bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Hinzurechnungsbesteuerung:

Fallstricke in der Unternehmenspraxis sowie aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Gesetzgebung

Rechts- und Steuerkreis der Handelskammer Deutschland-Schweiz, Zürich

6. November 2019

Winfried Ruh
Steuerberater
Fachberater für Internationales Steuerrecht

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Hinzurechnungsbesteuerung

Gliederung

I. Überblick
II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung mit Fallbeispielen
III. Aktuelle Rechtsprechung
IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

I. Überblick

Vorrangige Klärung Ort der Geschäftsleitung - Risiko der Verlagerung ins Inland

- Ort der Geschäftsleitung = Ort, an dem der **für die Geschäftsführung maßgebende Wille** mit einer bestimmten Regelmäßigkeit **gebildet wird** und die entsprechenden dauerhaft **für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet** werden
- **unbeschränkte Ertragssteuerpflicht** im Inland knüpft an den **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** gem. § 10 AO an (entspricht im Wesentlichen dem Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung gem. Art. 4 Abs. 8 DBA CH-D).
- nicht relevant: Ort, an dem die angeordneten Maßnahmen ausgeführt werden.
- Geschäftsführung = gewöhnlich anfallende Entscheidungen für den normalen Geschäftsbetrieb

Folge: Besteuerung der Einkünfte der Tochtergesellschaft in D, wenn der Ort der Geschäftsleitung sich in D befindet. Ggf. Besteuerung des auf die CH-Betriebsstätte entfallenden Betriebsstättengewinns in CH mit Freistellung in D, sofern eine abkommensrechtliche CH-Betriebsstätte nachgewiesen werden kann

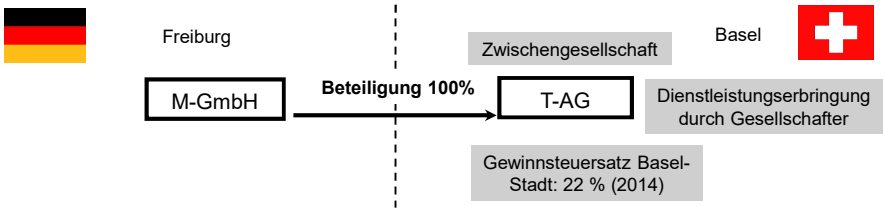
bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

I. Überblick

Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) - Voraussetzungen

Die Tochtergesellschaft ist unter folgenden kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen eine schädliche „**Zwischengesellschaft**“:

- „Deutschbeherrschung“: Beteiligung inländischer Steuerpflichtiger > 50 %,
- Ansässigkeit im Niedrigsteuerland (Ertragsteuern < 25 %) sowie
- Erzielung sog. „passiver Einkünfte“.



Rechtsfolge: fiktive Gewinnausschüttung im Folgejahr ohne Anwendung Steuerbefreiung für Dividenden unter Anrechnung der im Wirtschaftsjahr entrichteten CH-Steuern auf die ESt/KSt, aktuell keine Anrechnung auf die GewSt
Kein Abkommensschutz, da einseitiges deutsches Treaty Override

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Deutschbeherrschung - Beteiligung > 50 %

- Zeitpunkt für die Prüfung der Mehrheitsbeteiligung ist das **Ende des Wirtschaftsjahres**
- unterjährige Beteiligung ist irrelevant

Mehrheitsbeteiligung, wenn

- **unbeschränkt Steuerpflichtige**
- **alleine oder zusammen mit Personen im Sinne des § 2 AStG (sog. Wegzügler)**
- **mehr als 50 %**
- **des Gesellschaftskapitals <u>oder</u> der Stimmrechte**
- **unmittelbar oder mittelbar halten.**

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Niedrigbesteuerung

- Ertragssteuerbelastung der ausländischen Einkünfte der Gesellschaft **< 25 %.**
- Ermittlung der Steuerbelastung nach den **Grundsätzen des deutschen Steuerrechts.**
- Ermittlung der Ertragssteuerbelastung durch Gegenüberstellung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte mit den von der ausländischen Gesellschaft hierauf entrichteten ausländischen Steuern.

- Neben den klassischen Niedrigsteuerstaaten (**Schweiz**, **osteuropäische Staaten**, Hongkong/sonstige „Steueroasen“) erfüllen mittlerweile auch viele EU-Staaten (z.B. **UK**, Niederlande oder skandinavische EU-Staaten) sowie seit der Steuerreform 2018 insbesondere auch die **USA** diesen schädlichen Tatbestand.
- Eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsquote ist dringend geboten!

Folge: deutliche Ausweitung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Niedrigbesteuerung – Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht

M-GmbH → T-AG

Gewinn* T AG: TEUR 130
* nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts

Abschreibung PKW: TEUR 20

Ermittlung der Ertragsteuerbelastung:
Zwischeneinkünfte: TEUR 130
entrichtete Steuern: TEUR 26
Steuersatz: 20 % < 25 %

Gewinn* T AG: TEUR 100
* nach den Grundsätzen des Schweizer Steuerrechts

Abschreibung PKW: TEUR 50

Steuersatz: 26 % > 25 %
entrichtete Steuern: TEUR 26

Ermittlung der Ertragsteuerbelastung durch Gegenüberstellung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte und den von der ausländischen Gesellschaft **entrichteten** Steuern.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Übersicht Gewinnsteuerbelastungen für Kapitalgesellschaften in der Schweiz (2015)

Kantone			Nominalsätze		Steuerfüsse		Total	Total	ETR einzeln		ETR kombiniert		
			Bund	Kanton (max)	Kanton	Gemeinde	Kanton	Bund u. Kanton	Bund	Kanton	Bund	Kanton	gesamt
AG	Aarau		8.50 %	9.00 %	114.00 %	50.00 %	14.76 %	23.26 %	7.83 %	12.86 %	6.90 %	11.97 %	18.87 %
AI	Appenzell	(a)	8.50 %	8.00 %	100.00 %	0.00 %	8.00 %	16.50 %	7.83 %	7.41 %	7.30 %	6.87 %	14.16 %
AR	Herisau	(a)	8.50 %	6.00 %	100.00 %	0.00 %	6.00 %	14.50 %	7.83 %	5.66 %	7.42 %	5.24 %	12.66 %
BE	Bern		8.50 %	4.00 %	306.00 %	173.19 %	19.17 %	27.67 %	7.83 %	16.08 %	6.66 %	15.01 %	21.67 %
BL	Liestal	(b)	8.50 %	12.00 %	105.00 %	5.00 %	17.60 %	26.10 %	7.83 %	14.97 %	6.74 %	13.96 %	20.70 %
BS	Basel	(a)	8.50 %	20.00 %	100.00 %	0.00 %	20.00 %	28.50 %	7.83 %	16.67 %	6.61 %	15.56 %	22.18 %
FR	Fribourg		8.50 %	8.50 %	100.00 %	91.60 %	16.29 %	24.79 %	7.83 %	14.01 %	6.81 %	13.05 %	19.86 %
GE	Genève		8.50 %	10.00 %	188.50 %	45.30 %	23.38 %	31.88 %	7.83 %	18.95 %	6.45 %	17.73 %	24.17 %
GL	Glarus		8.50 %	8.00 %	55.00 %	71.71 %	10.14 %	18.64 %	7.83 %	9.20 %	7.16 %	8.54 %	15.70 %
GR	Chur		8.50 %	5.50 %	100.00 %	109.50 %	11.52 %	20.02 %	7.83 %	10.33 %	7.08 %	9.60 %	16.68 %
JU	Délémont		8.50 %	3.56 %	285.00 %	218.09 %	17.91 %	26.41 %	7.83 %	15.19 %	6.72 %	14.17 %	20.89 %
LU	Luzern		8.50 %	1.50 %	170.00 %	200.00 %	5.55 %	14.05 %	7.83 %	5.26 %	7.45 %	4.87 %	12.32 %
NE	Neuenburg		8.50 %	7.00 %	100.00 %	100.00 %	14.00 %	22.50 %	7.83 %	12.28 %	6.94 %	11.43 %	18.37 %
NW	Stans	(a)	8.50 %	6.00 %	100.00 %	0.00 %	6.00 %	14.50 %	7.83 %	5.66 %	7.42 %	5.24 %	12.66 %
OW	Sarnen	(a)	8.50 %	6.00 %	100.00 %	0.00 %	6.00 %	14.50 %	7.83 %	5.66 %	7.42 %	5.24 %	12.66 %
SG	St. Gallen		8.50 %	3.75 %	100.00 %	235.00 %	12.56 %	21.06 %	7.83 %	11.16 %	7.02 %	10.38 %	17.40 %
SH	Schaffhausen		8.50 %	5.00 %	112.00 %	98.00 %	10.50 %	19.00 %	7.83 %	9.50 %	7.14 %	8.82 %	15.97 %
SO	Solothurn		8.50 %	8.50 %	104.00 %	115.00 %	18.62 %	27.12 %	7.83 %	15.69 %	6.69 %	14.64 %	21.33 %
SZ	Schwyz		8.50 %	2.25 %	120.00 %	243.14 %	8.17 %	16.67 %	7.83 %	7.55 %	7.29 %	7.00 %	14.29 %
TG	Frauenfeld		8.50 %	4.00 %	117.00 %	162.00 %	11.16 %	19.66 %	7.83 %	10.04 %	7.10 %	9.33 %	16.43 %
TI	Bellinzona		8.50 %	9.00 %	100.00 %	95.00 %	17.55 %	26.05 %	7.83 %	14.93 %	6.74 %	13.92 %	20.67 %
UR	Altdorf	(b)	8.50 %	4.20 %	100.00 %	5.0982 %	9.30 %	17.80 %	7.83 %	8.51 %	7.22 %	7.89 %	15.11 %
VD	Lausanne		8.50 %	9.00 %	154.50 %	79.00 %	21.02 %	29.52 %	7.83 %	17.37 %	6.56 %	16.23 %	22.79 %
VS	Sion	(c)	8.50 %	9.50 %	100.00 %	100.00 %	19.00 %	27.50 %	7.83 %	15.97 %	6.67 %	14.90 %	21.57 %
ZG	Zug		8.50 %	5.75 %	82.00 %	67.59 %	8.60 %	17.10 %	7.83 %	7.92 %	7.26 %	7.35 %	14.60 %
ZH	Zürich		8.50 %	8.00 %	100.00 %	129.01 %	18.32 %	26.82 %	7.83 %	15.48 %	6.70 %	14.45 %	21.15 %

(a) Keine Steuerfüsse auf Gemeindeebene
(b) Berechnung der Gemeindesteuer unabhängig von Kantonssteuer, d. h. 5 % resp 5.1382 % der Reingewinns
(c) ohne Kirchensteuern (die meisten Gemeinden im Kanton Wallis erheben keine separate Kirchensteuer)

Quelle: Kubaile/Suter, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, 3. Auflage

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Schädliche passive Einkünfte gemäß § 8 AStG

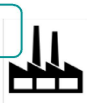
Aktive Einkünfte ≠ **Passive Einkünfte**

ausländische Gesellschaft leistet einen wesentlichen Beitrag zur wirtschaftlichen Wertschöpfung

↓

~~Hinzurechnungsbesteuerung~~

Bsp.: Produktion



ausländische Gesellschaft leistet **KEINEN** wesentlichen Beitrag zur wirtschaftlichen Wertschöpfung

↓

Hinzurechnungsbesteuerung ✓

Bsp.: Dienstleistungen mit Bedientatbestand

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte – „klassische“ Produktion stets aktive Tätigkeit

- immer aktive Tätigkeit, wenn von echter **Be- und Verarbeitung** auszugehen ist
- Be- und Verarbeitung: **Es entstehen Gegenstände**, die mit dem verarbeiteten Stoff nicht mehr identisch sind.
- **Beispiele**:

  a) Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen

  b) Erzeugung von Energie, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen

  c) Veräußerung des für die Be- und Verarbeitung eingesetzten Vermögens
- keine Produktion, wenn nur geringfügige Behandlung
- Beispiele: Kennzeichnen, Umpacken, Füllen, Sortieren

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte – Einstufung Softwareerstellung und Vertrieb als „Produktion“?

- Software ist mangels Sacheigenschaft **kein körperlicher Gegenstand**, der be- oder verarbeitet wird, vielmehr steht für den Käufer der **geistige Gehalt der Software** im Vordergrund.
- In der Literatur wird aber (teilweise) unter Berufung auf das Zivilrecht die Auffassung vertreten, dass die **Erstellung von Standard- und Systemsoftware als aktive Tätigkeit** anzusehen ist, weil für den Anwender die **Fähigkeit** im Vordergrund steht, **bestimmte IT-Aufgaben zu lösen**.
- Demgegenüber geht die wohl **überwiegende Meinung** unter Berufung auf (ältere) BFH-Rechtsprechung davon aus, dass es sich bei der Erstellung und Überlassung von Standardsoftware um die **Überlassung von Nutzungsrechten** handelt, die im Rahmen der HZB als „Vermietung“ anzusehen ist, bei welcher der Mitwirkungstatbestand greift.
- Die Erstellung von **Individual- oder Anwendersoftware** ist aufgrund des Dienstleistungscharakters als **Dienstleistung** anzusehen, für die der Bedientatbestand anwendbar ist.

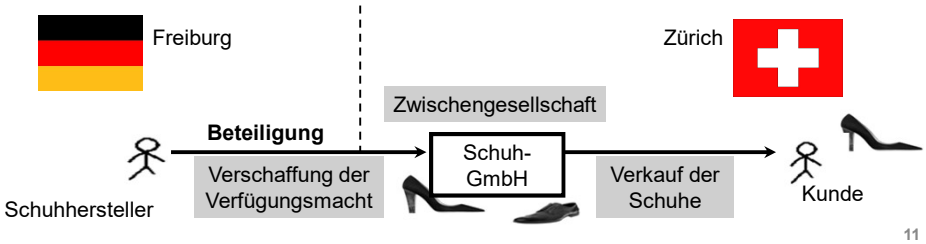
➡ Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Einstufung der Softwareerstellung und -vertrieb als aktive Tätigkeit mit/ohne Anwendung Bedien- oder Mitwirkungstatbestand

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte - Besonderheiten beim Handel

- Einstufung Handelstätigkeit als „passiv“, sofern der **inländische Beteiligte** (oder eine nahestehende Person) der CH-Gesellschaft die **Verfügungsmacht** über die gehandelten Güter/Waren **verschafft** (oder umgekehrt bei Einkaufsgesellschaft) **und kein Funktionsnachweis** der CH-Gesellschaft möglich ist.
- **Insbesondere Erfassung des folgenden (Vertriebs-)Falls:**
  - Inländischer Warenhersteller verkauft seine Waren nicht direkt an die Kunden,
  - sondern erst an die CH-Vertriebs-Tochtergesellschaft,
  - die die Waren in Ihrem Namen an die Kunden weiterliefert.
- **Verschaffung der Verfügungsmacht** maßgebend, nicht die Lieferung (Erfassung Reihengeschäfte)



bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

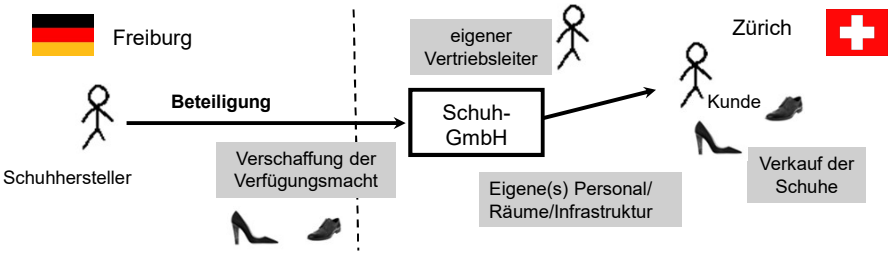
II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte - Handel: Aktive Tätigkeit setzt Funktionsnachweis voraus

Die ausländische Gesellschaft (hier: Schuh-GmbH) muss …

- … einen in kaufmännischer Weise eingerichteten (Handels-)Geschäftsbetrieb besitzen,
- … am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und
- … die Handels-Kernfunktionen **ohne** Mitwirkung eines inländischen Steuerpflichtigen ausführen (Kontrollfunktionen/verwaltungsbezogene Unterstützung einschl. Marketing sind unschädlich, Übernahme Finanzierungsaufgaben/Handelsrisiko/Leitung Vertretereinsatz sind schädlich).

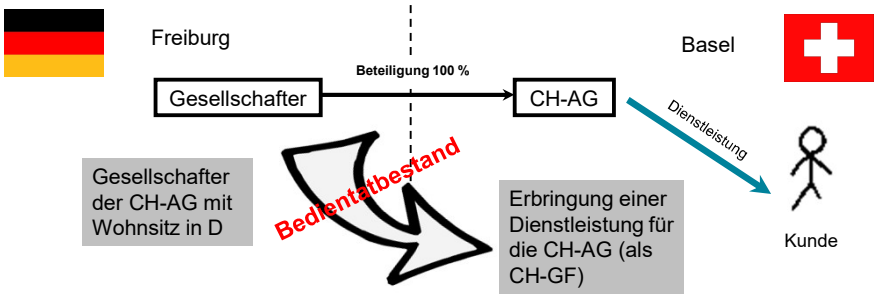
→ aktive Einkünfte



bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte – Dienstleistungen (Hauptanwendungsfall in der Praxis)



Bedientatbestand:
CH-Gesellschaft bedient sich eines in D unbeschränkt steuer-pflichtigen Gesellschafters oder nahe stehenden Person bei der Erbringung der Dienstleistung.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte – Dienstleistungen: Begriff und schädlicher Bedientatbestand

Weite Auslegung des Begriffes Dienstleistung (DL):

- **gewerbliche Dienstleistungen** (gesamter Bereich des Transportwesens, Instandhaltung, EDV-DL, Unternehmens-/sonstige wirtschaftliche Beratung, Baubetreuung, Werbung/Marketing, Forschung/Entwicklung, Verkaufs- und Organisationsleitung)
- **freiberufliche Dienstleistungen** (Architekten, Ärzte, Ingenieure, Heilpraktiker, Dolmetscher, Übersetzer)
- **Dienstleistungen des Finanzwesens** (Anlage- und Vermögensberater)
- **Dienstleistungen des kulturellen Bereichs** (Pressewesen, Theater, Rundfunk)
- **Dienstleistungen des täglichen Lebens** (Friseur, Gesundheitswesen, Wäscherei, Reinigung, Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe)

Bedientatbestand = Mitwirkung durch den inländischen Gesellschafter, nicht erfüllt bei Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung, der allgemeinen Geschäftsführung, Controlling sowie wohl auch Akquise.

Bedientatbestand bei Dienstleistungsunternehmen im Mittelstand oft erfüllt

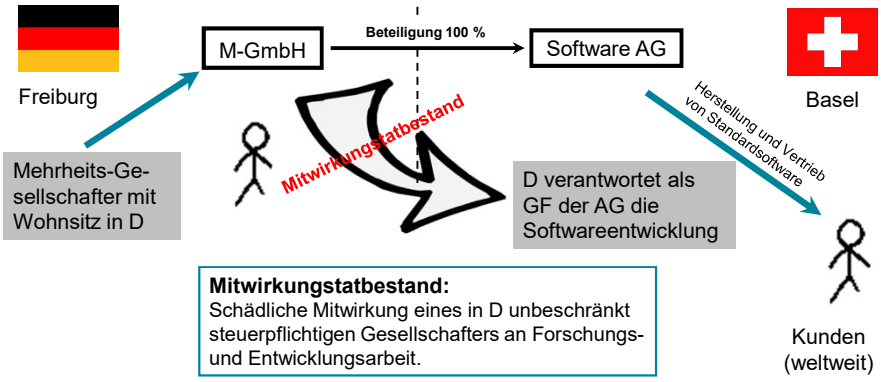
bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Passive Einkünfte - Vermietung

Unter Vermietung fällt die

- Überlassung von IWG (**insb. Software**)/Vermietung beweglicher WG sofern **Mitwirkungstatbestand** erfüllt ist sowie
- Vermietung von **Grundbesitz**, sofern die Einkünfte nicht nach einem DBA in D freigestellt sind.

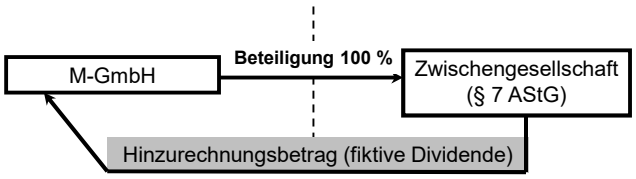


Mitwirkungstatbestand:
Schädliche Mitwirkung eines in D unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters an Forschungs- und Entwicklungsarbeit.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung: fiktive Dividendenausschüttung



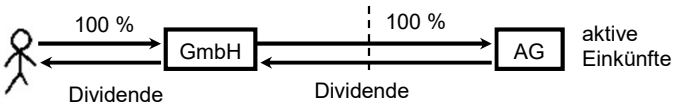
- Teileinkünfteverfahren nicht anwendbar
- keine Befreiung nach § 8b (2) KStG
- kein DBA-Schutz
- spätere (tatsächliche) Ausschüttung der Gewinne aber innerhalb von 7 Jahren steuerfrei möglich
- Lt. FV unterliegt der Hinzurechnungsbetrag auch der GewSt, was nach dem EuGH-Urteil in der Rs. „EV“ aber zweifelhaft ist.

Fiktion:
Ausschüttung des Zwischengewinns **im Folgejahr**

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Steuerbelastung - Beispiel mit aktiven Einkünften (ohne HZB-Anwendung)



Gewinn GmbH: TEUR 100

Gewinn AG: TEUR 100

Gesellschaftsebene Deutschland
Gewinntransfer (netto): EUR 85.000
davon steuerpflichtig: EUR 4.250 (5 % nichtabzugsfähige Betriebsausgaben)
Steuern (GewSt, KSt, SolZ): EUR 1.300
Gewinn nach Steuern: EUR 83.700

Gesellschaftsebene Schweiz
Gewinn AG: EUR 100.000
Gewinnsteuern: 15 %
Steuern: EUR 15.000
Gewinn nach Steuern: EUR 85.000

Gesamtsteuerbelastung: EUR 16.300

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Steuerbelastung: Ermittlung Hinzurechnungsbetrag / alternative Steueranrechnung

Grundsatz

Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags:

ausländische Einkünfte (§ 10 Abs. 3 AStG)
(nach Vorschriften des deutschen Steuerrechts ggf. einschließlich verdeckter Gewinnausschüttungen)
./. **Schweizer Steuern** (§ 10 Abs. 1 AStG)
(aber: Berücksichtigung nach dem **Abflussprinzip und damit zeitverzögert!**)

= **Netto-Hinzurechnungsbetrag**

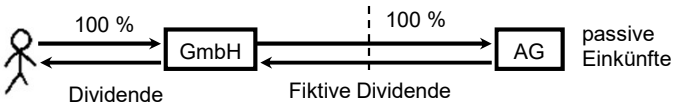
Alternative Steueranrechnung:

Besteuerung mit Brutto-Hinzurechnungsbetrag unter Anrechnung der Schweizer Steuern
→ im Regelfall günstiger

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Steuerbelastung: Beispiel mit passiven Einkünften



Hinzurechnungsbesteuerung:
Gewinn AG: EUR 100.000
Steuern in D: ./. EUR 31.000 (ohne 8b KStG)
+Anrechnung Steuern CH: + EUR 15.000

Zusätzliche Hinzurechnungssteuer in D:
./. EUR 31.000 + EUR 15.000 = ./. EUR 16.000

Gewinn nach Steuern (Gesellschaftsebene):
EUR 100.000
./. EUR 15.000 Steuern in der Schweiz
./. EUR 16.000 Steuern in Deutschland
= **EUR 69.000**

Besteuerung:
Gewinn AG: EUR 100.000
Steuern Schweiz: ./. EUR 15.000

= Gewinn nach Steuern: EUR 85.000

entrichtete Steuer in der Schweiz:
EUR 15.000 (voll im Wirtschaftsjahr)

Gesamtbelastung: EUR 31.000

Hinzurechnungs-besteuerung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Abschließendes Fallbeispiel Dienstleistungserbringung mit Bedientatbestand

- Der in Deutschland wohnhafte D gründet im Jahr 01 als **alleiniger Anteilseigner** die **CH-AG** mit Sitz in Zürich, die **Managementberatungen** ausschließlich für CH-Kunden **unter Mitwirkung von D** erbringt, der als einziger Geschäftsführer der CH-AG fungiert.
- Im **Gründungsjahr 01** wird aufgrund eines **Großauftrages** ein Gewinn vor Ertragssteuern in Höhe von TCHF 150 (TEUR 140) nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften erzielt, der einer **Schweizer Ertragssteuerbelastung von rund 21,1%** = TCHF 32 (TEUR 30) unterliegt, die vollumfänglich erst im **Wirtschaftsjahr 02 bezahlt** wird.
- Im **Wirtschaftsjahr 02** beträgt der Gewinn aufgrund ausbleibender Aufträge nur TCHF 1,6 (TEUR 1,5).
- Die CH-AG unterliegt als **Zwischengesellschaft** der HZB, weil der schädliche Bedientatbestand für Dienstleistungen gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG erfüllt ist.
- Der **Gewinn der CH-AG aus dem Wirtschaftsjahr 01** in Höhe von TEUR 140 unterliegt bei D erst im nachfolgenden (Feststellungs-)**Jahr 02** als **fiktive Dividende** der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Tarifbegünstigung mit einer **ESt-/Soli-Zuschlagsbelastung von 44,31%** = TEUR 62.
- 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 TEUR 1,5 anrechenbar. Dies hat zur Folge, dass die Anrechnung weitgehend ins Leere läuft (sog. **Anrechnungsüberhang**).
- Ein **Antrag auf billigkeitshalber Anrechnung** der Schweizer Ertragssteuern bereits im (Feststellungs-)Jahr 02 gemäß § 163 S. 2 Abgabenordnung (AO) wird vom Finanzamt abgelehnt.

→ **Gesamtsteuerbelastung** Gewinn Wirtschaftsjahr 01: TEUR 92 = 65,5%

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

II. Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung

Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung

- **Beteiligung inländischer unbeschränkt Steuerpflichtiger** an der Schweizer Gesellschaft **≤ 50 %**
- Vermeidung einer passiven Tätigkeit durch das **Mitwirken von**
  - a) **Personen aus der Schweiz** oder
  - b) Personen, die in Deutschland nur **beschränkt steuerpflichtig** sind
- **Nachweis** der Voraussetzungen für das Vorliegen **aktiver Einkünfte** beim Handel, bei Dienstleistungen und bei der Überlassung von (Software-)Nutzungsrechten
- **Anwendung Motivtest** über Nachweis Substanz ab 2011 aufgrund aktueller EuGH- und BFH-Rechtsprechung zur Anwendung bei Drittstaaten wie CH. Aber: **Beachtung Änderungen im Rahmen der HZB-Reform!**

→ **keine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland**

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

III. Aktuelle Rechtsprechung

Vermeidung HZB durch Substanznachweis (Motivtest) in EU/EWR-Fällen

Einführung des Motivtests in § 8 Abs. 2 AStG als Folge der EuGH-Rechtsprechung „Cadbury Schweppes“ aus 2006:

- Sitz oder **Ort der Geschäftsleitung** innerhalb der **EU** oder des **EWR** ✓
- **tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit** (Prüfung anhand objektiver Kriterien): ✓
  - Geschäftsräume
  - Personal
  - Geschäftsausstattung

- Möglichkeit des **Auskunftsaustauschs** ✓

➡ keine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung

Gegenbeweis für Nichtanwendung Hinzurechnungsbesteuerung in EU/EWR möglich

Offene Fragen:

- Führt **Kapitalverkehrsfreiheit** zur Anwendung des Motivtests für Drittstaaten?
- Führt **Freizügigkeitsabkommen** zur Anwendung des Motivtests zur Schweiz?

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

III. Aktuelle Rechtsprechung

Vermeidung HZB durch Gegenbeweis (Motivtest) auch bei Drittstaaten - EuGH

- BFH legt mit Beschluss v. 12.10.16 dem EuGH Frage vor, ob **HZB-Regelung für Kapitalanlagegesellschaften** (1 % Mindestbeteiligung) **mangels Gegenbeweismöglichkeit gegen Kapitalverkehrsfreiheit verstößt** oder Bestandsschutz („Standstill-Klausel“) greift.
- **EuGH**-Urteil v. 26.2.2019 in der Rs. „X-GmbH“: **HZB verstößt** mangels Gegenbeweismöglichkeit über Substanztest **gegen Kapitalverkehrsfreiheit**
- Hinsichtlich Anwendung **„Standstill-Klausel“ Zurückverweisung an BFH** mit Hinweis, dass diese voraussetzt, dass strittige Regelung im Wesentlichen unverändert fortbesteht.
- Bei Beteiligungen < 25 % (sog. **Portfolioinvestitionen**) hat EuGH Anwendung der Standstill-Klausel verneint.
- Zudem setzt Anwendung Motivtest lt. EuGH einen **Auskunftsaustausch** mit dem Drittstaat voraus (was im Verhältnis zu CH frühestens ab 2011 der Fall ist).
- Während **Berater** aufgrund der Änderungen der HZB im Rahmen des UntStFG 2001 von einer **Nichtanwendung der „Standstill-Klausel“** ausgehen, wird dies von der Finanzverwaltung und (vereinzelt) von Richtern anders gesehen.

BFH-Folgeentscheidung dürfte auch für „normale“ HZB Klarheit hinsichtlich der Anwendung im Verhältnis zu CH ab 2011 bringen!

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

III. Aktuelle Rechtsprechung

Vermeidung HZB durch Gegenbeweis auch bei Drittstaaten – aktuelles BFH-Urteil

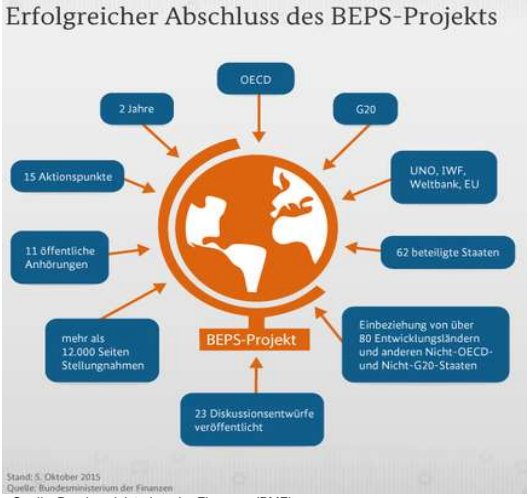
- BFH hat mit **Urteil v. 22.5.2019** die Folgeentscheidung in der Rs. „X-GmbH“ gefällt, die das **Streitjahr 2005** betrifft und am 31.10.2019 veröffentlicht wurde.
- Entgegen der FV-Auffassung hat der BFH entschieden, dass zumindest bei Kapitalanlagegesellschaften die HZB in Drittstaatenfällen **mangels Gegenbeweismöglichkeit** in Form des „Cadbury-Test“ **gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt** und der Bestandsschutz („Standstill-Klausel“) keine Wirkung entfaltet.
- Dieser Grundsatz gilt aber ausnahmsweise dann nicht, wenn die FV keine Möglichkeit hat, die Auskünfte zu überprüfen, analog zur **EU-Amtshilferichtlinie**. Im CH-Streitfall bestand diese Möglichkeit mangels großer DBA-Auskunftsklausel (noch) nicht, weswegen die Klage ohne Erfolg blieb.
- Für **jüngere Streitfälle ab 2011** dürfte aber aufgrund der „großen“ Auskunftsklausel im neu gefassten DBA CH der **Gegenbeweis** auch für den Grundtatbestand der HZB **nun möglich** sein.
- Gleichwohl bleibt abzuwarten, ob die **Finanzverwaltung** die – zu Kapitalanlagegesellschaften und nicht zur **normalen HZB** ergangene – **BFH-Rechtsprechung** im Verhältnis zur Schweiz mit Wirkung ab 2011 **anerkennen und die damit verbundenen Steuermindereinnahmen** akzeptieren wird.

Für die **Zukunft** bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber im Rahmen der **Reform** von der „zufälligen“ Inländerbeherrschung abrückt und eine konkrete Kontrolle/Mehrheitsbeteiligung einführt, mit der Folge, dass die **Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit verdrängt** würde, die im Verhältnis zu **Drittstaaten nicht anwendbar ist.**

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)-Projekt führt zur EU-ATAD-Richtlinie



Quelle: Bundesministerium der Finanzen (BMF)

- **BEPS = Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung**
- **teilnehmende Staaten:** alle Staaten der OECD und der G20 sowie Entwicklungs- und Schwellenländer.
- **Ziel:** Vorgehen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne.
- **Umsetzung bezüglich CFC-Regeln (Aktionspunkt 3):** ATAD-Richtlinie der EU.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Umsetzung ATAD-Richtlinie der EU bis 1.1.2019

- ATAD (Anti-Tax-Avoidance-Directive-EU-Richtlinie) sieht **Mindeststandards** für HZB vor.
- Die **deutsche HZB erfüllt diese Mindeststandards** bereits bis auf wenige Ausnahmen (z.B. Steueranrechnung).
- **Umsetzungspflicht bis zum 1.1.2019,** andernfalls Einleitung eines Vertragsverletzungs-verfahrens.
- Anpassung der HZB an ATAD-Mindeststandards wird zum Anlass für eine **umfassende Reform der Hinzurechnungsbesteuerung** genommen, die nun aber schon über 2,5 Jahre andauert!
- **Eckpunkte der HZB-Reform** sowie Verabschiedung noch in diesem Jahr sind – trotz (unveröffentlichtem) **Gesetzesentwurf vom 18.12.2018** – weiterhin **unklar.**

HZB-Reform sollte zum Anlass genommen werden, die überschießende Wirkung der HZB auf das erforderliche Maß zurückzuführen, das zu einer wirksamen Missbrauchsbekämp-fung notwendig ist.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

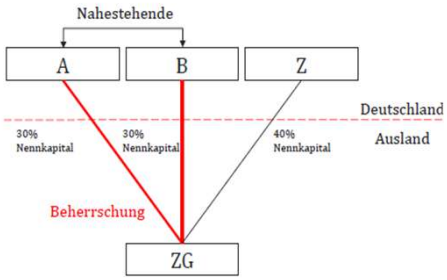
Neufassung Beherrschungstatbestand - Vermeidung zufällige Inländerbeherrschung

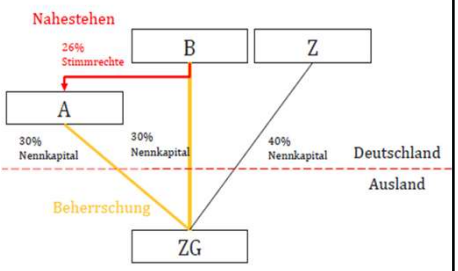
- **Bisheriges Konzept** mit einer (zufälligen) Inländerbeherrschung von mehr als 50 % durch unbeschränkt Steuerpflichtige auch ohne „Nahestehen“ unterliegt schon seit langem der Kritik, weil es teilweise nicht möglich ist, den Tatbestand der Inländerbeherrschung aufzuklären. Allerdings eröffnet dieses Konzept aufgrund Anwendung bei Portfolioinvestition < 25 % die Anwendung der **Kapitalverkehrsfreiheit**.
- Eine Beherrschung soll zukünftig – entsprechend der ATAD-Vorgaben – voraussetzen, dass der **Steuerpflichtige alleine oder zusammen mit inländischen oder ausländischen verbundenen/nahestehenden Unternehmen/Personen**
  - **mehr als 50 % der Stimmrechte oder des Kapitals** hält oder
  - Anspruch auf **mehr als 50 % der Gewinne** des Unternehmens hat.
- Die Begrenzung auf **nahestehende Personen** ist zwar positiv, allerdings besteht Rechtsunsicherheit hinsichtlich des für das Nahestehen maßgeblichen Tatbestands bei **Zusammenwirken** in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch **„abgestimmten Verhalten“**.
- Wie bisher soll das **Ende des Wirtschaftsjahres** für den Zeitpunkt der Inländerbeherrschung **maßgeblich** sein, was Gestaltungsspielräume eröffnet.
- Das Konzept der **Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter** mit einer Beteiligungsschwelle von 1 % soll **unverändert** beibehalten werden.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Neufassung Beherrschungstatbestand - Vermeidung zufälliger Inländerbeherrschung





Quelle: von Freeden, Dr. Arne, Seminarskript „Vereinigung der Fachberater für Internationales Steuerrecht – Update 2019: Internationales Steuerrecht/AStG aus Beratersicht –“ vom 13.09.2019, Köln.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Vereinfachungen beim Aktivitätskatalog gem. Gesetzesentwurf?

- Aktivitätskatalog soll – entgegen ATAD-Vorgabe mit Passivkatalog – beibehalten aber „**entschlackt**“ werden. Aktivkatalog birgt aber Risiko sich ändernder Geschäftsmodelle.
- **Streichung** der komplexen und unübersichtlichen **Rückausnahmen** in Form des **kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs** sowie der kaum handhabbaren **Mitwirkungs- und Bedienentatbestände beim Handel und bei Dienstleistungen.**
- **Aber: Einstufung von Handel und Dienstleistungen generell als passiv,** mit der Folge einer möglichen Verschärfung, insb. im Konzernverbund in Bezug auf Drittstaaten. Evtl. Entschärfung durch **Ausweitung des Substanztests auch auf Drittstaaten**, der aber weiter reichen dürfte als die bisherigen Rückausnahmen.
- Beibehaltung von **Dividendenausschüttungen** als unschädliche „**aktive**“ Tätigkeit entgegen ATAD-Vorgabe.

➔ Anpassung des Aktivitätskatalogs dürfte zu erweiterten Compliance- und Erklärungspflichten bei Handels- und DL-Aktivitäten im Konzernverbund führen

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Absenkung Niedrigbesteuerungsgrenze

- **Absenkung ist im internationalen Vergleich dringend geboten**, da aktuelle Niedrigbesteuerungsgrenze von 25 % nicht mehr zeitgemäß ist und bereits die nationale Ertragsteuerquote bei niedrigen GewSt-Hebesätzen auf diesem Niveau liegt!
- **EU-Ertragsteuerdurchschnitt lag 2017 bei 20,9 %** und wird weiter sinken! Auch die USA liegen zwischenzeitlich deutlich unter 25 %.
- **ATAD** sieht einen Ansatz von 50 % der Ertragsteuer des Anwendungsstaats vor = 7,5 % bei Berücksichtigung nur der KSt sowie ca. 15 % bei Einbeziehung auch der GewSt.

➡ **Absenkung auf 15 %** wäre **vorzugswürdigste Variante**, weil damit eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die GewSt vermieden würde.

- Alternativ wird ein **höherer Mindeststeuersatz mit gleichzeitiger Anrechnung der ausländischen Steuer auf die GewSt** diskutiert. Dies würde zwar den ATAD-Vorgaben entsprechen, gleichzeitig aber zu einer **zusätzlichen Komplexität** führen.
- **Hinweis**: Aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs. „EV“ stellt sich auch in Drittstaatenfällen ohnehin die Frage, ob der Hinzurechnungsbetrag aktuell überhaupt der **GewSt-Pflicht** unterliegt.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

IV. Aktuelle Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Ermittlung Hinzurechnungsbetrag gem. Gesetzesentwurf

- Der **Zufluss des Hinzurechnungsbetrags** soll zukünftig nicht mehr zeitverschoben sondern **im maßgebenden Wirtschaftsjahr** erfolgen = Periodenidentität.
- Bestimmte **steuerliche Vergünstigungen** sollen nach wie vor **unberücksichtigt** bleiben, neben der Steuerfreiheit von Dividenden insbesondere §§ 4h, 4j EStG sowie §§ 8a KStG
- Zukünftig soll der **Verlustrücktrag nicht mehr** für die HZB **anwendbar** sein.
- **Erstmalige Bewertung von Wirtschaftsgütern** anhand der fortgeführten Anschaffungskosten.
- Ermittlung und Berücksichtigung eines sog. **Hinzurechnungsbetrags** wie bisher **nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften.**
- Abzugs eines Kürzungsbetrags bei tatsächlichen Gewinnausschüttungen, mit komplexer Feststellung des „**Hinzurechnungskorrekturvolumens**“ zum Jahresende.
- **Anrechnung** der tatsächlich erhobenen ausländischen Steuer auf die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende inländische KSt/ESt.
- **Anrechnungsüberhänge** sollen (erstmals) auf die GewSt anrechenbar sein.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS-AP	BEPS-Aktionspunkt
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BP	Betriebsprüfung
CFC	Controlled Foreign Company
D	Deutschland
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DL	Dienstleistung
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FV	Finanzverwaltung
GewSt	Gewerbesteuer
GF	Geschäftsführung
GL	Geschäftsleitung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HZB	Hinzurechnungsbesteuerung
insb.	insbesondere
IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lt.	laut
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
RL	Richtlinie
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
StE	Steuererklärung
TG	Tochtergesellschaft
UN	Unternehmen
UntStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz
WG	Wirtschaftsgut

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in Freiburg im Breisgau
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts (u.a. in der Zeitschrift IWB sowie in der Münchner Kommentarreihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts (u.a. bei IHK Südlicher Oberrhein)

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de