessen vergütet. Die Aufträge werden gegenüber den Kunden in der Schweiz einheitlich durch die S-AG abgerechnet. Des Weiteren sollen die durch die Gründung der Tochtergesellschaft entstandenen Synergiepotenziale genutzt werden, indem die Mitarbeiter der S-AG für die Aufträge der Muttergesellschaft in Deutschland technische Dienstleistungen übernehmen und dafür ebenfalls angemessen vergütet werden.

Beurteilung des Sachverhalts:

Als Beratungsunternehmen ist die A-GmbH im Dienstleistungsbereich tätig. Durch die Gründung der Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuernkanton in der Schweiz wird der Anwendungsbereich der HZB eröffnet, falls die S-AG eine «passive Tätigkeit» ausübt. Im § 8

Abs. 1 Nr. 5 AStG werden zwar Dienstleistungen grundsätzlich als aktive Einkünfte aufgelistet. Die von den ausländischen Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen werden jedoch als passiv eingestuft, wenn entweder der schädliche Bedienenstatbestand oder der ebenfalls schädliche Erbringungstatbestand⁹ erfüllt wird. Während bei Handelstätigkeiten die «Mitwirkung» einer schädlichen Person¹⁰ die Passivität der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft auslösen kann, führt bei Dienstleistungen bereits das «Bedienen» einer schädlichen Person zu passiven Einkünften. Bedienen setzt voraus, dass die ausländische Beteiligungsgesellschaft als Schuldner einer Dienstleistung für die Leistungserbringung sich gezielt der «schädlichen Person» bedient. Als Indiz dafür soll bereits ausreichend sein, dass der Auftrags- und Tätigkeitsumfang sowie die Details der Auftragsdurchführung von der schädlichen Person direkt mit dem Leistungsempfänger im Ausland abgestimmt werden.

Unter Anwendung dieser Regelungen des § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG mit seinen Ausnahmen und Rückausnahmen ist der Sachverhalt der oben dargestellten Fallkonstellation wie folgt zu beurteilen:

Das Leistungsspektrum der A-GmbH besteht aus drei wesentlichen Teilbereichen: Akquirierung und Besichtigung neuer Objekte, Anfertigung der Ausführungspläne sowie Projektsteuerung. Nach der Gründung der Tochtergesellschaften in der Schweiz soll der an die Bauträger erbrachte Leistungsumfang einheitlich durch die S-AG geschuldet werden. Zur Aufrechterhaltung der Qualität wird jedoch die Leistung im Innenverhältnis zwischen der A-GmbH und der S-AG aufgeteilt. Durch diese grenzüberschreitende Strukturierung der Geschäftsabläufe wird zwangsweise der Bedienenstatbestand des § 8 Abs.

1 Nr. 5a AStG erfüllt, da die S-AG sich bei der Leistungserbringung gegenüber ihren Auftraggebern der inländischen Muttergesellschaft bedient. Dabei ist es unerheblich, dass die Leistungen der A-GmbH angemessen vergütet werden.¹¹ Als Rechtsfolge dieser schädlichen Mitwirkung werden die Einkünfte der S-AG für die Architektendienstleistungen an die Bauträger in der Schweiz als passiv eingestuft und der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen.

Fallbeispiel 3: Doppelbesteuerung mangels Steueranrechnung

Der in Deutschland wohnhafte D gründet in 01 als alleiniger Anteilseigner die S GmbH mit Sitz in Zug, die Dienstleistungen im Softwarebereich unter Mitwirkung von D erbringt. Im Gründungsjahr 01 wird aufgrund eines Grossauftrags ein Gewinn vor Ertragsteuern in Höhe von CHF 150.000 (EUR 120.000 nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften) erzielt, der einer Schweizer Ertragsteuerbelastung von 16,67 % = CHF 25.000 (EUR 20.000) unterliegt, die vollumfänglich erst im Jahr 02 bezahlt wird. Im Jahr 02 beträgt der Gewinn aufgrund ausbleibender Aufträge nur noch CHF 1.250 (EUR 1.000).

Die S GmbH unterliegt als Zwischengesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung, weil der schädliche Bedientatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG erfüllt ist. Der Gewinn der S GmbH in Höhe von EUR 120.000 unterliegt bei D im Feststellungsjahr 02 als fiktive Dividende der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Tarifbegünstigung mit einer ESt von 42 % = EUR 50.400. Die Schweizer Ertragsteuern sind mangels Zahlung im Jahr 01 nicht bereits im Feststellungsjahr 02, sondern erst im Feststellungsjahr 03 auf die fiktive Dividende des Wirtschaftsjahres 02 in Höhe von EUR 1.000 anrechenbar. Dies hat zur Folge, dass die Anrechnung weitgehend ins Leere läuft.¹² Ein Antrag auf billigkeitshalber Anrechnung der Schweizer Ertragsteuern im Feststellungsjahr 02 gem. § 163 S. 2 AO¹³ wird vom Finanzamt abgelehnt, sodass sich die Gesamtbelastung des Gewinns der S GmbH auf EUR 70.400 = 58,6 % beläuft.

Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit («Motivtest»)

Der EuGH hat in der Rs. *Cadbury Schweppes* (Az. C-196/04) am 12.9.2006 entschieden, dass die – mit

der deutschen vergleichbare – britische Hinzurechnungsbesteuerung insoweit als europarechtswidrig einzustufen ist, als sie dem Steuerpflichtigen keinen Gegenbeweis ermöglicht, dass die zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Voraussetzung hierfür ist, dass die ausländische Gesellschaft über einen eingerichteten Geschäftsbetrieb in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen verfügt. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Rechtsprechung durch die Einführung des sog. «Motivtests» in § 8 Abs. 2 AStG im Jahressteuergesetz 2008 in nationales Recht umgesetzt. Entgegen der ursprünglichen Intention wurde die Anwendung des Motivtest aber auf Gesellschaften in EU- und EWR-Staaten begrenzt und zudem in § 8 Abs. 2 S. 2 AStG an die weitere Voraussetzung der Erteilung von Auskünften im Wege der Amtshilfe geknüpft.

Anwendung des Motivtest auch im Verhältnis zum Drittstaat Schweiz?

Nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH wird in der herrschenden Literatur die Auffassung vertreten, dass Hinzurechnungsbesteuerungsfälle in Drittstaatenkonstellationen und damit auch im Verhältnis zur Schweiz dem Schutzbereich der **Kapitalverkehrsfreiheit** unterfallen.¹⁴ Dem steht auch nicht der Bestandsschutz des Art. 64 Abs. 1 AEUV (sog. «Stand-Still»-Regelung) für Regelungen, die bereits am 31.12.1993 bestanden, entgegen, weil die Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2001 grundlegend neu konzipiert wurde.¹⁵ Ebenso wenig scheidet die Anwendung des Motivtests im Verhältnis zur Schweiz an der Amtshilfeklausel des § 8 Abs. 2 S. 2 AStG, weil die Schweiz nach der Revision des DBA Schweiz Ende 2011 Auskünfte im Rahmen der grossen Auskunfts-klausel erteilt. Aber auch für Zeiträume vor Inkrafttreten des revidierten DBA Schweiz verhindert das Amtshilfefordernis nicht die Anwendung des Motivtests, sofern der Steuerpflichtige selbst Beweismittel für die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit vorlegt.¹⁶

Sofern die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft von einer natürlichen Person gehalten wird, eröffnet sich für die Anwendung des Motivtests zusätzlich der Schutzbereich der **Niederlassungsfreiheit** aufgrund des zwischen der EU und der Schweiz bestehenden Freizügigkeitsabkommens. Der EuGH hat mit Urteil vom 28.2.2013 in der Rs. *Ettwein* (Az. C-425/11) entschieden,

dass das Gleichbehandlungsgebot des Artikel 15 Abs. 1 des **Freizügigkeitsabkommens** auch im Steuerrecht anzuwenden ist. Damit wird der Spielraum des Gesetzgebers, mögliche Verletzungen des Freizügigkeitsabkommens zu rechtfertigen, deutlich eingeschränkt.¹⁷ Im Ergebnis haben auch von der Hinzurechnungsbesteuerung mit Schweizer Kapitalgesellschaften erfasste Steuerpflichtige die Möglichkeit, deren Anwendung unter Berufung auf die Kapitalverkehrs- und ggf. Niederlassungsfreiheit zu vermeiden, sofern der Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht werden kann.

Potentielle Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung

Neben der potentiellen Europarechtswidrigkeit im Verhältnis zu Drittstaaten bestehen auch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung. Die wechselseitigen Verweisungen zwischen den Normen, die unklaren Bezüge und Verweise auf aufgehobene Vorschriften sowie die beinahe ständige Verwendung überlanger Sätze, Ausnahmen und Rückausnahmen stellen einen klaren Verstoß gegen das Gebot der Bestimmtheit und Klarheit dar. Die mögliche Rechtfertigung als typisierender Ausnahmefall scheidet zumindest in Drittstaatenfällen am Fehlen einer hinreichenden Entlastungsmöglichkeit, so dass im Ergebnis die Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz als verfassungswidrig angesehen werden kann.¹⁸

Fazit und Ausblick

Die ausgewählten Fallbeispiele in diesem Aufsatz zeigen nur einen Teil der Einschränkungen der deutschen HZB bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen Deutschland und Schweiz. Durch die Regelungen der §§ 7-14 AStG werden wirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen und Umstrukturierungen erfasst, indem insbesondere durch die zu weit gefassten Einschränkungen des Aktivitätskatalogs des § 8 Abs. 1 AStG in der Schweiz aktiv tätige Gesellschaften als passiv qualifiziert werden. Die durch den EuGH erzwungene Einführung des Motivtests für EU- und EWR-Staaten hat für die Mitgliedstaaten (die den Charakter einer Niedrigbesteuerung aufweisen) die Schranken des Aktivitätskatalogs entschärft. Diese sachgerechte Reaktion des deutschen Gesetzgebers soll jedoch im Verhältnis zu Drittstaaten (bspw. der Schweiz) nicht relevant sein.

Ein vergleichbarer Sachverhalt zu einem Drittstaat würde weiterhin der belastenden HZB – trotz erfolgreichem Motivtest – unterworfen werden.

Dass diese fiskalisch orientierte Vorgehensweise des deutschen Gesetzgebers möglicherweise durch die zukünftige Rechtsprechung der Finanzgerichte modifiziert wird, sollte mit den vorstehenden Ausführungen verdeutlicht werden. Insbesondere in den Fällen einer HZB mit der Schweiz, bei denen ein «EU-kompatibler» Motivtest bejaht werden kann, ist es unter Berufung auf die Kapitalverkehrs- und ggf. Niederlassungsfreiheit unbedingt zu empfehlen, die entsprechenden Feststellungsbescheide bis zu einer höchstrichterlichen Klärung offen zu halten.

1 Der Stellenwert dieser Thematik aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung zeigt sich u.a. darin, dass im grenznahen Bereich deutsche Finanzämter spezialisierte personelle Zuständigkeiten für die Erfassung und Bearbeitung von Fällen des Aussensteuergesetzes im Verhältnis zur Schweiz eingerichtet haben.

2 § 3 Nr. 40 EStG (40 %ige Steuerfreiheit)

3 § 32d Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 EStG

4 Vgl. FG Düsseldorf v. 28.11.2013, 16 K 2513/12 G, IStR 2014, 269.

5 Vgl. § 12 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 AStG.

6 Eine (natürliche oder juristische) Person, die an dem steuerpflichtigen Unternehmen mindestens zu 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder als dritte Person sowohl auf den Steuerpflichtigen als auch auf eine nahestehende Person beherrschenden Einfluss ausüben kann.

7 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (FWBS), AStG, § 8 Tz. 150.

8 Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, Tz. 8.1.4.3.

9 Während bei dem Bedienenstatbestand die schädliche Mitwirkung der inländischen Gesellschaft an der ausländischen Gesellschaft die HZB auslöst, wird beim Erbringungstatbestand die Mitwirkung der ausländischen Gesellschaft bei der Leistungserbringung ihrer Inlandsbeteiligten oder ihr nahe stehenden Personen als passiv qualifiziert.

10 Unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gem. § 7 AStG an der ausländischer Gesellschaft beteiligt ist oder eine ihm i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahestehende Person.

11 Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, Tz. 8.1.5.3.

12 Wassermeyer bezeichnet diese Regelung zurecht als «gesetzgeberische Fehlgeburt» in FWBS, AStG, § 12 Tz. 17.

13 Vgl. Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 12 Tz. 11 sowie Edelmann in Kraft, AStG, § 12 Tz. 18.

14 Vgl. Schön, IStR-Beih. 2013, S. 3, 8f.; Ditz/Quillitsch, IStR 2013, S. 1917, 1921

15 Vgl. Schön, IStR-Beih. 2013, S. 3, 20 m.w.N.; Wassermeyer/Schönfeld, in FWBS AStG, § 7 Tz. 82.1; Vogt, in Blümich, AStG, § 8 Tz. 57 m.w.N.;

16 Vgl. Vogt, in Blümich, AStG, Vorbemerkungen zu § 7 bis 14 AStG, Tz. 57; Reiche, in Haase, AStG § 8 Tz. 157 sowie Schön, IStR-Beih. 2013, S. 3, 22.

17 Vgl. Clore/Vogel, DB 2013, S. 1142, 1144 sowie Kubaille, PIStr 2014, S. 96.

18 Vgl. Waldhoff/Grefrath, IStR 2013, S. 477 sowie Maciejewski, IStR 2013, S. 449.

Wir sind an den Standorten Freiburg, Singen, Endingen, Offenburg, Frankfurt und Dresden mit Niederlassungen präsent.



Wir sind erfahrene Partner für Audit, Text und Consulting. 7 Wirtschaftsprüfer, 18 Steuerberater und insgesamt über 70 Mitarbeiter betreuen anspruchsvolle mittelständische Unternehmen und Privatpersonen. Zu unseren Spezialgebieten gehören u. a. Unternehmenskäufe und -verkäufe, Umstrukturierungen, internationale Rechnungslegung, Verrechnungspreise wie auch die steuerliche Begleitung bei Selbstanzeigen. Wir sind Mitglied des Trewitax Verbundes, welcher für Sie auch in der Schweiz und in Österreich an den Standorten Zürich, St. Gallen, Kreuzlingen und Bregenz tätig ist.

Für ein Informationsgespräch stehen Ihnen zur Verfügung:

Günter Maier, WP/StB, guenter.maier@bws-trewitax.de

Winfried Ruh, StB/Fachberater für Int. Recht, winfried.ruh@bws-trewitax.de

Olga Ottstadt, StB/MBA Int. Taxation, olga.ottstadt@bws-trewitax.de

Telefonisch erreichen Sie uns unter +49 (0)761 3836-0.



AUS LIEBE ZUR BERATUNG

www.bws-trewitax.de