

## Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

### Aufsätze

**Die deutsche Umsetzung der „DAC 6“ – Teil 1: Übersicht über wesentliche Grundfragen und Klärungsversuche** von Claus Jochimsen/Marco Dietrich 241

**Die nationale Immobilienkapitalgesellschaftsklausel – Undurchführbare Vorschrift ohne Vorteile für das deutsche Steueraufkommen?**  
von Thu Thao Porebski/Filip Schade, LL.M. 249

**„Immigration Step-up“ in der Schweiz** von Nils Harbeke/Pascale Schwizer 259

### Praxisforum

**Kein inländisches Gewinnermittlungswahlrecht wegen ausländischer Buchführungspflicht – Replik zu Drüen IStR 2019, 833**  
von Axel Neumann-Tomm 260

**Wahlrecht auf Überschussrechnung trotz Aufzeichnungspflicht nach § 140 AO – Duplik auf Axel Neumann-Tomm in diesem Heft IStR 2020, 260**  
von Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen 263

### Rechtsprechung

**Verluste aus der Zeit vor Sitzverlegung der Gesellschaft**  
(EuGH v. 27.2.2020 – C-405/18, *AURES Holdings a.s./Odvolačí finanční ředitelství* – Anm. Dr. Kai Schulz-Trieglaff) 267

**Google: Anmeldepflicht und Geldbußen wegen ungarischer Werbesteuer**  
(EuGH v. 3.3.2020 – C-482/18, *Google Ireland Limited/Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság*) 272

**Vodafone Ungarn: Progressive Steuer auf den Umsatz von Telekommunikationsunternehmen** (EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*) 276

Herausgeber: Prof. Dr. Dr. h. c. Franz Wassermeyer, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke †,  
Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,  
Prof. Dr. Christian Kaeser, Prof. Dr. Roland Wacker, Prof. Dr. Jens Schönfeld,  
Prof. Dr. Johanna Hey

## AUFsätze

**4. Fazit**

Die Prüfung, ob ein Steuerpflichtiger in den Anwendungsbereich der Immobilienkapitalgesellschaftsklausel fällt, ist mit einigen Schwierigkeiten verbunden. Bereits die Definitionen des in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG und in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA erwähnten unbeweglichen Vermögens ist nicht eindeutig geklärt. Grundsätzlich sollte sowohl in Nicht-DBA- sowie in DBA-Sachverhalten das nationale Recht des Belegenheitsstaats maßgeblich sein. Hierdurch würden Auslegungsschwierigkeiten deutlich verringert. Dennoch ist im DBA-Fall der Vorrang des Abkommensrechts als Schrankenrecht zu beachten, so dass die im Negativkatalog aufgezählten Begriffe „Schiff“ und „Luftfahrzeug“ nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung iSd Art. 31 Abs. 1 WURV zu interpretieren sind.

Für die Vorgehensweise bei der Ermittlung der Immobilienquote sollte wiederum das Recht des Belegenheitsstaats gelten. Allerdings existieren in DBA-Fällen oftmals weitere Divergenzen zwischen der nationalen und der abkommens-

rechtlichen Regelung, so dass die Einführung der inländischen Vorschrift weitestgehend ins Leere laufen dürfte.

Schließlich ist eine reibungslose Durchführbarkeit der unilateralen Bestimmung nicht sichergestellt. Denn insbesondere die Minderheitsgesellschafter sind oftmals nicht in der Lage zu prüfen, ob sie überhaupt in den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG fallen. Darüber hinaus müssen die typischen Immobilien-Investoren aufgrund der Rechtsfolgen des § 8b Abs. 2 KStG tatsächlich keine Steuern zahlen. Diese Gegebenheit sowie die Tatsache, dass das deutsche Besteuerungsrecht in der Regel durch die abkommensrechtliche Immobilienkapitalgesellschaftsklausel beschränkt wird, widerspricht dem Einführungszweck des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG. Vielmehr bringt die unilaterale Bestimmung eine unnötige Verkomplizierung des inländischen Steuerrechts und überflüssigen administrativen Aufwand für die Steuerpflichtigen sowie die deutschen Finanzbehörden mit sich.

**„Immigration Step-up“ in der Schweiz**

*Nils Harbeke und Pascale Schwizer\**

Wenn eine Funktion, ein Vermögenswert oder eine betriebliche Einheit in die Schweiz verlegt wird, kann seit dem 1.1.2020 der Schweizer „Immigration Step-up“ angewendet werden. Der Immigration Step-up ist eine Ergänzung zu den kompetitiven Gewinnsteuersätzen der Schweiz, die im Unterschied zu anderen Ländern auch keine Hinzurechnungsbesteuerung („CFC“-Regeln oder Ähnliches) hat. Damit positioniert sich die Schweiz als Standort insbesondere für Headquarter- und Cluster-Funktionen mit hoher Wertschöpfung.

**1. Was ist der Schweizer Immigration Step-up?**

Der Immigration Step-up ermöglicht es, stille Reserven – auch Goodwill – steuerneutral aufzudecken und anschließend steuerwirksam abzuschreiben.

Die Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt ausschließlich für Steuerzwecke (dh nur in der Steuerbilanz) und setzt keine handelsrechtliche Verbuchung voraus.

**2. In welchen Fällen ist der Immigration Step-up anwendbar?**

Der Immigration Step-up gilt seit dem 1.1.2020 und ist anwendbar, wenn eine juristische Person:

- Funktionen, Vermögenswerte oder (Teil-)Betriebe
- aus einem anderen Land in die Schweiz verlegt.

\* *Nils Harbeke*, dipl. Steuerexperte, Rechtsanwalt, ist Partner und *Pascale Schwizer*, Rechtsanwältin, ist Associate bei Pestalozzi Rechtsanwälte, Zürich/Genf.

Der Immigration Step-up setzt nicht voraus, dass eine Gesellschaft ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in die Schweiz verlegt – ist jedoch in diesen Fällen ebenfalls anwendbar (soweit nicht ein DBA die Steuerhoheit der Schweiz einschränkt).

Die Übertragung in die Schweiz kann innerhalb desselben Rechtsträgers erfolgen (zB Übertragung Betriebsstätte/Hauptsitz) oder zwischen verschiedenen Gesellschaften.

Wie die Übertragung der stillen Reserven in die Schweiz zivilrechtlich vorgenommen wird (zB Einlage, Verkauf), ist unerheblich.

**3. Wie funktioniert die Steuerentlastung durch den Immigration Step-up?**

Die in die Schweiz verlegten Funktionen und Vermögenswerte – sowie Goodwill – werden in der Steuerbilanz aktiviert. Dieser Step-up ist möglich bis zum vollen Verkehrswert. Der Verkehrswert bemisst sich dabei nach anerkannten Bewertungsmethoden (zB Discounted-Cash-Flow-Methode).

Die aufgewerteten Vermögenswerte und Goodwill werden in der Folge zu den steuerlich jeweils anwendbaren jährlichen Abschreibungssätzen abgeschrieben. Der resultierende Abschreibungsaufwand ist in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig. Ein Verlustüberhang kann vorgetragen und mit Gewinnen der nachfolgenden sieben Jahre verrechnet werden.

**4. Ist der Immigration Step-up auch bei Verrechnungspreiskorrekturen nutzbar?**

Der Immigration Step-up ermöglicht es, stille Reserven auf grundsätzlich allen übertragenen Vermögenswerten auf-

zudecken, unabhängig davon, wie die Übertragung der stillen Reserven in die Schweiz zivilrechtlich vorgenommen wird. Deshalb kann der Immigration Step-up auch dazu verwendet werden, bei Verrechnungspreiskorrekturen den in der Schweiz steuerbaren Gewinn zu reduzieren.

#### Beispiel:

Eine Gesellschaft (oder Betriebsstätte) in der Schweiz kauft Handelsware von einer Gruppeneinheit im Ausland zu einem Preis unterhalb des für diese Transaktionsstufe anwendbaren Drittpreises. Die Gesellschaft in der Schweiz verkauft die Ware zu einem höheren Preis am Markt weiter. Wenn später eine Verrechnungspreiskorrektur erfolgt, kann die Differenz zwischen dem korrekten Einkaufspreis (Drittpreis) und dem zu tiefen tatsächlichen Einkaufspreis als steuerneutrale Immigration-Step-up-Position behandelt werden. Im Ergebnis wird die Schweiz also nur die Differenz zwischen dem (korrekten) Einkaufspreis und dem Verkaufspreis besteuern.

Eine Frage, welche die künftige Veranlagungspraxis noch konkretisieren muss, ist, ob und in welchen Fällen für den Immigration Step-up im Zusammenhang mit Transferpreiskorrekturen zeitliche Beschränkungen zu beachten sind.

### 5. Wie wird der Immigration Step-up beantragt?

Die Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz ist freiwillig und erfolgt in der laufenden Gewinnsteuererklärung. In der Regel handelt es sich dabei um die erste Steuererklärung, die nach der Immigrationstransaktion (Verlegung einer Funktion, eines Vermögenswertes oder einer betrieblichen Einheit) eingereicht wird.

Eine handelsrechtliche Verbuchung ist nicht erforderlich. Wenn allerdings die Immigrationsübertragung vom direkten Aktionär einer Schweizer Gesellschaft kommt, kann eine handelsrechtliche Verbuchung sinnvoll sein: Dies ermöglicht es der Schweizer Gesellschaft, sog. „Kapitaleinlagereserven“ zu bilden und damit die steuerliche Situation bei Dividendenausschüttungen zu optimieren (dazu nachfolgend).

### 6. Was ist zu beachten betreffend die steuerliche Situation bei Dividendenausschüttungen?

Wenn eine Schweizer Gesellschaft sog. „Kapitaleinlagereserven“ hat und eine Dividende aus diesen Kapitaleinlagereserven ausschüttet, ist die Dividende von der Schweizer Dividendenquellensteuer befreit. Zudem ist eine solche Dividendenausschüttung für natürliche Personen in der Schweiz einkommensteuerfrei. Besondere Regeln gelten für Dividendenausschüttungen von Schweizer Gesellschaften, die an einer Börse in der Schweiz kotiert sind (zu allem IStR-LB 2019, 74).

Neben Kapitaleinlagereserven ist auch die Rückzahlung von statutarischem Kapital („Aktienkapital“) steuerfrei möglich. Eine Rückzahlung von statutarischem Kapital setzt allerdings ein formelles Kapitalherabsetzungsverfahren voraus und ist deshalb aufwändiger als eine Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven.

„Kapitaleinlagereserven“ sind Einlagen der direkten Aktionäre der Gesellschaft außerhalb des Nennwerts des statutarischen Kapitals. Ein Beispiel sind Agio-Zahlungen bei der Ausgabe von Aktien. Das Schweizer Recht lässt es jedoch auch zu, dass die Aktionäre Zuschüsse direkt in die Reserven der Gesellschaft machen, ohne dass dafür Aktien ausgegeben werden. Kapitaleinlagereserven können nicht nur durch Bareinlagen, sondern auch durch Sacheinlagen gebildet werden. Zum Beispiel können bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen Kapitaleinlagereserven durch das Einbringen von Vermögenswerten in eine Schweizer Tochtergesellschaft geschaffen werden.

„Kapitaleinlagereserven“ werden nur dann als im beschriebenen Sinne steuerlich privilegiert anerkannt, wenn die Schweizer Gesellschaft die Kapitaleinlagereserven handelsrechtlich auf einem separaten Konto verbucht hat und in ihrer Handelsbilanz ausweist. Im Unterschied zum Immigration Step-up reicht für die Bildung steuerlich privilegierter „Kapitaleinlagereserven“ ein Ausweis nur in der Steuerbilanz nicht aus.

## Kein inländisches Gewinnermittlungswahlrecht wegen ausländischer Buchführungspflicht

### Replik zu Drüen IStR 2019, 833

Axel Neumann-Tomm\*

In seiner Kommentierung des BFH-Urteils v. 14.11.2018 – I R 81/16<sup>1</sup> versteht Drüen § 140 AO als bloße Verifikationsnorm.

\* Axel Neumann-Tomm, StB/FBISr, leitet die Steuerabteilung einer Münchener SE und arbeitet in eigener Kanzlei.

<sup>1</sup> BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390, DStR 2019, 876.

Eine ausländische Buchführungspflicht lasse das Gewinnermittlungswahlrecht des § 4 Abs. 3 EStG unberührt. Es stehe dem Steuerpflichtigen unverändert zu. Werden tatsächlich Bücher nach ausländischem Recht geführt und regelmäßig Abschlüsse nach ausländischem Recht gemacht, sei dies für das Gewinnermittlungswahlrecht nur dann bedeutsam, wenn das ausländische Bilanzrecht dem deutschen im Wesentlichen entspreche. Diesem Verständnis von Drüen ist zu widersprechen. Vielmehr schließt jede ausländische Buchführungspflicht das Gewinnermittlungswahlrecht zugunsten von § 4 Abs. 3 EStG aus. Dies ergibt sich aus der Gesamtschau des § 140 AO mit § 141 und § 158 AO.