
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Bei den Entwicklungen im internationalen Steuerrecht waren in den vergangenen Monaten einmal mehr diejenigen auf der Ebene der EU von Bedeutung. Eine Änderung der steuerlichen Fusionsrichtlinie dürfte grenzüberschreitende Umstrukturierungen im europäischen Umfeld erleichtern und insbesondere die praktischen Anwendungsmöglichkeiten einer Europa-AG erweitern. Ein wegweisendes Urteil des Europäischen Gerichtshofs zur Frage der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung steht vor der Tür (Stichwort: Marks & Spencer). Schliesslich verdichten sich die Zeichen, dass das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten planmässig per 1. Juli 2005 in Kraft treten wird. In Deutschland sind im Anschluss an den «Jobgipfel» verschiedene Steuererleichterungen zur Standortförderung geplant. Im Bereich der Verrechnungspreise hat die deutsche Finanzverwaltung die mit Spannung erwartete endgültige Fassung der so genannten «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» vorgelegt. Schliesslich wurde in der Schweiz per 1. Januar 2005 das Meldeverfahren zur Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht für Dividenden an ausländische Muttergesellschaften eingeführt.

2 EU-Steuerrecht/ Bilaterale Abkommen II

2.1 Europa-AG

Seit dem 8. Oktober 2004 kann in den 28 EU/EWR-Staaten eine sog. Europäische Gesellschaft



Markus F. Huber
Dr. iur., Partner
Ernst & Young Zürich,
zuständig für den
Bereich Internationales
Steuerrecht



Andreas Helbing
lic. iur., LL.M. (Tax), Advokat,
dipl. Steuerexperte,
Senior Manager
Ernst & Young Zürich



Heiko Kubaile
dipl. Kaufmann, Steuerberater,
Leiter German Tax Desk,
Senior Manager
Ernst & Young Zürich



Jürgen Raab
Diplom-Kaufmann,
Steuerberater, Senior Manager
Ernst & Young Zürich

(Europa-AG, Societas Europaea, nachfolgend «SE») errichtet werden. Rechtsgrundlage dafür bilden die Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft (nachfolgend «SE-VO»)¹ sowie die dazugehörige Richtlinie hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer^{2,3}. *Zivilrechtlich* lassen sich durch die Verwendung einer SE Vereinfachungen erzielen – etwa bei grenzüberschreitenden Sitzverlegungen und Umstrukturierungen sowie bei Einführung einheitlicher Geschäftsführungsstrukturen. Im Gegensatz zu früheren Entwürfen enthält die SE-VO jedoch *keine steuerlichen Regelungen*. Steuerrechtlich

che Fragen sind nach jenen Rechtsvorschriften zu beurteilen, die auf eine nach dem jeweiligen Recht des Sitzstaates der SE gegründete *nationale Aktiengesellschaft* Anwendung finden würden⁴. Für steuerliche Zwecke ist eine SE demnach wie eine nationale Aktiengesellschaft zu behandeln. Mangels flankierender steuerrechtlicher Bestimmungen in der SE-VO sind die praktischen Anwendungsmöglichkeiten der SE derzeit noch begrenzt. Denn die in den nationalen Steuerrechtsordnungen regelmässig vorgesehenen Bestimmungen zur steuersystematischen Realisation unsteuerter stiller Reserven bei Emigrationstransaktionen stellen der SE im grenzüberschreitenden Verhältnis grosse Hürden in den Weg. Zumindest teilweise verbessern wird sich diese Ausgangslage mit der Änderung der steuerlichen Fusionsrichtlinie, welche bis zum 1. Januar 2006 umzusetzen ist (dazu sogleich unten Abschnitt II.2.).

¹ Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. EG Nr. L 294/1 vom 10. November 2001.

² Richtlinie 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer, ABl. EG Nr. L 294/22 vom 10. November 2001.

³ Vgl. auch zum neuen Statut der Europäischen Genossenschaft (nachfolgend «SCE») Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 und Richtlinie 2003/72/EG des Rates vom 22. Juli 2003. Art. 9 Abs. 1 lit. c ii SE-VO.

⁵ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. EG Nr. L 225, 20. August 1990, S. 1).

Inhaltsübersicht

- I Einführung**
- 2 EU-Steuerrecht/Bilaterale Abkommen II**
 - 2.1 Europa-AG
 - 2.2 Fusionsrichtlinie
 - 2.3 EU-Zinsbesteuerung
 - 2.4 EU-Verlustverrechnung über die Grenze
- 3 Deutschland:**
 - Weitere Steuererleichterungen ab 2006?**
 - 3.1 Geplante Sofortmassnahmen
 - 3.2 Entlastung von Personengesellschaften
 - 3.3 Kommt die Entlastung bei der Erbschaftsteuer?
 - 3.4 Gegenfinanzierung der Steuerausfälle
 - 3.5 Ausblick
- 4 Verrechnungspreise: Endgültige Fassung der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» von der deutschen Finanzverwaltung veröffentlicht**
 - 4.1 Hintergrund der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren»
 - a) Regulatorisches Umfeld
 - b) Historie
 - c) Hoher Detaillierungsgrad
 - 4.2 Wesentliche Inhalte
 - a) Die Basis: Sachverhaltsdokumentation
 - b) Fremdvergleich durch Angemessenheitsdokumentation
 - c) Secret Comparables
 - d) Anpassung der Verrechnungspreise am Jahresende
 - e) Transaktionsbezogene Dokumentation
 - f) Sprache
 - 4.3 Elektronischer Datenzugriff
 - 4.4 Ausblick
- 5 Schweiz**
 - 5.1 Meldeverfahren
 - 5.2 Doppelbesteuerungsabkommen

2.2 Fusionsrichtlinie

Am 17. Februar 2005 hat der Rat der EU-Finanzminister einen Vorschlag zur Änderung der steuerlichen Fusionsrichtlinie (nachfolgend «FRL»⁵) angenommen. Die FRL aus dem Jahre 1990 sieht bei Fusionen, Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen und beim

Austausch von Anteilen einen Steueraufschub betreffend die unbesteuerten stillen Reserven vor, soweit Unternehmen verschiedener EU-Mitgliedstaaten betroffen sind. Die jetzt verabschiedete Änderungsrichtlinie (nachfolgend «FRL-V») ⁶ zur Fusionsrichtlinie enthält unter anderem die folgenden Neuerungen bzw. Klarstellungen:

- Der Katalog der *Rechtsformen*, welche für die FRL qualifizieren, wird erweitert, etwa zugunsten bestimmter Genossenschaften, Sparkassen sowie wirtschaftlich tätiger Fonds und Vereinigungen. Umstritten war bisher, ob die SE sowie die SCE ⁷ in den Anwendungsbereich der FRL fielen ⁸. Diese Rechtsformen werden jetzt durch die FRL-V explizit in den Katalog der qualifizierenden Rechtsformen aufgenommen.
- Die *Sitzverlegung* einer SE oder SCE von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat löst gemäss Änderungsrichtlinie keine Besteuerung der unbesteuerten stillen Reserven aus, soweit das Vermögen künftig einer Betriebsstätte jenes Mitgliedstaates zugerechnet werden kann, in dem die SE bzw. SCE vor der Sitzverlegung für Steuerzwecke ansässig war (*Betriebsstätteverhaftungserfordernis*) (Artikel 10b–10d FRL-V).
- Die FRL wird künftig auch auf die sog. «*teilweise Spaltung*» anwendbar sein. Nach schweizerischer Terminologie handelt es sich um die Abspaltung (vertikale Teilung; spin-off oder split-off) eines Unternehmensteils auf eine bestehende oder neu gegründete Gesellschaft gegen Ausgabe von Beteiligungsrechten an dieser Gesellschaft an die Gesellschafter der abspaltenden Unternehmung (Art. 2 lit. (b)(a) FRL-V).
- Die FRL garantiert die Steuerfreiheit von im Rahmen einer Tochterabsorption erzielten Buchgewinnen (nach schweizerischer Terminologie: Fusionsgewinnen) bei der überneh-

menden Muttergesellschaft. Bisher war eine Beteiligungsquote von 25% erforderlich, um in den Genuss dieser Regelung zu kommen. Neu wird die erforderliche Beteiligungsquote gesenkt auf 20% (ab Inkrafttreten der FRL-V), 15% (ab 1. Januar 2007) bzw. 10% (ab 1. Januar 2009) (Art. 7 Abs. 2 FRL-V). Damit wird Übereinstimmung hergestellt mit der entsprechenden Anpassung der Mutter-Tochter-Richtlinie durch die Richtlinie 2003/123/EG ⁹.

- Der durch die FRL gewährte Steueraufschub kann neu auch dann in Anspruch genommen werden, wenn *eine Zweigniederlassung in eine Tochtergesellschaft umgewandelt wird* (Art. 10 FRL-V).

Die durch den Rat der EU-Finanzminister verabschiedete Änderungsrichtlinie ist durch die EU-Mitgliedstaaten in Bezug auf Regelungen betreffend die SE und SCE bis zum 1. Januar 2006, im Übrigen bis zum 1. Januar 2007 in nationales Recht umzusetzen. Die revidierte FRL dürfte grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen im europäischen Raum weiter erleichtern und insbesondere die Anwendungsmöglichkeiten einer SE (etwa für grenzüberschreitende Fusionen und Sitzverlegungen) erweitern.

2.3 EU-Zinsbesteuerung

Am 17. Dezember 2004 haben die eidgenössischen Räte den Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abkommen zwischen der EG und der Schweiz über die Zinsbesteuerung genehmigt. Damit wurden sowohl das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) als auch das Zinsbesteuerungsgesetz (ZBstG) verabschiedet ¹⁰. Die Referendumsfrist ist am 31. März 2005 unbenutzt abgelaufen. Der Bundesrat ist somit ermächtigt, das ZBstA zu ratifizieren.

Auf Seiten der EU sind die Umsetzungsarbeiten bei Redaktionsschluss ebenfalls bereits weit fortgeschritten. Der für das Inkrafttreten des ZBStA sowie der EU-Zinsrichtlinie¹¹ erforderliche Abschluss gleichwertiger Regelungen mit abhängigen und assoziierten Gebieten der EU-Mitgliedstaaten sowie mit verschiedenen Drittstaaten (Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino) ist erfolgt¹². Im Anschluss an seine Sitzung vom 12. April 2005 liess der Rat der EU für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) verlautbaren, dass die EU-Zinsrichtlinie sowie die Abkommen mit Drittstaaten sowie abhängigen

und assoziierten Gebieten planmässig per 1. Juli 2005 in Kraft treten sollen¹³. Es ist vorgesehen, dass der Rat an seiner Sitzung vom 7. Juni 2005 die Situation noch einmal kurz analysieren und entsprechend Bilanz ziehen wird. Es ist somit davon auszugehen, dass sowohl die EU-Zinsrichtlinie als auch das ZBStA planmässig per 1. Juli 2005 in Kraft treten werden.

2.4 EU-Verlustverrechnung über die Grenze

Der Generalanwalt hat am 7. April 2005 die mit Spannung erwarteten Schlussanträge in der EuGH-Rechtssache **Marks & Spencer** verkündet¹⁴. Der High Court of Justice (England and Wales) hatte den Europäischen Gerichtshof (EuGH) im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens um die Beantwortung folgender Frage gebeten: Die britischen Bestimmungen zur Gruppenbesteuerung sehen vor, dass eine Muttergesellschaft einen «Konzernabzug» für Verluste von Gruppengesellschaften geltend machen kann, soweit diese Gruppengesellschaften im Vereinigten Königreich ihren Sitz haben oder sich dort wirtschaftlich betätigen. Kein Konzernabzug wird dagegen gewährt für Verluste, welche von Gruppengesellschaften erwirtschaftet werden, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat ihren Sitz haben und nicht im Vereinigten Königreich wirtschaftlich tätig sind. Es stellt sich die Frage, ob diese Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags verstösst (Art. 43 i.V.m. 48 EGV). Der Generalanwalt hat in seinem Antrag, wie zu erwarten war, einen für die Klägerin *grundsätzlich positiven Urteilstvorschlag* abgegeben.

Danach verletzt eine Regelung wie die britische zum «Konzernabzug» grundsätzlich die Niederlassungsfreiheit, da dadurch Gesellschaften in ihrem Recht beschränkt werden, sich in anderen EU-Mitgliedstaaten durch Gründung von

⁶ Die Änderungsrichtlinie liegt bei Redaktionsschluss erst als Entwurf vor: Proposal for a Council Directive amending Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and ex-changes of shares concerning companies of different Member States (Interinstitutional File: 2003/0239 [CNS]), 16276/04, Brüssel, 3. Februar 2005

⁷ Vgl. Fn. 3.

⁸ Statt vieler: CLEMENS PHILIPP SCHINDLER, in: SUSANNE KALSS/HANNS F. HÜGEL (Hrsg.), Europäische Aktiengesellschaft, SE-Kommentar, Wien 2004, S. 906 f.

⁹ Vgl. dazu MARKUS F. HUBER/ANDREAS HELBING/HEIKO KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, S. 818 ff. (824 f.).

¹⁰ Zum materiellen Inhalt vgl. MARKUS F. HUBER/ANDREAS HELBING/HEIKO KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, S. 818 ff.

¹¹ Richtlinie des Rates 2003/48/EG vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

¹² Vgl. Art. 18 Abs. 1 ZBStA; Art. 17 Abs. 2 Zinsrichtlinie.

¹³ Pressemitteilung, 2651. Tagung des Rates der EU für Wirtschaft und Finanzen vom 12. April 2005 (7754/05 [Presse 77]).

¹⁴ Schlussanträge des Generalanwalts M. Poiras Maduro vom 7. April 2005 in der Rechtssache C-446/03 – Marks & Spencer plc gegen David Halsey (HM Inspector of Taxes) [Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice {England & Wales}, Chancery Division {Vereinigtes Königreich}]

Tochtergesellschaften niederzulassen (Hemmnis beim Verlassen des Landes; sog. «exit restriction»). Allerdings – so der Generalanwalt weiter – kann eine solche Regelung im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht *gerechtfertigt* sein. Danach steht die Niederlassungsfreiheit einer nationalen Regelung nicht entgegen, die das Recht auf einen «Konzernabzug» von der Voraussetzung abhängig macht, dass nachgewiesen ist, dass die Verluste der im jeweiligen anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft in diesem anderen EU-Mitgliedstaat keine gleichwertige steuerliche Behandlung erfahren – sei dies in Form einer Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder in Form eines Verlustvortrags auf ein anderes Steuerjahr beim selben Steuerpflichtigen (Rechtfertigungsgrund der sog. «Kohärenz des Steuersystems»). Mit anderen Worten halten nationale Regelungen nach Auffassung des Generalanwalts den Erfordernissen des EG-Vertrags stand, soweit sie einen grenzüberschreitenden Verlustabzug davon abhängig machen, dass die in einem anderen EU-Mitgliedstaat entstandenen Verluste dort nicht geltend gemacht werden können, sei es in Form eines Verlustvortrags, Konzernabzugs oder anderweitig (sog. «dual consolidated loss»-rules).

Zwar stellt der Urteilsvorschlag des Generalanwalts im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens keine verbindliche Vorgabe für den EuGH dar. Statistisch gesehen folgt der Gerichtshof aber in 80% der Fälle den Schlussanträgen des Generalanwalts. Es ist zu erwarten, dass das Urteil des EuGH in zwei bis sechs Monaten vorliegen wird. Auswirkungen wird das Urteil in erster Linie auf Konzerne haben, welche der britischen Gruppenbesteuerung unterliegen und über verlustträchtige Gruppengesellschaften in anderen EU-Mitgliedstaaten verfügen. Eine mittelbare Rechtswirkung dürfte das Urteil aber auch auf andere EU-Staaten haben, welche vergleichbare

Besteuerungsmodelle kennen, beispielsweise auf Deutschland. Die deutsche Körperschaftsteuerliche Organschaft beschränkt sich ebenfalls auf solche Gesellschaften, welche in Deutschland ansässig sind und erlaubt damit keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung. Es ist daher anhand des konkreten Einzelfalles zu analysieren, inwieweit unter Berücksichtigung der Verlustverrechnungsregeln der 24 anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zu Deutschland ausländische Verluste geltend gemacht werden können.

3 Deutschland: Weitere Steuererleichterungen ab 2006?

Am 17. März 2005 einigten sich die deutsche Bundesregierung sowie die Opposition auf ein Sofortprogramm zur Stärkung des Standorts Deutschland. Im Rahmen des «Jobgipfels» vereinbarten beide Seiten, dieses Ziel möglichst mit einer aufkommensneutralen Änderung der Unternehmensbesteuerung zu erreichen. Hierzu sollen der Körperschaftsteuersatz gesenkt und mittelständische Unternehmen bei der Gewerbesteuer entlastet werden. Die vereinbarten Steuersenkungen würden die Wirtschaft um rund 5,2 Mrd. Euro entlasten. Diese Einnahmehausfälle müssten auf Grund der angespannten Haushaltslage sowie des EU-Defizitkriteriums an anderer Stelle gegenfinanziert werden.

3.1 Geplante Sofortmassnahmen

Die Änderungen sollen zum 1. Januar 2006 in Kraft treten. Eine der wichtigsten Massnahmen ist die geplante Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes von bisher 25% auf neu 19%. Hierdurch wird die Wettbewerbsfähigkeit

Deutschlands bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften im Vergleich zu den wichtigsten EU-Ländern, aber auch den neuen Beitrittsstaaten, gestärkt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass deutsche Kapitalgesellschaften sowohl der Körperschaftsteuer als auch zusätzlich der Gewerbesteuer unterliegen. Die durchschnittliche Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften aus Körperschaft- und Gewerbesteuer würde sich somit zum 1. Januar 2006 von heute 38,7% auf ca. 33,4% reduzieren.

3.2 Entlastung von Personengesellschaften

Die deutsche Steuersystematik kennt kein einheitliches Unternehmenssteuerrecht. So unterliegen Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer, sondern deren Gesellschafter der Einkommensteuer. Letztere kennt einen progressiven Steuertarif, dessen maximaler Steuersatz in den letzten Jahren sukzessive gesenkt wurde. Im Jahr 1998 betrug er noch 52%. Zum 1. Januar 2005 wurde er planmässig um weitere 3-%-Punkte auf neu 42% reduziert. Da Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, hätten diese von deren Senkung auf 19% keinen Vorteil. Andererseits stellt die Personengesellschaft die klassische Gesellschaftsform des deutschen Mittelstandes dar. Um auch die Wettbewerbsfähigkeit dieser Unternehmen zu stärken, sind auch hier weitere Entlastungen notwendig. Hierzu soll die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer umfangreicher als bisher angerechnet werden. In welcher Höhe, werden letztendlich erst die weiteren Verhandlungen zeigen.

Allerdings bedingt die fehlende einheitliche Unternehmensbesteuerung auch zukünftig, dass thesaurierende Kapitalgesellschaften im Einzelfall mit durchschnittlich 33,4% oftmals günstiger besteuert werden als die mit maxi-

mal 42% besteuerten Personengesellschaften. Die Bundesregierung prüft daher mittelfristig die Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung. Hierzu sollen nach ausländischem Vorbild Personengesellschaften ggf. die Optionsmöglichkeit erhalten, wie Kapitalgesellschaften besteuert zu werden.

3.3 Kommt die Entlastung bei der Erbschaftsteuer?

Bei der Erbschaftsteuer sollte zunächst eine seit Jahren geforderte notwendige Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen umgesetzt werden. Faktisch sollte eine Erbschaftsteuerbefreiung auf den Übergang von Betrieben eingeführt werden, um die im europäischen Vergleich doch recht hohe deutsche Erbschaftsteuer anzupassen. Hierzu sollte sich in jedem Jahr, in dem der Betrieb fortgeführt wird, die Erbschaftsteuer um 10% mindern (so genanntes Abschmelzungsmodell). Bei mindestens zehnjähriger Unternehmensfortführung würde die Erbschaftsteuer vollständig entfallen.

Auf Grund des massiven Widerstandes von Nordrhein-Westfalen hat die Bundesregierung die notwendige Entlastung bei der Überführung von Betriebsvermögen jetzt aber davon abhängig gemacht, dass die Bundesländer ein Konzept zur Gegenfinanzierung der Steuerausfälle vorlegen¹⁵. Es bleibt abzuwarten, ob nach der Landtagswahl in Nordrhein-Westfalen die Chancen für diese wichtige Änderung wieder steigen. Seitens der Wirtschaft wird sie weiterhin vehement gefordert.

¹⁵ Das Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer steht den Bundesländern allein zu.

3.4 Gegenfinanzierung der Steuerausfälle

Allerdings müsste die Steuerreform auf Grund der angespannten Haushaltslage aufkommensneutral umgesetzt werden. Hierzu wurden von der Bundesregierung eine Reihe von möglichen Gegenfinanzierungsmassnahmen vorgeschlagen. In erster Linie sollen private Anleger wieder stärker besteuert werden, indem der Verlustabzug bei Steuersparmodellen beschränkt wird. Dies würde sich insbesondere nachteilig auf eine Reihe von Film- und Medienfonds sowie «Windparks» (Windkraftanlagen) und Schiffsbeteiligungen auswirken. Hier könnte die Verlustverrechnung so eingeschränkt werden, dass Anleger die anfänglichen Verluste eines geschlossenen Fonds nur noch mit späteren Gewinnen desselben Investment verrechnen könnten¹⁶. Darüber hinaus könnten Dividendenenerträge, die von natürlichen Personen vereinnahmt werden, wieder höher besteuert werden. Bisher werden im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nur 50% der Dividende besteuert. Zukünftig könnte die Freistellung verringert werden. Geplant ist, dass diese auf voraussichtlich 40% bzw. 43% beschränkt wird. Dies dürfte dann voraussichtlich auch für private Veräusserungsgeschäfte gelten. Durch die höhere Besteuerung der privaten Dividendenenerträge würde jedoch der Vorteil aus der angestrebten geringeren Körperschaftsteuer von 19% wieder nahezu vollständig aufgezehrt bzw. auf rund 2-% bis 3-%-Punkte begrenzt.

Ferner soll die bisherige Mindestgewinnbesteuerung weiter verschärft werden. Der Verlustvortrag soll hierzu, sofern er EUR 1 Mio. übersteigt (bei Verheirateten EUR 2 Mio.), nur noch in Höhe von 40% (heute 50%) mit laufenden Einkünften saldierbar sein. Diese Verschärfung würde auch die Unternehmen treffen, die ebenfalls ihren Anteil zu den Gegenfinanzierungsmassnahmen beitragen sollen. Ausserdem hofft die

Regierung, dass Unternehmen ihre Gewinne wegen der niedrigeren Steuersätze wieder verstärkt in Deutschland versteuern («Selbstfinanzierungseffekt»).

3.5 Ausblick

Die im Rahmen des Jobpfeils geplanten Verbesserungen wären erste wichtige Sofortmassnahmen, um den Standort Deutschland zu stärken. Allerdings ist einmal mehr zu befürchten, dass die Parteien die möglichen positiven Ergebnisse an parteipolitischen Überlegungen scheitern lassen. Die aktuellen Diskussionen um die Gegenfinanzierung lässt nichts Gutes erwarten. Es ist nicht auszuschliessen, dass erst nach der Bundestagswahl im Jahr 2006 eine Übereinkunft der Parteien erzielt werden kann.

4 Verrechnungspreise: Endgültige Fassung der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» von der deutschen Finanzverwaltung veröffentlicht

Am 12. April 2005 hat das deutsche Bundesministerium der Finanzen die mit Spannung erwartete endgültige Fassung der so genannten «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren»¹⁷ zur Prüfung von Verrechnungspreisen veröffentlicht. Mittels der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» bindet die deutsche Finanzverwaltung ihre Steuerbeamten hinsichtlich der Interpretation und Auslegung der bestehenden gesetzlichen Pflichten zur Dokumentation von Verrechnungspreisen¹⁸. Eine solche Bindung an die Verwaltungsgrundsätze besteht weder für die Steuerpflichtigen noch für die Finanzgerichte. Dennoch sollten schweizerische Unternehmen mit Geschäftsaktivitäten in der Bundesrepublik Deutschland die in den Verwaltungsgrundsätzen zum Ausdruck kommende Auffassung der deutschen Finanzver-

waltung sehr genau kennen, um den Ablauf künftiger Prüfungen der Verrechnungspreise richtig einschätzen zu können und daraus potenziell erwachsende steuerliche Risiken so weit als möglich zu minimieren. Dieser Beitrag kommentiert die wichtigsten Regelungen der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

4.1 Hintergrund der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren»

a) Regulatorisches Umfeld

Die Tendenz, dass Verrechnungspreise eines der Top-Themen bei Steuerprüfungen sind und dass Steuerbehörden die Prüfung der Verrechnungspreise durch den Erlass von Dokumentationspflichten zu optimieren versuchen, ist international bereits seit mehreren Jahren zu beobachten. In jüngerer Vergangenheit ist zudem

eine verbesserte Ausbildung der Steuerprüfer auf dem Spezialgebiet der Verrechnungspreise zu beobachten. Dies zeigen auch die «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren», die eine in der Vergangenheit bei der deutschen Finanzverwaltung in diesem Ausmass nicht vorhandene Auseinandersetzung mit den ökonomischen Grundlagen der Verrechnungspreisbildung erkennen lassen.

b) Historie

Neben dem regulatorischen Umfeld erklärt sich die Bedeutung der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» insbesondere auch aus der Historie der Verrechnungspreisprüfung in Deutschland. Deutschland ist eine der letzten grossen Industrienationen weltweit, welche spezielle Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise eingeführt haben. Dies mag sich zum Teil daraus erklären, dass in Deutschland seit jeher eine allgemeine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen an der Aufklärung von steuerrelevanten Sachverhalten existiert, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten erweitert sich diese auf die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Beweisvorsorge¹⁹. Diese Mitwirkungspflichten, in Verbindung mit einem stringenten Aussensteuerrecht, den Verwaltungsgrundsätzen von 1983 sowie fallweise Aktualisierungen dieser Verwaltungsgrundsätze²⁰ schienen eine ausreichende Grundlage für die vollumfängliche Information der für die Prüfung von Verrechnungspreisen relevanten Umstände zu bieten. Dies änderte sich grundlegend mit dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. Oktober 2001. Der Bundesfinanzhof entschied u. a., dass es keine Verpflichtung für deutsche Steuerpflichtige gebe, über die allgemeinen steuerlichen Pflichten hinaus eine spezifische Dokumentation für Verrechnungspreiszwecke zu erstellen. Die Empörung, die dieses Urteil in weiten Teilen der deutschen Finanzverwaltung auslöste,

¹⁶ Fonds, die bereits vor dem 18. März 2005 im Vertrieb waren und deren Anleger bis zum 4. Mai 2005 beigetreten sind, sollen nicht unter diese Neuregelung fallen.

¹⁷ Im Volltext «Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren».

¹⁸ §§ 90 Abs. 3 und 162 Abs. 3 und 4 AO, eingeführt durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003. Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung vom 13. November 2003, so genannte «Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung» (GAufzV).

¹⁹ Vgl. § 90 Abs. 1 bzw. Abs. 2 AO.

²⁰ Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24. Dezember 1999, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen vom 30. Dezember 1999, Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendungen vom 9. November 2001.

entlud sich zunächst im Schrifttum²¹, dann in gesetzlichen Neuregelungen, schliesslich in den «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren». Auch die «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» werden nicht das letzte Glied in dieser Kette sein, denn die Veröffentlichung von Grundsätzen zu grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen und zur Berücksichtigung von Verlusten sind bereits in Vorbereitung. Sofern die Geschäftsaktivitäten schweizerischer Unternehmen in Deutschland, seien diese mittels deutscher Betriebsstätten oder aber mittels deutscher Tochtergesellschaften ausgeübt, in der Vergangenheit nicht bereits Gegenstand von Prüfungen der Verrechnungspreise waren oder aber diese Prüfungen zu keinen wesentlichen Anpassungen der Verrechnungspreise führten, sollte in Anbetracht dieser Entwicklung nicht damit gerechnet werden, dass die nächste Prüfung zum gleichen Ergebnis führen wird.

c) Hoher Detaillierungsgrad

Die endgültige Fassung der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» ist mit 76 Seiten etwas «schlanker» geraten als die Entwurfsversionen²². Gleichwohl weist alleine schon ihr Umfang auf den hohen Detaillierungsgrad der Regelung hin. Teilweise hat die deutsche Finanzverwaltung mit den «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» aber auch die Gelegenheit genutzt, ihre Sichtweise zu einigen bereits seit längerer Zeit existierenden verfahrenstechnischen Grundsätzen zu äussern²³.

4.2 Wesentliche Inhalte

a) Die Basis: Sachverhaltsdokumentation

Die vom Steuerpflichtigen zu erstellende Dokumentation der Umstände, die den grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen zugrunde liegen, die so genannte Sachverhaltsdokumentation²⁴, soll gemäss der «Verwaltungsgrundsätze-Ver-

fahren» insbesondere die folgenden Bestandteile enthalten: allgemeine Informationen (z. B. rechtliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen und Organisation des Unternehmens), Informationen über die Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen (dabei insbesondere auch Auflistung der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter), Funktions- und Risikoanalyse, Analyse der Wertschöpfungskette. Zur Sachverhaltsdokumentation im weiteren Sinne gehört auch die Darstellung der angewendeten Verrechnungspreismethode(n) sowie die Charakterisierung der an grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen beteiligten verbundenen Unternehmen. Die gemäss der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» zu erstellende Sachverhaltsdokumentation orientiert sich an den von der OECD formulierten Grundsätzen. In der Regel sollte es daher für die Unternehmen möglich sein, diese Dokumentation im Sinne eines «Masterfile-Ansatzes» zentral und für mehrere Länder gleichartig zu erstellen und damit den Dokumentationsaufwand erheblich zu verringern²⁵. Für die EU ist die formelle Akzeptanz des «Masterfile-Ansatzes» in Kürze zu erwarten²⁶.

b) Fremdvergleich durch Angemessenheitsdokumentation

Einer der wichtigsten und zwischen der Industrie, Beratern und der deutschen Finanzverwaltung am kontroversesten diskutierten Bestandteile der geforderten Verrechnungspreisdokumentation ist die so genannte Angemessenheitsdokumentation, d. h. die Dokumentation der Gründe, warum der Steuerpflichtige nach seiner eigenen Auffassung die Verrechnungspreise zutreffend ermittelt. Gemäss OECD-Standards wie auch in den meisten nicht zur OECD gehörenden Ländern wird für diese auch als Fremdvergleichsanalyse bezeichnete Untersuchung ein direkter Vergleich der in Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten bzw. mit fremden

Dritten vereinbarten Konditionen bevorzugt. Da die Daten für einen solchen direkten Vergleich häufig nicht verfügbar sind bzw. die mit fremden Dritten realisierten Geschäftsbeziehungen meist nicht ausreichend vergleichbar mit den Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen sind, ist es internationaler Standard, mittels öffentlich zugänglicher Datenbanken nach Vergleichsdaten zu suchen und diese Daten der weiteren Analyse zugrunde zu legen. Obwohl eine solche Datenbankanalyse keinen direkten Vergleich einzelner Transaktionen ermöglicht, wird sie von Steuerpflichtigen dennoch als effiziente und bestmögliche Alternative zum direkten Preisvergleich geschätzt. Die deutsche Finanzverwaltung hat sich nicht völlig der international weit verbreiteten Akzeptanz von Datenbankanalysen anschliessen können.

Zwar lässt sie Datenbankanalysen als ein Mittel zum Nachweis des Fremdvergleichsverhaltens grundsätzlich zu, stellt aber auch klar, dass ohne weitergehende Untersuchungen (z. B. Abruf von Informationen von den Internetauftritten der Vergleichsunternehmen) die Ergebnisse der Datenbankanalyse von ihr als unverwertbar angesehen werden²⁷. Als unverwertbar eingestufte Dokumentation schützt nicht vor der Festsetzung von Strafzuschlägen²⁸. Der Aufwand der Unternehmen zur Dokumentation der Angemessenheit ihrer *Verrechnungspreise* erhöht sich durch die nur eingeschränkte Akzeptanz von Datenbankanalysen beträchtlich.

Neben der eigentlichen Angemessenheitsdokumentation muss ein Unternehmen eigene Planrechnungen und Budgets vorlegen²⁹. Etwas anderes gilt, wenn uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten vorgelegt werden können. Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten sind in der Praxis jedoch selten zu finden.

c) Secret Comparables

Die deutsche Finanzverwaltung unterhält eigene Datenbanken, in denen u. a. die Finanzdaten bereits geprüfter Unternehmen gespeichert sind. Diese Finanzdaten verwendet sie insbesondere für Branchen- und Unternehmensvergleiche³⁰. Aufgrund des Steuergeheimnisses darf sie die Unternehmen, über welche die Finanzdaten gewonnen wurden, jedoch nicht öffentlich benennen. Damit kann die Finanzverwaltung auch nicht den Nachweis der Vergleichbarkeit mit dem geprüften Unternehmen führen, was die Verwendbarkeit dieser «Secret Comparables», z. B. in Finanzgerichtsverfahren, erheblich einschränkt.

d) Anpassung der Verrechnungspreise am Jahresende

Nur bedingt akzeptabel sind für die deutsche Finanzverwaltung so genannte Jahresendan-

²¹ Vgl. z.B. Kuckhoff/Schreiber, Ist die Prüfung von Verrechnungspreisen noch sinnvoll?, IWB 7/2002, 321.

²² Vgl. z. B. den ersten Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» vom 18. Oktober 2004.

²³ Z. B. zum Amtsermittlungsgrundsatz gemäss § 88 AO oder zur Durchführung von Berichtigungen der Verrechnungspreise.

²⁴ Tz. 3.4.11 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

²⁵ Vgl. Brügger/Raab, Verrechnungspreise – Strategien zur Bewältigung divergierender Dokumentationsvorschriften, Der Schweizer Treuhänder 10/2004, 883.

²⁶ Grundsätzliche Einigung diesbezüglich wurde auf der letzten Sitzung des JTFP am 16. und 17. März 2005 erzielt.

²⁷ Tz. 3.4.12.4 und Tz. 3.4.19 Buchst. c) der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren»

²⁸ 5%–10% des Betrages, um den die Verrechnungspreise angepasst werden, mindestens € 5000.

²⁹ Tz. 3.4.12.2 und Tz. 3.4.18.1 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

³⁰ Siehe auch Tz. 2.6 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

passungen. Die Akzeptanz dieser Anpassungen beschränkt sich aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung auf nachträgliche Preisermittlungen, welche auf eine bereits bei Vertragsabschluss vorliegende und festgestellte Ungewissheit von Preiskomponenten (z. B. Rohstoffpreise) bei Abschluss des zugrunde liegenden Geschäfts zurückzuführen sind³¹. Dem von Unternehmen geschätzten pragmatischen Weg zur Einhaltung des Fremdvergleichs durch Anpassung unterdurchschnittlicher Margen an die Rentabilitätskennziffern von Vergleichsunternehmen mittels Jahresendbuchungen ist damit aus deutscher Sicht, zumindest wenn man sich an der Auffassung der Finanzverwaltung orientiert, weitgehend die Grundlage entzogen. Es empfiehlt sich daher, Überprüfungen und ggf. Anpassungen der Verrechnungspreise unterjährig durchzuführen.

e) Transaktionsbezogene Dokumentation

Die deutsche Finanzverwaltung fordert eine geschäftsvorfallbezogene Dokumentation der Verrechnungspreise³². Aufgrund des erheblichen Aufwandes, den eine geschäftsvorfallbezogene Dokumentation verursacht, empfiehlt sich die Gruppierung gleichartiger Geschäftsvorfälle und eine gesonderte Erläuterung der Kriterien für diese Gruppierung, oder aber der Abschluss konzernweiter Verrechnungspreisrichtlinien.

f) Sprache

Die Dokumentation ist grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen³³. Auf Antrag kann die deutsche Finanzverwaltung auch eine andere Sprache zulassen, wobei sich diese Zulassung in der Praxis voraussichtlich auf die Zulassung englischsprachiger Dokumente beschränken dürfte. Selbst wenn dem Antrag stattgegeben wird, schliesst dies nicht aus, dass in einer Betriebsprüfung später dennoch deutsche Übersetzungen verlangt werden.

4.3 Elektronischer Datenzugriff

Der Umfang und die Effizienz von Betriebsprüfungen wird durch die vermehrte Wahrnehmung der Möglichkeiten, welche der elektronische Datenzugriff³⁴ bietet, künftig stark zunehmen. Dies zeigen bereits die aus Umsatzsteuer-Prüfungen gewonnenen Erfahrungen. Da im modernen Geschäftsverkehr ein Vorgang ohne datentechnische Unterstützung kaum noch vorstellbar ist und nahezu jeder dieser Vorgänge auch von Relevanz für die internationalen Verrechnungspreise sein kann, ergibt sich in Kombination mit den Dokumentationsvorschriften ein erhebliches Risiko, sofern Unternehmen die nächste Betriebsprüfung nicht ausreichend planen und nicht bereits vor Beginn der Prüfung mögliche Risikofelder identifizieren und eine Verteidigungsstrategie aufbauen.

4.4 Ausblick

Es bedarf keiner prophetischen Gabe, um eine grundlegende Veränderung des Inhalts und des Ablaufs von Prüfungen der Verrechnungspreise in Deutschland zu prognostizieren. Die deutsche Finanzverwaltung hat mit der Einführung gesetzlicher Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise, nicht zuletzt aufgrund der mit der Nichtbefolgung dieser Pflichten verbundenen empfindlichen Sanktionsmassnahmen, ein starkes und wirkungsvolles Instrument erhalten, um ihr Informationsbegehren durchzusetzen. Die Inhalte und Formulierungen der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» zeigen, dass sie gewillt ist, dieses Instrument in der Praxis zu nutzen. Auch wenn der damit verbundene Aufwand für die Unternehmen u. U. beträchtlich ist, sind zumindest die Unternehmen mit einer Vielzahl verschiedener grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen mit

verbundenen Unternehmen daher gut beraten, sich zeitnah um die Dokumentation ihrer Verrechnungspreise zu kümmern. Sofern so genannte aussergewöhnliche Geschäftsvorfälle realisiert werden, ist eine zeitnahe Dokumentation dieser Vorfälle ohnehin verpflichtend³⁵. Ebenfalls ist bereits jetzt absehbar, dass die in den «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren» zum Ausdruck kommende Sicht der deutschen Finanzverwaltung nicht in allen Teilen von den Unternehmen unwidersprochen hingenommen werden wird. Für ausreichend Diskussions- und Konfliktpotenzial in künftigen Betriebsprüfungen ist also gesorgt.

5 Schweiz

5.1 Meldeverfahren

Am 22. Dezember 2004 hat der Bundesrat beschlossen, dass schweizerische Tochtergesellschaften ab 1. Januar 2005 ihre Verrechnungssteuerpflicht für Dividenden an ihre (wesentlich beteiligte) ausländische Muttergesellschaft durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen können^{36, 37}. Das Meldeverfahren kommt zur Anwendung, wenn feststeht, dass die ausländische Dividendenempfängerin eine in einem Staat, mit welchem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen oder einen anderen Staatsvertrag (vgl. etwa Art. 15 Abs. 1 ZBstA³⁸) abgeschlossen hat, ansässige Kapitalgesellschaft ist, diese das Nutzungsrecht an den Dividenden hat und wesentlich beteiligt ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 3 VO sowie Art. 2 VO). Die VO des Bundesrates und ein dazu ergangenes Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Dezember 2004 regeln das anzuwendende Verfahren im Detail. Gleichzeitig wurden die bereits bestehenden Meldeverfahren im Verhältnis zu Deutschland und den USA an die neuen Vorschriften angepasst³⁹. Das Meldeverfahren führt zu erfreulichen Erleichterungen im grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnis: Die Verrechnungssteuer ist nicht mehr bis zur Rückerstattung bei den schweizerischen Behörden blockiert, was den Kapitalfluss begünstigt. Der (gesetzlich verordnete⁴⁰) Zinsverlust auf den überwiesenen Steuerbeträgen entfällt. Die aus der Pflicht zur Überweisung in Schweizer Währung resultierenden Fremdwährungsrisiken werden beseitigt.

5.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Am 12. April 2005 ist in Oslo das Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Königreich

³¹ Tz. 3.4.12.8 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

³² Tz. 3.4.13 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

³³ Tz. 3.4.16 der «Verwaltungsgrundsätze-Verfahren».

³⁴ § 147 Abs. 6 AO.

³⁵ Vgl. § 3 GAufzV.

³⁶ Vgl. dazu bereits MARKUS F. HUBER/ANDREAS HELBING/HEIKO KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, S. 818 ff. (829).

³⁷ Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 (SR 672.203) (nachfolgend: «VO»).

³⁸ Vgl. oben Abschnitt 2.3.

³⁹ Änderung vom 22. Dezember 2004 zur Verordnung vom 30. April 2003 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.913.610); Änderung vom 22. Dezember 2004 zur Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.933.61).

⁴⁰ Art. 31 Abs. 4 VStG.

Norwegen vom 7. September 1987 unterzeichnet worden. Die wichtigsten Änderungen bestehen im norwegischen Methodenwechsel bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Freistellung zur Anrechnung, in der Erweiterung des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs sowie in der Einführung der vollständigen Quellensteuerentlastung für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen. Das Protokoll wird mit einer Botschaft des Bundesrates den eidgenössischen Räten unterbreitet werden. Sofern das Protokoll noch vor Ende 2005 in Kraft tritt, soll die vollständige Quellensteuerentlastung für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen bereits ab dem 1. Januar 2005

gelten (während die übrigen Neuerungen per 1. Januar 2006 in Kraft treten würden)⁴¹. Was die vollständige Quellensteuerentlastung auf Dividenden betrifft (Nullsatz), führt das Protokoll im Verhältnis zum Nicht-EU-Mitglied Norwegen zu einer erfreulichen Angleichung an die mit Inkrafttreten des Zinsbesteuerungsabkommens im Verhältnis Schweiz – EU-Mitgliedstaaten geltende Regelung⁴².

⁴¹ Pressemitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. April 2005.

⁴² Vgl. oben Abschnitt 2.3.