

Heiko Kubaile

Partner, Leiter German Tax & Legal Center
KPMG AG
CH – 8036 Zürich
hkubaile@kpmg.com
www.kpmg.ch

**Heiko Kubaile**

Leitender Angestellter (Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH) – Kollektivunterschrift zu zweien ohne Funktionseintrag im Handelsregister

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 30. September 2020, I R 60/17 ein in vielerlei Hinsicht entscheidendes Urteil gefällt. Hiernach setzt Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH keine Eintragung im Handelsregister voraus. Die Konsultationsvereinbarungsverordnung (Art. 19 Abs. 2 Satz 2) verstösst insofern gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz). Ferner reicht die «Kollektivunterschrift zu zweien».

Ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger war auch abkommensrechtlich in Deutschland ansässig. Er hatte mehr als 60 Nichtrückkehrtage, sodass er kein Grenzgänger im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH war. In der Schweiz arbeitete er als CFO Group bei einer Schweizer Aktiengesellschaft. Er hatte vom Verwaltungsrat dieser Gesellschaft mittels Zirkularbeschluss «Kollektivunterschrift zu zweien (einschliesslich Prokura)» erteilt bekommen. Dies wurde entsprechend in das Handelsregister jedoch ohne Funktionsbezeichnung eingetragen. Die deutsche Finanzverwaltung sah darauf hin die Voraussetzungen an einen leitenden

DEUTSCHLAND – SCHWEIZ WICHTIGE STEUERENTWICK- LUNGEN FÜR PRIVATPERSONEN UND UNTERNEHMEN

Angestellten im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH als nicht erfüllt an, sodass eine vollumfängliche deutsche Besteuerung erfolgte. Das Finanzgericht Baden-Württemberg widersprach mit Urteil vom 13. Juli 2017 (3 K 2439/14). Die deutsche Finanzverwaltung legte dagegen beim BFH Revision ein.

Der BFH urteilte, «dass er zivilrechtlich über die Vertretungsmacht eines Direktors, zumindest aber über die Vertretungsmacht eines Prokuristen verfüge, ergebe sich bereits aus der in das Handelsregister eingetragenen Kollektivunterschrift zu zweien». Dass insofern auch bei einem leitenden Angestellten das «vier-Augen-Prinzip» greift, wurde als unerheblich eingestuft, nicht zuletzt deshalb, als Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH keine Beschränkung auf zur Einzelvertretung berechnete Personen kennt.

Hieran ändert auch die Konsultationsvereinbarung beider Länder aus 2008 nichts, die in Art. 19 Abs. 2 Konsultationsvereinbarungsverordnung (KonsVerCHEV) aufgenommen wurde. Mit § 2 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) wollte der deutsche Gesetzgeber Konsultationsvereinbarungen generell den Rang einer Rechtsverordnung verleihen. Dies wurde notwendig, da der BFH entschied, dass Konsultationsvereinbarungen Gerichte nicht binden.

In seinem jüngsten Urteil kam der BFH wiederum zum Ergebnis, dass ebenso die Konsultationsvereinbarungsverordnung – vorliegend konkret Art. 19 Abs. 2 KonsVerCHEV – gegen den Vorrang des Gesetzes verstösst und daher als unwirksam zu verwerfen ist. Durch Rechtsverordnungen kann keine Regelung getroffen werden, die dem DBA-Wortlaut widerspricht. Dies ist aber vorliegend gerade der Fall: Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH fordert keine Funktionseintragung im Handelsregister, weshalb dies nicht mittels einer Rechtsverordnung eingeführt werden kann. Der Autor teilt diese Auffassung seit Jahren, was nun vom höchsten deutschen Finanzgericht bestätigt wurde.

Genereller Gegenbeweis (Substanztest) bei der Hinzurechnungsbesteuerung auch für Investitionen in der Schweiz

Der Bundesfinanzhof¹ kam im Zusammenhang mit der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache «X»² zum Ergebnis, dass im Anwendungsbereich der sog. Hinzurechnungsbesteuerung auch die Kapitalverkehrsfreiheit greift. Mit BMF-Schreiben vom 17. März 2021 IV B 5 – S 1351/19/10002:001 werden die Urteile für alle offenen Fälle anwendbar. Die Schweiz gewährt den grossen Informationsaustausch gemäss den Anforderungen des Bundesministeriums der Finanzen³. Damit ist die Gegenbeweismöglichkeit neu auch für Investitionen in bzw. über die Schweiz eröffnet.

Diese Grundsätze gelten hierbei nicht nur für sog. Einkünfte aus Kapitalanlagecharakter, KAC-Einkünfte (§ 7 Abs. 6 und 6a AStG), sondern neu auch für die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG.

Somit entfällt die Hinzurechnungsbesteuerung, wenn nachgewiesen werden kann, dass es sich bei der Investition in die ausländische Gesellschaft um keine künstliche Gestaltung handelt, die vorrangig der Erzielung von Steuervorteilen dient. Hierzu geeignet sind wirtschaftliche Gründe bzw. eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft⁴. Entsprechend dem zitierten BMF-Schreiben bedingt dies u.a.:

1. Personelle Ressourcen: Ressourcen müssen im Investitionsland bestehen und gezielt genutzt werden, z.B. durch gut ausgebildetes Personal oder günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder z.B. besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität. Die Ausübung der Geschäftstätigkeit im Aufnahmestaat muss hierbei einen relevanten Umfang erfordern und erreichen. Die Teilnahme am dortigen Marktgeschehen muss aktiv, ständig

und nachhaltig sein. Für Kapitalanlagegesellschaften bedeutet dies, dass der Kapitalbeschaffungs- oder Investitionsmarkt im Aufnahmestaat liegt. Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen ist bspw. die Anmietung von Büroräumlichkeiten bzw. eine nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen nicht ausreichend, insbesondere wenn die Wahrnehmung dieser Funktionen nicht ortsgebunden ist;

2. Sachliche Ressourcen: Die Zwischengesellschaft muss auch sachlich angemessen ausgestattet sein, so dass sie in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Kernfunktionen selbstän-

dig auszuüben (etwa Büro, IT, Telekommunikation etc.). Nach der bisherigen Kommentierung liegt hierbei ein Fokus auf branchentypische Anforderungen und Ausgestaltungen;

3. Eigenständige Entscheidungen: In Anlehnung an den Ort der operativen Geschäftsleitung müssen die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen durch die ausländische Gesellschaft selbst getroffen werden. Die Gesellschaft muss ihre wirtschaftliche Kernfunktion selbst ausüben. Dies ist nicht der Fall, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit durch Dritte besorgen lässt.

Die genannten Substanzerfordernisse müssen im Hinblick auf die passiven Einkünfte (§ 8 Abs. 2 AStG) erbracht werden. Eine jährliche Dokumentation ist notwendig.

1 BFH - I R 11/19 vom 22. Mai 2019 BFH und BFH - I R 59/17 vom 18. Dezember 2019.

2 Urteil vom 26. Februar 2019.

3 BMF vom 29. Mai 2019 - IV B 6 - S 1320/07/10004 :008 BStBl 2019 I S. 480 in Anlage 1 enthalten.

4 Die Literatur ist der Auffassung, dass auch bei konzerninternen Leistungsbeziehungen eine Teilnahme am Wirtschaftsleben stattfindet. So auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Aussensteuerrecht, Kommentar; § 8 AStG, Rn.473 ff. Voraussetzung ist somit, dass die Gesellschaft nicht künstlich in den Leistungsprozess eingeschaltet ist (keine Briefkastengesellschaft), sondern über ausreichend wirtschaftliche Substanz verfügt (Geschäftsräume, Personal und Ausrüstung).