

Winfried Ruh

Steuerberater (D), Geschäftsführer
bws Graf Kanitz GmbH
WP- und StB-Gesellschaft
D – 79100 Freiburg im Breisgau
T +49 761 38 36 0
Winfried.Ruh@bwszgk.de
www.bwszgk.de

**Winfried Ruh****Ausgangslage**

Die aus den 70er Jahren stammende deutsche Hinzurechnungsbesteuerung (HZB) sollte ursprünglich als wesentliches Element des deutschen Außensteuerrechts die Abschirmwirkung ausländischer Kapitalgesellschaften durchbrechen und Gewinnverlagerungen ins niedrig besteuerte Ausland vermeiden.¹ Zwischenzeitlich hat sich die HZB aber zu einem massiven Investitionshindernis im Dienstleistungs- und Handelsbereich im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz entwickelt, was vom Gesetzgeber so nicht beabsichtigt war. Zudem steht die HZB aufgrund deutlich zunehmender Aufgriffe in Betriebsprüfungen im besonderen Fokus der deutschen Finanzverwaltung. Schließlich wird die HZB als zu kompliziert und unpraktikabel sowie aufgrund des veralteten Aktivitätskatalogs und der zu hohen Niedrigsteuerschwelle von 25% als nicht mehr zeitgemäß angesehen.² Ob die aktuelle EuGH-Rechtsprechung über die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit zumindest in Substanzfällen für eine Entlastung sorgen wird bleibt abzuwarten. Dies gilt in gleicher Weise für die bereits überfällige HZB-Reform infolge der Vorgaben der EU-ATAD-Richtlinie.

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN BEI DER HINZURECHNUNGS- BESTEUERUNG

Anwendungsbereich und Systematik der deutschen HZB³

Die HZB ist unter folgenden, kumulativ zu erfüllenden, Voraussetzungen anwendbar:

- «Deutschbeherrschung» einer ausländischen Kapitalgesellschaft durch in Deutschland ansässige Personen,
- Niedrige Ertragssteuerbelastung mit weniger als 25%⁴ sowie
- Ausübung einer sog. «passiven Tätigkeit»⁵.

Der nach deutschen Grundsätzen zu ermittelnde Gewinn gilt unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres als fiktive Dividende zugeflossen und unterliegt der vollumfänglichen Ertragssteuerpflicht (einschl. Gewerbesteuer⁶). Die bei der ausländischen Gesellschaft bereits entstandene Ertragsteuer kann – unabhängig von deren Festsetzung – nur im Wirtschaftsjahr der Zahlung⁷ auf die deutsche Ertragsteuer ESt/KSt angerechnet werden, nicht aber auf die GewSt.

In EU-Fällen kann die Anwendung der HZB durch einen Substanznachweis in Form des sog. «Motivtests» vermieden werden. Dessen Anwendung ist jedoch auf EU-/EWR-Staaten begrenzt und zudem an die weitere Voraussetzung der Auskunftserteilung im Wege der Amtshilfe geknüpft.⁸

Anwendung des Motivtests auch im Verhältnis zum Drittstaat Schweiz über die Kapitalverkehrsfreiheit?

Die Anwendung des Motivtests auf Drittstaaten aufgrund der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit ist bereits seit langem Gegenstand der Diskussion. So hat das FG Baden-Württemberg Zweifel an der Vereinbarkeit des Motivtests mit der Kapitalverkehrsfreiheit geäußert und hält eine höchstrichterliche Klärung der Unionsrechtswidrigkeit auch im Verhältnis zu Drittstaaten durch den EuGH für geboten.⁹ Dies hat der BFH zumindest

hinsichtlich der – ohne Inländerbeherrschung anwendbaren – HZB-Regelung für Kapitalanlagegesellschaften gem. § 7 Abs. 6 AStG umgesetzt.¹⁰ Das hierzu ergangene Urteil des EuGH vom 26.2.2019 hat weitreichende Konsequenzen auch für die reguläre HZB.¹¹

EuGH Urteil zu «X-GmbH»: HZB verstößt zwar gegen Kapitalverkehrsfreiheit, allerdings könnte Standstill-Klausel greifen

Der EuGH hat zunächst entschieden, dass § 7 Abs. 6 AStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, sofern wirtschaftliche Gründe für die Beteiligung bestehen oder aber die Gesellschaft einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und die Beteiligung nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Allerdings kann die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit an der Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV scheitern. Diese sieht vor, dass kapitalverkehrsbeschränkende Regelungen für Direktinvestitionen beibehalten werden dürfen, sofern diese bereits am 31.12.1993 bestanden (was für die HZB der Fall ist) und im Wesentlichen unverändert fortbestehen. Der EuGH hat hierzu entschieden, dass der «wesentliche materielle Gehalt der Beschränkung» erhalten bleiben muss und die Klärung dieser Frage an den BFH zurückverwiesen.¹²

In der Literatur wird die – auch für die Anwendbarkeit der regulären HZB maßgebliche – Folgeentscheidung des BFH unterschiedlich beurteilt. Während die Beraterschaft von einer Nichtanwendung der Standstill-Klausel ausgeht,¹³ wird deren Anwendung von Vertretern der Finanzverwaltung und Richterschaft bejaht.¹⁴ Für Portfolioinvestitionen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 25% hat der EuGH die Anwendung der Standstill-Klausel bereits verneint, was von der Finanzverwaltung wohl schon angewandt wird.¹⁵

Gewährleistung des Auskunftsaustauschs im Verhältnis zur Schweiz erst ab 2011

Der EuGH hat in seinem Urteil klargestellt, dass die Anwendung des Motivtests (zusätzlich) einen Auskunftsaustausch mit dem Drittstaat voraussetzt. Dies ist im Verhältnis zur Schweiz aufgrund der Anwendung der großen Auskunftsklausel des Art. 26 des DBA grundsätzlich erst mit Wirkung ab 2011 der Fall.¹⁶ Allerdings bleibt unklar, ob diese vertragliche Grundlage alleine ausreicht oder aber die tatsächliche Effizienz des Informationsaustauschs relevant ist.¹⁷

Keine Gewerbesteuer (GewSt) auf den Hinzurechnungsbetrag gem. EuGH-Urteil vom 20.9.2018?

Der EuGH hat in einem weiteren aktuellen Urteil klargestellt, dass das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.¹⁸ Dies kann nach dem Schrifttum die Vermeidung der GewSt auf den Hinzurechnungsbetrag zur Folge haben, weil die Aktivitätsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht mehr anwendbar sind. Als Folge unterläge der Hinzurechnungsbetrag in allen offenen Fällen nicht mehr der GewSt, sofern die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft mindestens 15 % beträgt.¹⁹

Reform der HZB aufgrund der Anti-Tax-Avoidance-Directive der EU (ATAD)

Zur Umsetzung der BEPS-Empfehlungen der OECD hat die EU bereits am 12.7.2016 die ATAD-Richtlinie verabschiedet, mit der Steuervermeidungspraktiken wirksamer begegnet werden soll. Diese sieht Mindeststandards für die HZB mit einer Umsetzungspflicht bis zum 1.1.2019 vor. Für den Fall der verspäteten Umsetzung droht den Mitgliedstaaten ein Vertragsverletzungsverfahren.²⁰ Zwar liegen diese Mindeststandards deutlich unter den Vorgaben der deutschen HZB. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass zur Vermeidung von unerwünschten Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der EU die überschüssige Wirkung der HZB auf das erforderliche Mass zurückzuführen ist, das zu einer wirksamen Missbrauchsbekämpfung notwendig ist. Dies vor dem Hintergrund, dass der Aktivitätskatalog ein Relikt aus dem letzten Jahrhundert darstellt,

die schädlichen Mitwirkungstatbestände besonders aus der Zeit gefallen sind und die Niedrigbesteuerungsquote im internationalen Vergleich viel zu hoch liegt.²¹

Aktueller Stand der HZB-Reform unklar

Obwohl für die HZB-Reform vor ca. 2,5 Jahren vom BMF eine Arbeitsgruppe eingesetzt wurde sind wesentliche Eckpunkte der Reform nach wie vor unklar. Zwar liegt zwischenzeitlich ein Entwurf vom 18.12.2018 für die Neufassung der HZB vor.²² Dessen ungeachtet ist derzeit nicht absehbar, ob die Reform in diesem Jahr noch verabschiedet wird.

Als gesichert kann wohl angesehen werden, dass zukünftig das ATAD-Konzept zur Beherrschung in Form einer Mindestbeteiligung von 50% übernommen werden soll, so dass zufällige Inlandsbeherrschungen zukünftig irrelevant wären.

Vereinfachungen beim Aktivitätskatalog könnten zu Verschärfungen führen

Der Aktivitätskatalog soll zwar «entschlackt» werden, indem die komplexen und unübersichtlichen Rückausnahmen gestrichen werden. Dies dürfte aber zu Verschärfungen bei Kreditinstituten und Versicherungen sowie bei Handel und Dienstleistungen im Konzernverbund führen. Damit würden Dienstleistungs- und Handelstätigkeiten weiterhin der HZB unterliegen, was für die Praxis besonders ärgerlich wäre. Ob die Erweiterung des Motivtests auf Drittstaaten als Folge der o.g. EuGH-Rechtsprechung eine Entlastung bringen würde bleibt abzuwarten.²³

Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15% oder Anrechnung auf die GewSt?

Unklar ist nach wie vor die – im internationalen Vergleich dringend gebotene – Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze.²⁴ Eine Absenkung auf 15% wäre die vorzugswürdigste Variante. Alternativ wird aber eine geringere Absenkung mit Anrechnung der ausländischen Steuer auf die GewSt diskutiert, die zwar den ATAD-Vorgaben entsprechen, gleichzeitig aber eine neue Komplexität erzeugen würde.²⁵

Fazit

Die HZB-Reform wird wohl nicht zu den erhofften (und für die Praxis besonders wichtigen) Erleichterungen im Handels-

und Dienstleistungsbereich führen, sondern allenfalls eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsquote bzw. Anrechnung der ausländischen Steuern auf die GewSt sowie möglicherweise die Ausweitung des Substantztests auf Drittstaaten bringen. Damit dürfte die HZB auch zukünftig gerade im Verhältnis zur Schweiz für die Praxis ein großes Ärgernis und Investitionshindernis darstellen.

Für die Vergangenheit hat der BFH in der Folgeentscheidung im «X-GmbH»-Verfahren nun die Anwendung der Standstill-Klausel im Einklang mit der Beraterauffassung verneint, mit der Folge, dass die HZB im Verhältnis zur Schweiz ab 2011 in Substanzfällen nicht mehr anwendbar sein dürfte.²⁶

1 Cloer/Hagemann, DB 2019, 1228, 1229.

2 Kraft, NWB 2019, 104, 105.

3 Vgl. ausführlich mit Fallbeispielen: Ruh, EXPERT FOCUS 2017, 440.

4 Die Voraussetzung der «Niedrigbesteuerung» ist aktuell in allen Kantonen der Schweiz erfüllt.

5 Insb. bei Dienstleistungs- und Handelstätigkeiten unter Mitwirkung der Gesellschafter.

6 Vgl. hierzu aber das nachfolgend erläuterte EuGH-Urteil v. 20.9.2018.

7 Vgl. zu den damit verbundenen Gesamtsteuerbelastungen von bis zu 65 % Ruh, EXPERT FOCUS 2017, 440.

8 Ruh/Schmidig, CH-D Wirtschaft 3/2017, 10.

9 Az. 3 V 4193/13, EFG 2016, 17 sowie hierzu Ruh/Ottstadt, IWB 2016, 184.

10 Beschluss vom 12.10.2016, Az. des BFH: I R 80/14, BStBl. II 2017, S. 615.

11 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, Rs. X-GmbH, IStR 2019, 347 sowie hierzu Wilke, PISb 2019, 125.

12 Schönfeld, IStR 2019, 397, 398; vgl. BFH-Urteil v. 22.5.2019 sowie die Ausführungen hierzu im Fazit.

13 Schönfeld, IStR 2019, 397, 399, der auf die Änderungen durch das UntStFG 2001 verweist; Köhler, ISR 2019, 175, 180; Kahlenberg, DB 2019, 1590, 1591f.; Cloer/Hagemann, DB 2019, 1228, 1231 m.w.N.

14 Schindler Ubg 2019, 229, 242; Pohl, Ubg 2019, 229, 244; Micker/Schwarz, IWB 2019, 551, 553; Heckerodt, IStR 2019, 683, 686ff., der aber als Finanzverwaltungsvertreter eine gegenteilige Entscheidung nicht ausschließt.

15 Schönfeld, IStR 2019, 397, 399f.

16 Heckerodt, IStR 2019, 683, 688.

17 Böhmer/Schewe, FR 2019, 313, 324.

18 EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, Rs. EV, BStBl. II 2019, 111.

19 Cloer/Hagemann, DB 2019, 1228, 1235f. sowie Engelke/Hoffmann, BB 2019, 1564, 1567.

20 Kraft, NWB 2019, 104, 106.

21 Vgl. Mattern/Özkan/Prusko, IStR 7/2017, II - V sowie Linn, IStR 2016, 645.

22 Vgl. hierzu Haase/Hofacker, Ubg 2019, 260.

23 Engelke/Hoffmann, BB 2019, 1564, 1565 sowie Schönfeld, IStR 2019, 397, 400.

24 Der EU28-Durchschnitt betrug 2017 20,9 %.

25 Engelke/Hoffmann, BB 2019, 1564, 1567 sowie Haase, DStR 2019, 827, 834f.

26 BFH-Urteil v. 22.5.2019, I R 11/19 (veröffentlicht am 31.10.2019).