

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.  
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

## Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

### Aufsätze

- Tax Rulings und Beihilferecht**  
*von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang* 369
- § 50d Abs. 1 S. 11 EStG – eine verfahrensrechtliche oder materiell-rechtliche Vorschrift?**  
*von Agnieszka Kopec/Sarah Rothe* 372
- Der aktuelle Stand der steuerpolitischen Vorhaben der G20**  
*von Dr. Sebastian Benz/Dr. Julian Böhmer* 380
- Unternehmensgewinne nach Art. 7 und 14 des deutsch-türkischen DBA**  
*von Gert Müller-Gatermann* 387

### Praxisforum

- Verrechnungspreise im deutsch-niederländischen Umfeld – dargestellt anhand von Praxisfällen**  
*von Dr. Sven-Eric Bärsch/Gert-Jan Hop/Markus Schneider/Cuno Wittrock* 391

### Rechtsprechung

- Kein Vorläufigkeitsvermerk bei sog Mindestbesteuerung**  
*(BFH 17. 12. 14 – I R 32/13)* 396
- Spendenabzug bei Zuwendungen an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige Stiftung**  
*(BFH 21. 1. 15 – X R 7/13 – Anm. Johannes Kippenberg, LL.M.)* 399
- Finale Verluste**  
*(FG Hamburg 23. 9. 14 – 6 K 224/13 – Anm. Petra Barche)* 405

## Russische Föderation: Speicherung personenbezogener Daten; hochqualifizierte Spezialisten

### 1. Speicherung personenbezogener Daten

Durch Föderales Gesetz N 242-FZ 21.7.2014 wurde ua Art. 16 Abs. 4 des Föderalen Gesetzes 149-FZ v. 27.7.2006 „Über Informationen, Informationstechnologien und den Schutz von Informationen“ ergänzt. Besitzer von Informationen und Betreiber von Informationssystemen sollen demnach in den vom russischen Gesetzgeber bestimmen Fällen sicherstellen, dass sich Datenbanken, die zur Erfassung, Speicherung, Systematisierung, Sammlung, Sicherung, Verfeinerung (Erneuerung, Änderung) sowie zum Abruf personenbezogener Daten von Bürgern der Russischen Föderation eingesetzt werden, auf dem Territorium der Russischen Föderation befinden. Eine ähnliche Regelung wurde auch in Art. 18 des Föderalen Gesetzes 152-FZ v. 27.7.2006 „Über personenbezogene Daten“ aufgenommen.

Gemäß Art. 3 Punkt 1 des og Gesetzes „Über personenbezogene Daten“ stellen solche Daten beliebige Informationen dar, die direkt oder indirekt eine bestimmte oder bestimmbar natürliche Person betreffen. Die Gesetzesänderung war bereits im Herbst letzten Jahres Gegenstand von Diskussionen, da sie nicht nur Internetprovider, sondern ihrem Wortlaut nach auch Unternehmen, die Daten von Arbeitnehmern oder Kunden speichern, betrifft. Ausländische Unternehmen werden somit gezwungen, personenbezogene Daten entweder auf eigenen oder auf angemieteten Speichern in Russland zu halten. Nicht auszuschließen ist, dass es in bestimmten Fallkonstellationen zu einem Konflikt in Bezug auf die Regelung des § 146 Abs. 2 S. 1 AO kommt. Da aufgrund einer Gesetzesänderung v. 31.12.2014 (Föderales Gesetz 526-FZ) die **Gesetzesänderung nunmehr zum 1.9.2015** in Kraft treten soll, wächst die Dringlichkeit, sich mit der Neuregelung auseinanderzusetzen.

Bisher mangelt es an Ausführungsbestimmungen der zuständigen Behörde, des Föderalen Dienstes für die Aufsicht im Bereich Kommunikation, Informationstechnologie und Massenkommunikation (Roskomnadzor). Man erwartet, dass diese Ausführungsbestimmungen zeitnah verabschiedet werden. In Treffen mit verschiedenen Interessengruppen zeichnete sich ab, dass Roskomnadzor folgende Auffassungen vertritt:

- Betroffen sind ausschließlich personenbezogene Daten russischer Bürger, die sich im Zeitpunkt der Sammlung auf dem Gebiet der Russischen Föderation befinden.
- Die Gesetzesänderung richtet sich auch an ausländische Unternehmen, die personenbezogene Daten unmittelbar von Privatpersonen sammeln.
- Personenbezogene Daten müssen primär auf dem Gebiet der Russischen Föderation gespeichert werden. Es reicht nicht aus, diese Daten außerhalb der Russischen Föderation zu speichern und auf dem Gebiet der Russischen Föderation nur eine Kopie zu behalten. Nach primärer Speicherung auf Anlagen innerhalb des Gebiets der Russischen Föderation können die Daten zur Weiterbe- oder -verarbeitung unter Beachtung der entsprechenden Vorschriften ins Ausland übertragen werden.

- Jeder strukturierte Satz personenbezogener Daten ist Gegenstand der Neuregelung. Sein Format und die Bearbeitungsweise spielen keine Rolle.
- Es steht im Ermessen der betroffenen Unternehmen, einen Prozess zur Identifizierung der Staatsangehörigkeit zu definieren. Im Zweifel müsste die Regelung betreffend die Lokalisierung auf alle personenbezogenen Daten, die auf dem Gebiet der Russischen Föderation gesammelt wurden, angewendet werden.

### 2. Hochqualifizierte Spezialisten

Im Jahr 2010 schuf der russische Gesetzgeber für ausländische natürliche Personen die Möglichkeit, als sog hochqualifizierter Spezialist in einem vereinfachten Verfahren ein Arbeitsvisum zu erhalten und sogleich in den Genuss des Regeleinkommensteuersatzes iHv 13 % zu kommen. Ua war dafür im Regelfall bisher ein Gehalt von mindestens zwei Millionen Rubel innerhalb eines Jahres (365 Tagen) notwendig. Mit Wirkung v. 24.4.2015 erfolgte eine Umstellung auf den Kalendermonat, dh das Gehalt muss nunmehr mindestens 167.000 Rubel je Kalendermonat betragen (Föderales Gesetz 56-FZ v. 8.3.2015). Im Krankheitsfall darf das Monatsgehalt je Quartal diesen Schwellenwert ebenfalls nicht unterschreiten.

*Richard Wellmann, RA/StB/konsultant po nalogam i sboram, BDO, Frankfurt a.M.*

## Schweiz: Änderung der Praxis bei der steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypischen stillen Beteiligungen

Gewinnanteile aus atypischen stillen Beteiligungen stellen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* dar. Auch soweit die DBA Gewinnanteile aus atypischen stillen Beteiligungen nicht ausdrücklich den Unternehmensgewinnen zuordnen, sind die dem Art. 7 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen zu den Unternehmensgewinnen und die entsprechenden Bestimmungen des Methodenartikels anzuwenden.

Qualifiziert dagegen der andere Vertragsstaat die Einkünfte als Dividenden, Zinsen oder andere Einkünfte im Sinne des DBA und sieht er sich aufgrund dieser Qualifikation nach den Abkommensbestimmungen über Dividenden, Zinsen oder andere Einkünfte daran gehindert, sie voll zu besteuern, so sind die Einkünfte nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen; nach dem Methodenartikel des maßgebenden DBA wird ggf. die Steuer des anderen Vertragsstaats, die aufgrund der Einkünftequalifikation dieses Staats nach dem DBA erhoben werden darf, auf die deutsche Steuer angerechnet.

Im schweizerisch-deutschen Verhältnis führt dies dazu, dass Gewinnanteile aus atypischen stillen Beteiligungen an schweizerischen Unternehmen beim deutschen Beteiligten grundsätzlich nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Vorbehalten bleibt die Bestimmung von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2 DBA-D, wonach der Gewinnanteil insoweit der deutschen Besteuerung unterliegt, als die Schweiz diese Einkünfte nicht nach Art. 7 DBA-D besteuert.

Nach der bisherigen Praxis der ESTV wurden Einkünfte aus atypischen stillen Beteiligungen bei der direkten Bundessteuer in Abänderung der im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung v. 30.4.1987 dargelegten Praxis seit 1.1.2002 als Unternehmensgewinn besteuert. Es wurde empfohlen, für die Kantons- und Gemeindesteuern in gleicher Weise zu verfahren.

Hinsichtlich der Verrechnungssteuer stellten die Gewinnanteile aus atypischen stillen Beteiligungen steuerbare Gewinnausschüttungen dar. Die in Deutschland ansässigen atypisch still Beteiligten hatten Anspruch auf eine entsprechende Entlastung von der Verrechnungssteuer. Dabei richtete sich der Anspruch auf Entlastung von der Verrechnungssteuer entsprechend der Besteuerung der Gewinnanteile nach Art. 4 Abs. 1 bzw. Art. 51 Abs. 1 DBG nach den Grundsätzen des Verrechnungssteuergesetzes (Art. 24 Abs. 3 VStG bzw. Art. 51 Abs. 2 VStV). Sofern die Gewinnanteile nicht als Unternehmensgewinne besteuert worden sein sollten, war die Entlastung von der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 10 Abs. 2 und 3 DBA-D geltend zu machen.

Mit Schreiben v. 28.4.2015 hat die ESTV soweit ersichtlich erstmals öffentlich mitgeteilt, dass die dargelegte Praxis seit Veröffentlichung eines Bundesgerichtsentscheids v. 22.2.2008 (Az. 2C\_333/2007) nicht mehr anzuwenden sei. Die ESTV anerkennt Rulings, welche aufgrund der bisher veröffentlichten Praxis abgeschlossen wurden, noch maximal bis und mit Steuerperiode 2016. Somit ist *spätestens ab dem 1.1.2017 nur noch eine Besteuerung nach der neuen Praxis zulässig*.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil 2C\_333/2007 zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung gemäß Art. 24 Abs. 3 VStG geäußert. Dabei hat das Bundesgericht die Verwaltungspraxis bestätigt. Dieser Entscheid des Bundesgerichts zeitigt nach Auffassung der ESTV auch für die steuerliche Beurteilung einer atypischen stillen Beteiligung – sowohl betreffend Verrechnungssteuer als auch für die Belange der direkten Steuern – Auswirkungen. Dazu hält die ESTV Folgendes fest.

## 1. Direkte Bundessteuer

### 1.1 Gewinnsteuer

Die Annahme einer Betriebsstätte des deutschen atypisch still Beteiligten in der Schweiz war eine reine Fiktion (keine feste Geschäftseinrichtung etc). Nicht zuletzt aufgrund der Argumentation des Bundesgerichts im eingangs erwähnten Urteil wurde diese Betriebsstättenfiktion aufgegeben.

Die ESTV erblickt im vorliegenden Rechtsverhältnis aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Darlehensvertrag. Somit begründet der atypisch still Beteiligte in der Schweiz keine Betriebsstätte mehr, sondern wird für diese Einkünfte in seinem jeweiligen Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig. Da die Rechtsfigur der atypischen stillen Beteiligung eine deutsche Eigenart darstellt, werden diese Einkünfte somit in den allermeisten Fällen in Deutschland zur Besteuerung kommen.

Soweit kein verdecktes Eigenkapital vorliegt, anerkennt die ESTV die nach den jährlich publizierten Rundschrei-

ben „Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken oder Fremdwährungen“ berechneten Zinsen als geschäftsmäßig begründeter Aufwand. Soweit die Vergütungen an den atypisch still Beteiligten Zinsen auf verdecktem Eigenkapital oder übersetzte Zinsen darstellen, werden diese bei der – die Vergütung zahlenden – Gesellschaft nicht zum Abzug zugelassen.

Muss sich der atypisch still Beteiligte am Verlust beteiligen, so erfolgt dies in Form eines Forderungsverzichts. Dieser ist grundsätzlich gleich zu behandeln wie Forderungsverzichte Dritter. Der Gesellschaft erwächst ein erfolgswirksamer Vermögenszugang. Kein erfolgswirksamer Vermögenszugang liegt dann vor, wenn und soweit das deutsche atypische Gesellschafterdarlehen steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde bzw. wird.

### 1.2 Einkommensteuer

Bei Personengesellschaften erblickt die ESTV im vorliegenden Rechtsverhältnis ebenfalls einen Darlehensvertrag. Sie anerkennt dabei die nach den jährlich publizierten Rundschreiben „Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken oder Fremdwährungen“ berechneten Zinsen als geschäftsmäßig begründeten Aufwand. Soweit die Vergütungen an den atypisch still Beteiligten übersetzte Zinsen darstellen, werden diese bei der – die Vergütung zahlenden – Gesellschaft nicht zum Abzug zugelassen (gemäß Art. 18 Abs. 3 DBG iVm Art. 58 Abs. 1 Buchst. b letztes Lemma DBG). Die Unterkapitalisierungsnormen gelten nicht für Personengesellschaften. Eine Korrektur ist nur mittels Transferpreisen möglich.

Überschießende Zinszahlungen unterliegen (nach wie vor) als Gewinnvorwegnahme der Gewinn- respektive der Einkommensteuer. Beim Forderungsverzicht gelten unter Vorbehalt des verdeckten Eigenkapitals die gleichen Ausführungen wie bei der Gewinnsteuer.

## 2. Verrechnungssteuer

### 2.1 Erhebung

Für die Belange der Erhebung der Verrechnungssteuer wurde aufgrund des oben erwähnten Urteils des Bundesgerichts die Steuerumgehungsfiktion aufgegeben.

Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung liegt somit nur noch im Umfang der übersetzten/übermäßigen Zinszahlung respektive dem verdeckten Eigenkapital einer steuerbaren Leistung der Gesellschaft an den atypisch still Beteiligten (in seiner Eigenschaft als Beteiligungsinhaber oder nahestehender Dritter) vor und nicht mehr – wie in der Vergangenheit – im Umfang sämtlicher Zinszahlungen der Gesellschaft.

### 2.2 Rückerstattung

Da die atypisch still Beteiligten in den allermeisten Fällen in Deutschland ansässig sind, erfolgt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf das eingangs erwähnte Urteil des Bundesgerichts ausschließlich nach dem DBA-D.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgt grundsätzlich wieder unabhängig von der direktsteuerlichen Behandlung der Erträge aus der atypischen stillen Beteiligung. In diesem Zusammenhang ist darauf hin-

zuweisen, dass der atypisch still Beteiligte durch seine Beteiligung in der Schweiz keine Betriebsstätte begründet. Mithin fällt eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 24 Abs. 3 VStG außer Betracht. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgt auf dem normalen Weg über das DBA mit Deutschland (Art. 10 DBA-D, Dividendenartikel); entsprechend den dortigen Sätzen. Dh falls der deutsche, atypisch still Beteiligte eine Gesellschaft ist und während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 % des Kapitals der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft verfügt, so findet Art. 10 Abs. 3 DBA-D Anwendung (Sockel von 0 % bzw. volle Rückerstattung). Bei nicht qualifizierten Beteiligungen oder wenn der atypisch still Beteiligte eine natürliche Person ist, erfolgt die Rückerstattung mit 15 % Sockelbelastung (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c DBA-D). Die Erträge aus atypischer stiller Beteiligung sind auf dem Formular 85 aufzuführen, welches zwingend die Ansässigkeitsbescheinigung des deutschen Fiskus enthalten muss.

Andreas Kolb, Rechtsanwalt, Zürich

### Slowakei: Dividenden – steuerfrei, aber beitragspflichtig

Seit dem Jahr 2004 werden Gewinnausschüttungen in der Slowakei nicht besteuert. Die Dividendenbesteuerung wurde abgeschafft, um die wirtschaftliche Doppelbelastung zu beseitigen und die Einmalbesteuerung zu gewährleisten, und somit auch die Direktinvestitionen in der Slowakei zu fördern. Dividendenzahlungen an juristische und natürliche Personen mit Kapitalbeteiligung zählen nach dem slowakischen EStG nicht zu den steuerbaren Einkünften. Eine Mindestbeteiligungsquote existiert nicht. Die Gewinnausschüttungen an Mitarbeiter ohne Besitz von Kapitalanteilen sind dagegen von der Besteuerung freigestellt.

Ausschüttungen aus dem Gewinn der Vorjahre, dh aus den Wirtschaftsjahren 2003 und früher, unterliegen der slowakischen Einkommensteuer und werden mit einer Abzugssteuer von 15 % belegt, wobei die slowakischen DBA und die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie zu beachten sind.

Seit dem Jahr 2011 fallen auf die Dividenden aber slowakische Krankenversicherungsbeiträge an. Der slowakischen Krankenversicherung unterliegen jedoch nur Dividenden, die an natürliche, in der Slowakei krankenversicherungspflichtige Personen gezahlt werden. Dies betrifft grundsätzlich alle in der Slowakei wohnhaften Personen. Wenn die in die Slowakei entsandte Person aufgrund der EU-Verordnungen zur Koordinierung der Sozialversicherungssysteme (oder eines Sozialversicherungsabkommens) über eine A1/101-Bescheinigung verfügt, so sind keine Beiträge zur slowakischen Krankenversicherung für Dividenden zu entrichten.

Lediglich die Ausschüttung von Gewinnen an Mitarbeiter der Gesellschaft, die nicht am Kapital der Gesellschaft beteiligt sind, unterliegt neben der Krankenversicherung noch weiteren slowakischen Sozialversicherungsbeiträgen.

Die Belastung der Dividenden mit den slowakischen Krankenversicherungsbeiträgen kann unter Umständen auch als ein Treaty Override verstanden werden. Die Befürworter dieser Auffassung argumentieren, dass anstatt der Steuern Krankenversicherungsbeiträge erhoben werden und diese in den DBA nicht erfasst sind. Seit ihrer Einführung vor vier Jahren haben sich die Vorschriften bezüglich der Krankenversicherung auf Dividenden bereits mehrere Male geändert. Hier ein kurzer Überblick über die derzeit geltenden Regeln:

- *Krankenversicherung auf Gewinnausschüttungen für das Wirtschaftsjahr 2010 und davor*  
Die Ausschüttungen von Dividenden aus den bis zum Wirtschaftsjahr 2010 realisierten Gewinnen an Personen sowohl mit als auch ohne Kapitalbeteiligung sind beitragsfrei, auch wenn sie erst nach dem Jahr 2011 ausgezahlt werden.
- *Krankenversicherung auf Gewinnausschüttungen für die Wirtschaftsjahre 2011 und 2012*

Die Gewinnausschüttungen der in den Wirtschaftsjahren 2011 und 2012 realisierten Gewinne an Personen sowohl mit als auch ohne Anteil am Nominalkapital unterliegen einem Beitragssatz von 10 %. Der Empfänger hat eine Meldepflicht gegenüber seiner Krankenkasse. Diese muss er bis zum 31. Mai des Folgejahres erfüllen. Der Empfänger der Dividende muss seiner Krankenkasse den Betrag der erhaltenen Gewinnausschüttungen aus slowakischen sowie aus ausländischen Gesellschaften melden. Im Rahmen der Jahresbeitragsverrechnung wird die Krankenkasse den Beitrag auf Dividenden berechnen und dem Empfänger den zu zahlenden Betrag mitteilen.

- *Krankenversicherung auf Gewinnausschüttungen für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2013 beginnen*

Im Unterschied zu den Ausschüttungen aus den Gewinnen der Wirtschaftsjahre 2011 und 2012 unterliegen die Gewinnausschüttungen für die Wirtschaftsjahre ab 2013 einem erhöhten Beitragssatz von 14 %. Auszahlende Gesellschaften mit Sitz in der Slowakei müssen den Beitrag einbehalten und an die entsprechende Krankenkasse abführen. Für den Steuerpflichtigen selbst besteht eine Meldepflicht grundsätzlich nur in Bezug auf die aus dem Ausland erhaltenen Dividendenzahlungen, wobei der zu zahlende Beitrag im Rahmen der Jahresbeitragsverrechnung durch die zuständige Krankenkasse berechnet wird. Die Meldepflicht ist bis zum 31. Mai des Folgejahres zu erfüllen.

Wenn der Empfänger im Jahr 2014 Dividenden aus den Gewinnen der Wirtschaftsjahre 2011-2012 sowie des Wirtschaftsjahres 2013 erhalten hat, werden diese zusammengerechnet (eventuell noch mit weiteren beitragspflichtigen Einnahmen des Dividendenempfängers) und der Beitrag lediglich bis zu einer allgemeinen Höchstbeitragsbemessungsgrundlage für Krankenversicherungsbeiträge von 48.300 €/Jahr berechnet. Übersteigt der Gesamtbetrag aller vereinnahmten Gewinnausschüttungen diese Grenze, so bleibt der Restbetrag beitragsfrei.

Dominika Domorakova, LL.M., Doktorandin  
an der Ludwig-Maximilians-Universität und EY München