WINFRIED RUH

HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG: UNIONSRECHTSWIDRIGKEIT IM VERHÄLTNIS ZUR SCHWEIZ?

Aktuelle Rechtsprechung und Reformansätze im Rahmen der Umsetzung der ATAD-Richtlinie der EU*

Eine in Kürze zu erwartende Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu Kapitalanlagegesellschaften dürfte für die Frage der Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz wegweisend sein. Zudem dürfte die bis Ende 2017 zu erwartende Reform zu einer Entschärfung bei Handels- und Dienstleistungsgesellschaften mit Sitz in der Schweiz führen.

1. AUSGANGSLAGE

In Zeiten der Globalisierung 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 Finanz-, als auch im Dienstleistungs- und Handelssektor bereits seit vielen Jahrzenten eng; dies gilt in zunehmendem 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 Aussensteuerrechts und den daraus resultierenden zusätzlichen (oftmals überraschenden) Steuerbelastungen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten in der Schweiz konfrontiert. Diese werden nachfolgend anhand von zwei Praxisfällen erläutert, um anschliessend – neben der Frage der Unionsrechtswidrigkeit – auch auf die geplante Reform der *Hinzurechnungsbesteuerung (HZB)* als Folge der im Juli 2016 verabschiedeten *Anti-Tax-Avoidance-Directive-EU-Richtlinie (ATAD-EU-Richtlinie)* – zur Umsetzung der BEPS-Vorgaben – einzugehen.

WINFRIED RUH, STEUERBERATER (D), FACHBERATER FÜR INTERNATIONALES STEUERRECHT, GESCHÄFTSFÜHRER, BWS GRAF KANITZ GMBH, WP- UND STB-GESELLSCHAFT, FREIBURG I. BR./D

2. ANWENDUNGSBEREICH UND SYSTEMATIK DER DEUTSCHEN HZB

Bereits 1972 hat der deutsche Gesetzgeber erkannt, dass die einfachste Form für Unternehmen, 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 bis 14 im *Aussensteuergesetz (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 bis zu 1%, wenn es sich dabei um Beteiligungen an vermögensverwaltenden Gesellschaften handelt (§ 7 Abs. 6 AStG); → *niedrige Ertragssteuerbelastung* der ausländischen Beteiligungsgesellschaft mit weniger als 25% (§ 8 Abs. 3 AStG); → Ausübung einer sogenannten «*passiven Tätigkeit*» bzw. Nichterfüllung 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-, Bezirks-, Gemeinde- und Kirchensteuer miteinzubeziehen. Die Voraussetzung der «Niedrigbesteuerung» wird aktuell in allen Kantonen der Schweiz erfüllt. Im internationalen Vergleich ist die deutsche *Niedrigbesteuerungsquote* von 25% entschieden zu hoch, so dass hier ein dringender Anpassungsbedarf besteht [1].

Im Zentrum des Anwendungsbereichs 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 aussensteuerrechtlich als

unbedenklich anerkannt werden, sind unzureichend und im Hinblick auf moderne Formen unternehmerischer Aktivitäten veraltet formuliert. Dies führt dazu, dass oftmals betriebswirtschaftlich sinnvolle Strukturen, bei denen ein Transfer von Steuersubstrat lediglich einen unvermeidlichen Reflex darstellt, als schädliche «passive» Tätigkeiten 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 Wirtschaftsjahrs, d. h. im folgenden (Feststellungs-)Jahr den inländischen (deutschen) Gesellschaftern als fiktive Dividende zugeflossen. Auf diese bei der deutschen Besteuerung hinzugerechneten fiktiven Dividenden findet jedoch das (steuermindernde) *Teileinkünfteverfahren* [2] (bzw. der Abgeltungssteuersatz von 25% [3]) sowie *§ 8b Körperschaftsteuergesetz (KStG)* [4] *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 [5]. Die bei der ausländischen Gesellschaft bereits entstandene Ertragssteuer kann nur im Wirtschaftsjahr der Zahlung auf Antrag auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden, nicht aber auf die Gewerbesteuer [6].

2.1 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 Person [7] die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern verschafft. Derartige Geschäftsabläufe sind in der Praxis jedoch 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 sogenannten «*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:

a) Unterhaltung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs;
b) Teilnahme der ausländischen Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sowie
c) keine Mitwirkung der inländischen Gesellschafter bei der Handelstätigkeit (kein schädlicher Mitwirkungsgegenstand).

Während die Voraussetzungen zu a) und b) im Regelfall erfüllt sein werden, bereitet in der Praxis die Vermeidung der schädlichen Mitwirkung 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 Unterstützungsleistungen (z. B. EDV, Rechnungswesen, rechtliche und steuerliche Beratung) durch «schädliche» inländische Personen i. S. d. § 7 AStG übernommen werden [8].

Nach Auffassung der deutschen *Finanzverwaltung* [9] stellt 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 dürfen. Demgegenüber wird jedoch die Leitung des Vertretereinsatzes 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 Mitwirkungstatbestands 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. Dies hat zur Folge, dass der nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermittelnde Gewinn der CH-Vertriebsgesellschaft im folgenden Wirtschaftsjahr als an die deutsche Muttergesellschaft ausgeschüttet gilt. Sofern es sich bei dieser um eine Kapitalgesellschaft handelt, unterliegt der Gewinn vor Ertragssteuern bei dieser (nochmals) vollumfänglich der Körperschaft- und Gewerbesteuer in Höhe von ca. 30% ohne Anwendung der 95%igen Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG i. V. m. Abs. 3 KStG. Zwar ist eine Anrechnung der Schweizer Ertragssteuern auf die deutsche Körperschaft-

steuer grundsätzlich möglich, allerdings nur insoweit, als diese im jeweiligen Wirtschaftsjahr der CH-Vertriebsgesellschaft auch tatsächlich bezahlt wurden [10].

2.2 Fallbeispiel 2: Dienstleistungserbringung durch in Deutschland ansässigen Gesellschafter. Der in Deutschland wohnhafte D gründet im Jahr 01 als alleiniger Anteilseigner die S GmbH mit Sitz in Zürich, die ausschliesslich Dienstleistungen im Softwarebereich unter Mitwirkung von D erbringt, der als einziger Geschäftsführer fungiert. Im Gründungsjahr 01 wird aufgrund eines Grossauftrags ein Gewinn vor Ertragssteuern in Höhe von CHF 150 000 (EUR 140 000) nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften erzielt, der einer Schweizer Ertragssteuerbelastung von rund 21,1% = CHF 31 675 (EUR 29 600) unterliegt, die vollumfänglich erst im Wirtschaftsjahr 02 bezahlt wird. Im Wirtschaftsjahr 02 beträgt der Gewinn aufgrund ausbleibender Aufträge nur noch CHF 1250 (EUR 1150).

Die S GmbH unterliegt als Zwischengesellschaft der HZB, weil der schädliche Bedientatbestand für Dienstleistungen gemäss § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG erfüllt ist. Der Gewinn der S GmbH in Höhe von EUR 140 000 unterliegt bei D erst im nachfolgenden (Feststellungs-)Jahr 02 als fiktive Dividende der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Tarifbegünstigung mit einer Einkommenssteuer von 44,31% = EUR 62 050 [11]. Die Schweizer Ertragssteuern sind mangels Zahlung im Wirtschaftsjahr 01 nicht bereits im (Feststellungs-)Jahr 02, sondern erst im (Feststellungs-)Jahr 03 auf die fiktive Dividende des Wirtschaftsjahrs 02 in Höhe von EUR 1150 anrechenbar. Dies hat zur Folge, dass die Anrechnung weitgehend ins Leere läuft. Ein Antrag auf billigkeitshalber Anrechnung der Schweizer Ertragssteuern bereits im (Feststellungs-)Jahr 02 gemäss § 163 S. 2 Abgabenordnung (AO) [12] wird vom Finanzamt abgelehnt, sodass sich die *Gesamtsteuerbelastung* des Gewinns der S GmbH für das Wirtschaftsjahr 01 auf EUR 91 650 = 65,5% beläuft.

3. VERMEIDUNG DER HZB 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 vergleichbaren – britische HZB insoweit als europarechtswidrig einzustufen ist, als sie dem Steuerpflichtigen keinen Gegenbeweis dergestalt 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. Dabei muss das Personal so qualifiziert sein, dass es die Aufgaben der Gesellschaft eigenverantwortlich und selbstständig erfüllen kann [13].

Der deutsche Gesetzgeber hat diese Rechtsprechung durch die Einführung des sogenannten Motivtests in § 8 Abs. 2 AStG im Jahressteuergesetz 2008 in nationales Recht umgesetzt. Allerdings ist davon auszugehen, dass diese Regelung nicht vollumfänglich in Einklang mit dem EU-Recht steht, u. a. weil zu hohe Anforderungen an die wirtschaftliche Tätigkeit gestellt werden und zudem bei nahestehenden Personen eine Wertschöpfung verlangt wird [14]. Entgegen der ursprünglichen Intention wurde die Anwendung des Motivtests 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 (was wiederum auf das EWR-Mitglied Liechtenstein abzielte).

4. ANWENDUNG DES MOTIVTESTS AUCH IM VERHÄLTNIS ZUM DRITTSTAAT SCHWEIZ ÜBER VERSTOSS GEGEN DIE KAPITALVERKEHRSFREIHEIT?

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, die – entgegen einer Minderheitsmeinung – nicht von der Niederlassungsfreiheit verdrängt wird [15]. Der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit 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 HZB im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2001 grundlegend neu konzipiert wurde [16]. Ebenso wenig scheitert 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 *Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)* Schweiz-Deutschland Ende 2011 Auskünfte im Rahmen der grossen Auskunftsklausel erteilt. Aber auch für Zeiträume vor Inkrafttreten des revidierten DBA verhindert das Amtshilfeerfordernis nicht die Anwendung des Motivtests, sofern der Steuerpflichtige selbst Beweismittel für die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit vorlegt [17].

Im Einklang mit dieser Auffassung hat das *Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg* im Beschluss vom 12. 8. 2015 Zweifel an der Vereinbarkeit des Motivtests mit der Kapitalverkehrsfreiheit geäussert und hält eine höchstrichterliche Klärung der Unionsrechtswidrigkeit der HZB auch im Verhältnis zu Drittstaaten durch den EuGH für geboten [18]. Abweichend hierzu hatte das FG *Münster* im Urteil vom 30. 10. 2014 einen Verstoss gegen die Kapitalverkehrsfreiheit für einen Urteilsfall mit Bezug zur Schweiz verneint [19]. Allerdings hatte sich das FG Münster mit der herrschenden Literaturauffassung nicht weiter auseinandergesetzt und lediglich auf die – im Streitfall noch nicht mögliche – Amtshilfe mit der Schweiz verwiesen. Der *Bundesfinanzhof (BFH)* wird im Revisionsverfahren Gelegenheit zur Klärung dieser Rechtsfragen haben, wobei eine Entscheidung oder (wahrscheinlicher) ein Vorlagebeschluss an den EuGH nicht mehr für 2017 zu erwarten ist [20].

5. AKTUELLER VORLAGEBESCHLUSS DES BFH AN DEN EUGH ZU KAPITALANLAGEGESELLSCHAFTEN

Der BFH hat dem EuGH mit Beschluss vom 12. 10. 2016 die Frage vorgelegt, ob die Regelungen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung für Kapitalanlagegesellschaften im

Drittstaatenfall (hier: Schweiz) mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sind [21]. Zwar betrifft dieser Streitfall die Regelungen für Kapitalanlagegesellschaften nach § 7 Abs. 6 AStG mit einer Mindestbeteiligungsquote von nur 1% (anstelle der üblichen 50%), womit die Hürden für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit deutlich niedriger liegen dürften. Gleichwohl sollte die Entscheidung des EuGH für die klassischen Hinzurechnungsbesteuerungsfälle in Form von Handels- und Dienstleistungsgesellschaften auch Erkenntnisse in Bezug auf die Anwendung der oben genannten «Stand-Still»-Regelung sowie zur Auslegung der wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. der Rechtsprechung in der Rs. Cadbury Schweppes bringen [22]. Zumindest verneint der BFH in seinem Vorlagebeschluss einerseits die Verdrängung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Niederlassungsfreiheit und andererseits die Anwendung der «Stand-Still»-Regelung [23]. Ob mit der EuGH-Entscheidung zu Kapitalanlagegesellschaften allerdings alle oben genannten Rechtsfragen zu den klassischen Hinzurechnungsbesteuerungsfällen in Drittlandsfällen geklärt werden, ist zu bezweifeln, sodass eine neuerliche Vorlage an den EuGH durch den BFH wahrscheinlich ist.

6. ALTERNATIVER VERSTOSS GEGEN DAS FREIZÜGIGKEITSABKOMMEN?

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 Urteilen vom 28. 2. 2013 in der Rs. *Ettwein* (Az. C-425/11) sowie vom 21. 9. 2016 in der Rs. *Radgen* (Az. C-487/15) entschieden, dass das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 15 Abs. 1 des *Freizügigkeitsabkommens* auch im Steuerrecht anzuwenden ist. Damit wird der Spielraum des Gesetzgebers, mögliche Verletzungen des Freizügigkeitsabkommens zu rechtfertigen, deutlich eingeschränkt [24]. Im Ergebnis haben auch von der HZB mit Schweizer Kapitalgesellschaften erfasste Steuerpflichtige die Möglichkeit, deren Anwendung unter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit zu vermeiden, sofern der Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht werden kann [25].

7. POTENTIELLE VERFASSUNGSWIDRIGKEIT DER HZB

Neben der potentiellen Europarechtswidrigkeit im Verhältnis zu Drittstaaten wie die Schweiz bestehen auch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung der HZB. 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 scheitert zumindest in Drittstaatenfällen am Fehlen einer hinreichenden Entlastungsmöglichkeit, sodass im Ergebnis die HZB im Verhältnis zur Schweiz als verfassungswidrig angesehen werden kann [26]. Die Frage der Verfassungswidrigkeit ist auch Gegenstand des oben genannten Revisionsverfahrens beim BFH zum Urteil des FG Münster vom 30. 10. 2014 [27].

8. REFORM DER HZB AUFGRUND DER ANTISTEUERVERMEIDUNGSRICHTLINIE DER EU (ATAD)

Zur Umsetzung der BEPS-Empfehlungen der OECD hat die EU in der Rekordzeit von nur sieben Monaten am 12. 7. 2016 in Form der ATAD eine Richtlinie verabschiedet, mit der Steuervermeidungspraktiken im Unternehmensbereich in der EU wirksamer begegnet werden soll. Diese – auf EU-Ebene erstmals auf direkte Steuern abzielende – Anti-Steuervermeidungsrichtlinie sieht Mindeststandards u. a. für die HZB vor, deren Umsetzung in nationales Recht bis zum 1. 1. 2019 erfolgen muss. Zwar liegen diese *Mindeststandards* deutlich unter den Vorgaben der deutschen HZB. Gleichwohl ist aber davon auszugehen, dass zur Vermeidung von unerwünschten Wettbewerbsverzerrungen und uneinheitlichen Regelungen innerhalb der EU die überschiessende Wirkung der deutschen HZB auf das erforderliche Mass zurückzuführen ist, das zu einer wirksamen Missbrauchsbekämpfung

notwendig ist. Dies vor dem Hintergrund, dass der Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG ein Relikt aus dem vergangenen Jahrhundert darstellt und auch die schädlichen Mitwirkungstatbestände besonders aus der Zeit gefallen sind [28].

Diese Auffassung wird grundsätzlich auch von Vertretern der Finanzverwaltung geteilt, die auf Seminarveranstaltungen insbesondere eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze sowie eine Überarbeitung des Aktivitätskatalogs für notwendig erachten. Zu der damit verbundenen Reform der HZB hat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die *spätestens zum Ende dieses Jahres* einen *Reformentwurf* für die HZB vorlegen soll. Dieser kann dem Vernehmen nach wie folgt aussehen [29]:
→ Anpassung der Beteiligungsvoraussetzungen; → *Überarbeitung* des schädlichen *Tätigkeitskatalogs* des § 8 Abs. 1 AStG mit der Folge, dass sowohl die Dienstleistungserbringung als auch der Handel nicht mehr als schädliche Tätigkeiten anzusehen sind; → *Absenkung der Niedrigbesteuerungsquote,* wobei von Werten zwischen 15% und 21% die Rede ist; → (verschärfende) Einbeziehung von Dividenden und Lizenzen in die HZB sowie → Entschärfung bei Kapitalanlagegesellschaften.

Es bleibt zu hoffen, dass im Rahmen dieser Reform auch das für die Praxis besonders ärgerliche Problem der Doppelbesteuerung mit Belastungen von bis zu 65% (vgl. hierzu das Fallbeispiel 2) einer Lösung zugeführt wird [30].

9. FAZIT

Die ausgewählten Fallbeispiele in diesem Aufsatz zeigen nur einen Teil der Einschränkungen der deutschen HZB bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen Deutschland und der Schweiz. Durch die restriktiven Regelungen der HZB werden wirtschaftlich sinnvolle Gestaltungen und Umstrukturierungen erfasst, weil die (veralteten und überzogenen) Einschränkungen des Aktivitätskatalogs dazu führen, dass in der Schweiz aktiv tätige Gesellschaften als passiv (und damit für die Anwendung der HZB als schädlich) qualifiziert werden.

Die durch den EuGH erzwungene Einführung des Motivtests für EU- und EWR-Staaten für tatsächlich wirtschaftlich tätige Gesellschaften hat für diejenigen EU-Mitgliedstaaten, die den Charakter einer Niedrigbesteuerung aufweisen, die Schranken des Aktivitätskatalogs entschärft. Allerdings gilt der Motivtest nicht im Verhältnis zu Drittstaaten mit der Folge, dass wirtschaftliche Tätigkeiten in der Schweiz weiterhin durch die HZB diskriminiert werden. Es sprechen jedoch gute Gründe dafür, dass diese *Diskriminierung* über die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit von der Rechtsprechung als *unionsrechtswidrig* auch im Verhältnis zu Drittstaaten wie die Schweiz eingestuft wird. Natürliche Personen können sich zudem auf das Freizügigkeitsabkommen berufen.

Eine weitere *Entschärfung* ist kurzfristig *durch die anstehende Reform* der HZB im Rahmen der Umsetzung der ATAD-EU-Richtlinie zu erwarten, die dem Vernehmen nach dazu führen soll, dass bei der HZB «kein Stein auf dem anderen bleiben soll» [31]. Die Reform dürfte zu einer Absenkung der – im internationalen Vergleich deutlich zu hohen – Niedrigbesteuerungsquote von 25% einerseits sowie zur Behandlung von Handels- und Dienstleistungsgesellschaften als (unschädliche) aktive Tätigkeiten andererseits führen. Im Übrigen dürfte die kurzfristig zu erwartende EuGH-Entscheidung zur Unionsrechtswidrigkeit der HZB in Bezug auf Kapitalanlagegesellschaften nicht ohne Einfluss auf die ATAD und damit auch auf die nationale Reform der HZB bleiben [32]. ■

Anmerkungen: *Aufsatz verfasst unter Mitwirkung der Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner, Schwyz/SZ. Die BWS Graf Kanitz GmbH und die Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner sind Mitglied der «Geneva Group International» (GGI), einem internationalen Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmen, Unternehmensberatern und Rechtsanwaltskanzleien. **1)** Vgl. Mattern/Özkan/Prusko, IStR 2017, Heft 7/2017, II–V, die hierzu auf die deutlich niedrigeren Vorgaben der ATAD-EU-Richtlinie verweisen. **2)** § 3 Nr. 40 Einkommensteuergesetz (EStG, 40%ige Steuerfreiheit). **3)** § 32d Abs. 1 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 EStG. **4)** Steuerfreistellung von 95% der Dividende gem. § 8b Abs. 1 i. V. m. § 8b Abs. 3 KStG. **5)** Vgl. Gesetzesänderung im BEPS 1-Gesetz als Reaktion auf die gegenteilige BFH-Rechtsprechung v. 11. 3. 2015, I R 10/14 BStBl. II,2015, S 1049 sowie hierzu Scheffler, ISR 2017, S. 63. **6)** Vgl. § 12 Abs. 1 AStG i. V. m. § 10 Abs. 1 AStG. **7)** Eine (natürliche oder juristische) Person, die an dem steuerpflichtigen Unternehmen zu mindestens 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder als dritte Person sowohl auf den Steuerpflichtigen als auch auf eine nahestehende Person beherrschenden Einfluss ausüben kann. **8)** Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (FWBS), AStG, § 8 Rz. 147 ff. **9)** Vgl. BMF-Schreiben v. 14. 05. 2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 8.1.4.3. **10)** Vgl. zur Steueranrechnung von CH-Steuern ausführlich das nachfolgende Fallbeispiel 2. **11)** 42% Einkommensteuer zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag. **12)** Vgl. Sonntag in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 12 Tz. 11 sowie Edelmann in Kraft, AStG, § 12 Tz. 18. **13)** Vgl. Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2017, Tz. 13.148. **14)** Vgl. Reiche in Haase, AStG/DBA, 4. Auflage, § 8 AStG, Tz. 134 sowie Lehfeldt in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 8 AStG, Tz. 182.14. **15)** Vgl. Wassermeyer a.a.O. Vor §§ 7–14, Tz. 33; Schönfeld, IStR 2016, S. 416, 417 sowie Schön, IStR-Beihefter 2013, S. 3, 8 f. **16)** Vgl. Schönfeld, IStR 2016, S. 416, 417; Schön, IStR-Beihefter 2013, S. 3, 20 m. w. N.; Köhler in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften Tz. 55; Vogt, in Blümich, AStG, Vorbemerkungen zu den §§ 7 bis 14 AStG Tz. 99 m. w. N. **17)** Vgl. Schönfeld, IStR 2016, S. 416, 418; Vogt, in Blümich, AStG, Vorbemerkungen zu den §§ 7 bis 14 AStG, Tz. 100; Reiche, in Haase, Ast/DBAG § 8 AStG Tz. 146 sowie Schön, IStR-Beihefter 2013, S. 3, 22. **18)** Az. 3 V 4193/13, EFG 2016, S. 17; vgl. hierzu Ruh/Ottstadt, IWB 2016, S. 184. **19)** Az. 2 K 6 18/11, EFG 2015, S. 351; vgl. hierzu Ruh/Ottstadt, IWB 2016, S. 184, 187. **20)** Az. Revisionsverfahren I R 78/14. **21)** Az. des BFH: I R 80/14, BFH-NV 2017, S. 636. **22)** Vgl. hierzu Köhler a.a.O. Tz. 55.1. **23)** Vgl. hierzu Kraft, NWB 2017, S. 910, der auf die SECIL-Entscheidung des EuGH vom 24. 11. 2016 – Rs. C-464/14 verweist, bei der eine Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit sogar für den Fall einer tatsächlichen Beteiligung von 98,72% bejaht wurde. **24)** Vgl. Clore/Vogel, DB 2013, S. 1142, 1144 sowie Kubaile, PIStR 2014, S. 96, 98. **25)** Vgl. Wassermeyer a.a.O., Vor §§ 7–14, Tz. 34 sowie Reiche, in Haase, AStG/DBA § 8 AStG Tz. 138 ff. **26)** Vgl. Waldhoff/Grefrath, IStR 2013, S. 477; Maciejewski, IStR 2013, S. 449 sowie Vogt in Blümich, Vorbemerkungen zu den §§ 7 bis 14 AStG, Tz. 60. **27)** Vgl. Ruh/Ottstadt, IWB 2016, S. 184, 189 ff. **28)** Vgl. Haase, Hinzurechnungsbesteuerung – Quo vadis?, BB 2017, Heft 18, S. I; Mattern/Özkan/Prusko, IStR 2017, Heft 7/2017, II–V; Müller/Wohlhöfer, IWB 2017, S. 665 sowie Linn, IStR 2016, S. 645. **29)** Vgl. Rupp, Seminarskript Steuerberaterkammer Südbaden vom 24. 3. 2017, Kapitel 1 «Überblick zu BEPS Umsetzung». **30)** Vgl. hierzu Ruh/Ottstadt, IWB 2016, S. 184, 192 unter Verweis auf Radmanesh, IStR 2015, S. 895, 900, die als Vertreterin der Finanzverwaltung eine umfassende Vermeidung von Doppelbesteuerungen befürwortet. **31)** Vgl. Haase, Hinzurechnungsbesteuerung – Quo vadis?, BB 2017, Heft 18, S. I. **32)** Vgl. Kraft, IStR 2017, S. 316, 329.