

Winfried Ruh

Steuerberater (D), Fachberater für Internationales Steuerrecht, Geschäftsführer bei bws Graf Kanitz GmbH
D – 79100 Freiburg im Breisgau
T +49 761 38 36 0
Winfried.Ruh@bwszgk.de
www.bwszgk.de

**Winfried Ruh****Ausgangslage**

In der Schweiz ansässige Unternehmen, die Dividenden oder Lizenzen aus deutschen Quellen beziehen, unterliegen der deutschen Quellensteuerpflicht.¹ Deren Vermeidung wird durch die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regel des § 50d Abs. 3 EStG erschwert, die eine missbräuchliche Nutzung des DBA-Nullsteuersatzes für Unternehmen (einschliesslich von Stiftungen, Vereinen und Trusts) vermeiden soll.²

Aufgrund jüngerer EuGH-Rechtsprechung wurde der deutsche Gesetzgeber veranlasst, die Regelung europarechtskonform auszugestalten. Die zum 09.06.2021 wirksame und auf alle offenen Fälle anwendbare Neuregelung hat auch Auswirkungen auf Schweizer Unternehmen, weil nun keine Unterscheidung zwischen der EU und Drittstaaten mehr erfolgt. Die Neuregelung ist in Bezug auf den Nachweis einer wirtschaftlichen Tätigkeit zumindest für EU-Gesellschaften verschärft worden, allerdings wird nun erstmals eine Escapemöglichkeit in Form eines Gegenbeweises zugelassen. Dieser erfordert den Nachweis, dass die Erlangung eines steuerlichen Vorteils kein Hauptzweck für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft war. Wie

NEUGESTALTUNG DER DEUTSCHEN ANTI-TREATY-SHOPPING-REGEL ZUR QUELLENSTEUERENTLASTUNG BEI DIVIDENDEN UND LIZENZEN

dieser – gerade für Holdinggesellschaften sehr wichtige – Nachweis konkret erbracht werden kann, bleibt aber mangels Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung weitgehend unklar. Für vor dem 09.06.2021 erfolgte Zahlungen bleibt die bisherige Regelung³ weiterhin anwendbar, sofern diese günstiger ist.

Systematik der neu gefassten Missbrauchsvermeidungsregelung

Die Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG sieht vier alternativ anwendbare Möglichkeiten zur Entlastungsberechtigung auf den DBA-Nullsteuersatz vor:

- Persönliche Entlastungsberechtigung,
- Sachliche Entlastungsberechtigung,
- Escapemöglichkeit über Principal Purpose Test (PPT) oder
- Börsentest⁴.

Persönliche Entlastungsberechtigung

Die persönliche Entlastungsberechtigung setzt voraus, dass die an der ausländischen Gesellschaft beteiligte Person bei einem Direktbezug nach der gleichen (DBA-)Rechtsgrundlage entlastungsberechtigt wäre. Damit scheidet die persönliche Entlastungsberechtigung (abweichend von der alten Rechtslage) aus, sofern der mittelbare Anteilseigner in einem Drittstaat ansässig ist, was bei internationalen Konzernstrukturen häufig der Fall ist.⁵ Unklar bleibt, ob diese Verschärfung auch für den Fall der Ansässigkeit einer mittelbar beteiligten natürlichen Person im gleichen Staat mit einem geringeren DBA-Entlastungsanspruch auf den Quellensteuersatz von 15% gilt.⁶ Im Ergebnis werden die erheblich verschärften Kriterien dazu führen, dass die persönliche Entlastungsberechtigung in der Praxis im Regelfall kaum mehr Anwendung finden wird, so dass der sachlichen Entlastungsberechtigung sowie dem PPT eine umso höhere Bedeutung zukommt.

Sachliche Entlastungsberechtigung

Auch die sachliche Entlastungsberechtigung wurde zumindest in Bezug auf EU-Fälle erheblich verschärft, indem zusätzlich zur nicht näher definierten Wirtschaftstätigkeit ein wesentlicher Zusammenhang mit der Einkunftsquelle verlangt wird. Als Folge soll der blosser Bezug von Dividenden und Lizenzen im Rahmen einer passiven Beteiligungsverwaltung zukünftig keine Wirtschaftstätigkeit mehr darstellen, obwohl dies nach dem BMF⁷-Schreiben vom 4.4.2018 unter Verweis auf die (unveränderte) EuGH-Rechtsprechung bislang möglich war.⁸ Ebenso wenig soll es – entgegen der EuGH-Rechtsprechung – ausreichend sein, dass irgendwo im Ansässigkeitsstaat der Holding eine andere aktive und substanzhaltige Konzerngesellschaft vorhanden ist.⁹

Unklar bleibt auch die Auslegung des zusätzlichen Erfordernisses eines wesentlichen Zusammenhangs mit der Einkunftsquelle. Neben einer funktionalen Verflechtung soll auch eine aktive Beteiligungsverwaltung in Form einer «Führungsholding» dieses Kriterium erfüllen.¹⁰ Diese setzt voraus, dass sich die durch die ausländische Holdinggesellschaft getroffenen strategischen Führungsentscheidungen durch ihre langfristige Natur, Grundsätzlichkeit und Bedeutung für den Bestand der geleiteten Beteiligungsgesellschaft auszeichnen¹¹, beispielsweise

- Investitions- sowie Produktportfolioentscheidungen,
- Vorgaben für die Finanzierungspolitik,
- Beteiligungsbesitz/Kapitaländerungen,
- Rechtsform- und Standortwechsel,
- Führungspersonalentscheidungen,
- Festlegung von Budgets sowie
- Vertragsabschlüsse mit langfristiger Bindung.¹²

Sofern diese – zur Beweisvorsorge unbedingt schriftlich zu dokumentierenden – Kriterien erfüllt sind, ist eine Wirtschaftstätigkeit nach der Gesetzesbegründung

auch bei einer blossen Dividendenerzielung zu bejahen.

Neben dieser Verschärfung bietet die Neuregelung aber gerade in Bezug auf Drittstaaten wie die Schweiz auch Vorteile. So werden Konzernverhältnisse sowie die Verwaltung von Wirtschaftsgütern oder das Outsourcing wesentlicher Geschäftstätigkeit auf Dritte (einschl. verbundener Unternehmen) nicht mehr pauschal als schädlich angesehen, womit eine Einzelfallbetrachtung mehr in den Vordergrund rückt.¹³ Die blosser Erbringung von unterstützenden Konzerndienstleistungen soll aber nicht ausreichen.¹⁴ Zudem setzt die Wirtschaftstätigkeit weiterhin ein Mindestmass an personeller und sachlicher Ausstattung voraus.¹⁵

Escapemöglichkeit über den Principal-Purpose-Test

Sollten die Voraussetzungen der persönlichen oder sachlichen Entlastungsberechtigung nicht erfüllt sein, was zukünftig durch die Verschärfungen sehr häufig der Fall sein dürfte, sieht die Neuregelung auch für Drittstaatenfälle erstmals die Möglichkeit eines Gegenbeweises durch die Gesellschaft vor. Dieser erfordert den Nachweis,

dass die Erlangung eines steuerlichen Vorteils kein Hauptzweck der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft darstellt.

Die möglichen aussersteuerlichen Gründe können auf unternehmerischen, organisatorischen, wirtschaftlichen oder finanziellen Aspekten beruhen und sich insbesondere auch aus einem Konzernverhältnis ergeben.¹⁶ Nach der EuGH-Rechtsprechung ist es innerhalb eines wirtschaftlich aktiv tätigen Konzerns als ausreichend anzusehen, wenn aus organisatorischen und haftungsrechtlichen Gründen Gesellschaften zwischengeschaltet werden, womit auch eine passive Beteiligungsverwaltung begünstigt sein dürfte.¹⁷ Liegen insoweit genügend aussersteuerliche Gründe vor, ist der Steuervorteil automatisch kein Hauptzweck mehr.¹⁸

Ob die deutsche Finanzverwaltung diese Auslegung akzeptiert, erscheint aufgrund des sehr weit gefassten Einbezugs sämtlicher in- und ausländischer Steuervorteile¹⁹ – insbesondere auch nach unseren ersten Praxiserfahrungen mit dem BZSt²⁰ – eher fraglich. Insoweit bleibt zu hoffen, dass die Verwaltung kurzfristig ein entschärfendes Anwendungsschreiben veröffentlicht. Ansonsten bleibt nur

die Hoffnung auf eine gerichtliche Klärung durch den EuGH, die aufgrund der Nichtbeachtung der unionsrechtlichen Vorgaben durch den Gesetzgeber vorprogrammiert ist. Die EuGH-Rechtsprechung wäre im Verhältnis zur Schweiz allerdings nur anwendbar, sofern in Bezug auf Dividenden die Kapitalverkehrsfreiheit (KVF) greift (s.u.).

Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zur Schweiz?

Das Finanzgericht (FG) Köln hat zwar für den Fall einer Schweizer Holding entschieden, dass die KVF in Bezug auf § 50d Abs. 3 EStG bei Dividenden nicht anwendbar sei.²¹ Allerdings hat das FG dabei nicht beachtet, dass nach der ständigen EuGH-Rechtsprechung die KVF immer dann anwendbar ist, wenn das jeweilige Gesetz keine Mindestbeteiligungsschwelle vorsieht, was bei § 50d Abs. 3 EStG der Fall ist.²² Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof (BFH) für die vergleichbare Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung entschieden, dass die KVF einschlägig ist.²³ Die Übertragung dieser Grundsätze auf § 50d Abs. 3 EStG ist auf-



bws Graf Kanitz GmbH • Konrad-Goldmann-Straße 8 • 79100 Freiburg
+49 761 3836-0
www.bwsgk.de

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern



Gemeinsam Grenzen überwinden.

- Wirtschaftsprüfung
- Steuerberatung
- Internationales Steuerrecht
- Betriebswirtschaftliche Beratung
- Services

Ihr Partner für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung
National und International

grund der Vergleichbarkeit der Substanzanfordernisse geboten.²⁴ Im Ergebnis bleibt abzuwarten, wie der EuGH einen Drittlandsachverhalt beurteilen wird.²⁵

Für Lizenzen ist diese Rechtsprechung zwar nicht anwendbar.²⁶ Allerdings sollte dieser Nachteil vernachlässigbar sein, weil – im Gegensatz zu Dividenden – nach dem DBA auch für in der Schweiz ansässige natürliche Personen eine Quellensteuerreduzierung auf 0% im Rahmen der persönlichen Entlastungsberechtigung (s.o.) möglich sein dürfte.²⁷

Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung des Quellensteuereinbehalts

Als wesentliche Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung des Quellensteuereinbehalts bietet sich der Formwechsel einer deutschen Tochter-GmbH in eine Kommanditgesellschaft an. Dadurch werden Dividenden in nicht quellensteuerabzugspflichtige Entnahmen umqualifiziert.²⁸ Allerdings kann der Formwechsel auch zu steuerlichen Nachteilen und Liquiditätsproblemen führen.²⁹

Fallbeispiel

Eine funktionsschwache Schweizer Holding mit in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen als Gesellschafter hält Beteiligungen an operativen Schweizer und deutschen Gesellschaften ohne aktive Beteiligungsverwaltung. Eine vollumfängliche persönliche Entlastungsberechtigung für Dividenden scheidet aus, es ist allenfalls eine Verringerung auf 15% möglich (s.o.). Die sachliche Entlastungsberechtigung scheidet mangels aktiver Beteiligungsverwaltung ebenfalls aus. Ob das BZSt den Gegenbeweis unter Verweis auf organisatorische, wirtschaftliche und haftungsrechtliche Gründe akzeptiert, ist eher fraglich, weil die «Zwischenschaltung» der Holding zu einer Verringerung deutscher Quellensteuer von 15% auf den Nullsteuersatz führt und somit aus Sicht des BZSt ein als Hauptzweck anzusehender Steuervorteil vorliegen dürfte.

Im Ergebnis verbleibt eine Quellensteuerbelastung von mindestens 15%, die in der Schweiz nicht anrechenbar, sondern nur als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.³⁰ Um dies zu vermeiden, bietet sich eine aktive Beteiligungsverwaltung als Führungsholding der deutschen Gesellschaft oder deren Umwandlung in eine KG an. Ansonsten bleibt nur zu hoffen, dass die potentielle Unionsrechtswidrigkeit der

Neuregelung³¹ über die KVF auch für die Schweiz relevant sein wird (s.o.).

Sofern die Schweizer Holding auch Lizenzen bezieht, dürfte der DBA-Nullsteuersatz über die persönliche Entlastungsberechtigung der Gesellschafter anwendbar sein (s.o.).

Freistellungs- und Erstattungsverfahren werden digitalisiert

Im Rahmen der Neufassung der Anti-Treaty-Shopping-Regel wurden auch die verfahrensrechtlichen Regelungen in § 50c EStG grundlegend überarbeitet. Die wesentlichen Änderungen betreffen die Umstellung auf eine elektronische Antragstellung ab 2023, die Sonderregelungen für Lizenzvergütungen bis 5.000 € pro Jahr sowie die Beschränkung von Freistellungsbescheinigungen auf Kapitalgesellschaften als Gläubiger der Kapitalerträge.³²

Fazit

Die Neugestaltung der deutschen Anti-Treaty-Shopping-Regel wirft mangels Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung viele Fragen auf und führt trotz ihrer Orientierung an der EuGH-Rechtsprechung zu einer Verschärfung bei der persönlichen und sachlichen Entlastungsberechtigung. Demgegenüber ist aus Schweizer Sicht die Einführung eines Gegenbeweises sowie die Berücksichtigung von Outsourcingfällen und Konzernverhältnissen zu begrüßen. Ob darüber hinaus die potentielle Unionswidrigkeit über die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit zu einer weiteren Entschärfung für Dividendenbezüge, insbesondere in Bezug auf den Gegenbeweis führen wird, bleibt abzuwarten. Jedenfalls sollten entsprechende Fälle offengehalten werden.

Solange die konkrete Anwendung des Gegenbeweises unklar bleibt, lässt sich die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG verlässlich nur durch die Ausgestaltung einer Schweizer Holding mit Substanz und geschäftsleitenden Funktionen vermeiden, was nach Abschaffung des Holdingsprivilegs auch aus Schweizer Sicht unproblematisch sein dürfte.

³ Vgl. zur Altregelung des § 50d Abs. 3 EStG, Ruh, CH-D Wirtschaft 2020, 26f.

⁴ Im Gegensatz zur bisherigen Regelung sollen im Rahmen des Börsentests nach der Gesetzesbegründung zukünftig nur noch unmittelbare Anteilseigner begünstigt sein (vgl. Loose, PISStB 2021, 45, 52).

⁵ Stangl/Greinert/Siebing, Ubg 2021, 448, 455; Grotherr, DStR 2021, 1321, 1322ff. sowie zur potentiellen Unionsrechtswidrigkeit dieser Regelung, Uterhark/Nagler, DStR 2021, 762, 765 unter Verweis auf den BFH-Beschluss vom 9.6.2021 und Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 189, 192.

⁶ Schnitger/Gebhardt, DStR 2021, 289, 291, Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 189, 192. sowie zur bisherigen Regelung Ruh, CH-D Wirtschaft 2020, 26, 27.

⁷ Bundesministerium für Finanzen, Berlin.

⁸ Vgl. hierzu Schönfeld/Erdem, IStR 2021, 189, 195; Beutel/Oppel, DStR 2021, 1017, 1021 sowie Gebhardt in Kanzler, Kraft, Bäuml, u.a. - EStG, § 50d Tz. 41.

⁹ Grotherr, GmbHR 2021, 478, 485 sowie Milatz/Gieshoidt, DB 2021, 245, 248 unter Verweis auf das Urteil des FG Köln vom 23.1.2019, 2 K 1315/13, EFG 2019, 1764 (Revision beim BFH unter I R 27/19).

¹⁰ Schnitger/Gebhardt, DStR 2021, 289, 294f.

¹¹ BMF-Schreiben vom 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 Tz. 5.2.

¹² Grotherr, GmbHR 2021, 478.

¹³ Loose, PISStB 2021, 45, 50.

¹⁴ Hölscher/Voß/Zöller, ISR 2021, 156, 157.

¹⁵ Durch Outsourcing oder Rückgriff auf personelle oder sachliche Ressourcen verbundener Unternehmen ist das Mindestmass auch als erfüllt anzusehen, vgl. Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50d Abs. 3, Tz. J21-10.

¹⁶ Brandis/Heuermann/Wagner, EStG, § 50d Tz. 64h; Grotherr, DStZ 2021, 140, 146 sowie Stangl/Greinert/Siebing, Ubg 2021, 448, 465 die zu den aussersteuerlichen Kriterien auf geringere Personalkosten im Ausland, Kostensenkungen durch Synergieeffekte und Bündelung von Know-how verweisen.

¹⁷ Schnitger/Gebhardt, IStR 2021, 289, 298 sowie Hölscher/Voß/Zöller, ISR 2021, 156, 164.

¹⁸ Gebhardt in Kanzler, Kraft, Bäuml u.a. EStG, § 50d Tz. 52.

¹⁹ Brandis/Heuermann/Wagner, EStG, § 50d Tz. 64hf. sowie Stangl/Greinert/Siebing, Ubg 2021, 448, 459f.

²⁰ Bundeszentralamt für Steuern, Bonn.

²¹ FG Köln, Urteil vom 17. März 2021 – 2 K 476/77 –, juris.

²² Uterhark/Nagler, IStR 2021, 762, 765 sowie Binnewies/Mehlhaf, AG 2021, 193, 195.

²³ BFH v. 18.12.2019, DStR 2020, 2182; vgl. hierzu ausführlich Ruh, EXPERT FOCUS SPECIAL September 2021; vgl. zur Anwendung der KVF bei Dividenden auch BFH-Urteil vom 13.04.2021, I R 31/18 -, juris sowie zum Urteil der Vorinstanz FG Nürnberg Tromp/Nagler, IStR 2020, 784, 790 und Wagenblast/Sommer, IStR 2022, 197, 200.

²⁴ Binnewies/Mehlhaf, AG 2021, 193, 196 unter Verweis auf Grübel, ISR 2021, 45.

²⁵ Binnewies/Mehlhaf, AG 2021, 193, 195, die eine alternative Anwendung des Freizügigkeitsabkommens sowie eines Verständigungsverfahrens in Bezug auf die Schweiz verneinen.

²⁶ Vgl. hierzu Ruh, CH-D Wirtschaft 2020, 26, 28.

²⁷ Nach den o.g. Grundsätzen zur persönlichen Entlastungsberechtigung dürfte eine Quellensteuerverringerung auf 0% möglich sein.

²⁸ Vgl. hierzu sowie zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten in Form des «Schütt-Aus-Hol-Zurückverfahrens» sowie «Equity-to-dept-Swap» bei vor dem 09.06.2021 erteilten Freistellungsbescheinigungen, Oppermann/Gassmann, PISStB 2021, 193.

²⁹ Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Tz. 200.

³⁰ Vgl. hierzu Ruh, CH-D Wirtschaft 2020, 26, 27.

³¹ Insbesondere was die Wirtschaftstätigkeit und den Gegenbeweis anbelangt, s.o.

³² Vgl. ausführlich zu den verfahrensrechtlichen Änderungen, Hörster, NWB 2021, 1586.

¹ Vgl. zur Systematik der deutschen Quellenbesteuerung einschl. Erstattungs- und Freistellungsanträgen Ruh, CH-D Wirtschaft 2020, 26.

² Im DBA Deutschland Schweiz ist für Dividenden- und Lizenzvergütungen an Unternehmen grundsätzlich der Nullsteuersatz anwendbar.