
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Schweiz

In den letzten Wochen und Monaten haben die Abkommen zur Erhebung einer Abgeltungssteuer auf den Erträgen von bei Schweizer Banken angelegten Vermögen ausländischer Bankkunden die Berichterstattung in den Medien zum Thema internationales Steuerrecht dominiert. Zweifelsohne sind diese Abkommen zur Abgeltungssteuer (unterzeichnet mit Deutschland, Grossbritannien und Österreich) als Meilensteine in der internationalen Steuerpolitik der Schweiz zu gewichten. Diese Abkommen müssen allerdings noch von den Parlamenten der Vertragsstaaten genehmigt werden. Vor allem das Abkommen mit Deutschland ist politisch sehr umstritten und es ist noch nicht absehbar, ob es beidseitig ratifiziert und jemals in dieser Form in Kraft treten wird. Immerhin konnten unterdessen (basierend auf den im März und April dieses Jahres abgeschlossenen Zusatzprotokollen zu den Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien) die Zweifel der EU bezüglich Vereinbarkeit dieser Abkommen mit bestehendem EU-Recht (insbesondere mit dem Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU) ausgeräumt werden und es liegen keine offiziellen Vorbehalte der EU gegen diese beiden Abkommen mehr vor.

Neben diesen wichtigen Spezialabkommen sind in den letzten sechs Monaten auch verschiedene für die Schweiz wichtige Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») revidiert oder neu abge-



Markus F. Huber
Dr. iur., Partner
Ernst & Young Zürich



André Leutwyler
Lic. iur., dipl. Steuerexperte
Senior Manager,
International Tax Services
Ernst & Young Zürich



Oliver Krummenacher
lic. iur., Consultant
International Tax Services
Ernst & Young Zürich



Marc Dietschi
M.A. HSG, Manager
Transfer Pricing
Ernst & Young Zürich



Lars Zipfel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater, Senior Manager
National Office Tax
Ernst & Young Stuttgart



Dr. Daniel Zöller
Diplom-Volkswirt
Senior Consultant
National Office Tax
Ernst & Young Stuttgart

geschlossen worden. Wie üblich werden die Kernpunkte dieser neuen oder geänderten DBA in der Folge kurz dargestellt.

Nur teilweise internationaler Natur, aber trotzdem wichtig für viele international operierenden Konzerne mit Schweizer Bezug, sind die beiden Themenbereiche «Meldeverfahren bei Dividenden im Konzernverhältnis (hinsichtlich Schweizerischer Verrechnungssteuer)» sowie «Stempelabgaben auf Ausgabe von Obligationen». Betreffend Stempelabgaben sind per 1. März 2012 wichtige Erleichterungen in Kraft getreten, die im Rahmen der «Too big to fail»-Problematik ausgearbeitet wurden, um die Risiken für den Zusammenbruch systemrelevanter Schweizer Grossbanken zu reduzieren. In diesem Zusammenhang wurden nicht nur die Stempelabgaben auf der Ausgabe von Fremdkapital (Obligationen) durch Banken, sondern allgemein auf der Ausgabe von Fremdkapital durch in der Schweiz ansässige juristische Personen abgeschafft.

Die Neuerungen bei der Verrechnungssteuer bzw. betreffend Meldeverfahren bei Dividenden im Konzernverhältnis entstanden nicht durch eine Gesetzesänderung, sondern durch eine auf einem Bundesgerichtsurteil basierende Praxisänderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung («ESTV») hinsichtlich Formerfordernisse. Aufgrund dieser (nicht offiziell kommunizierten) Praxisänderung laufen Schweizer Steuerpflichtige Gefahr, trotz gesetzlich verankertem oder abkommensrechtlich vereinbartem Nullsatz, substanzielle Kosten in Form von Verzugszinsen auszulösen. Dies, da die ESTV neuerdings (eine Häufung der Fälle ist seit Sommer 2011 festzustellen) einen Verzugszins von 5% erhebt, auch wenn theoretisch der anwendbare Steuersatz der Verrechnungssteuer 0% beträgt, bzw. die Steuerpflicht durch Meldung erfüllt werden kann. Um nicht von diesen Verzugszinsenfolgen betroffen zu werden, ist eine formell korrekte Meldung von Dividenden im Konzernverhältnis

Inhaltsübersicht

I Einführung

2 Schweiz

- 2.1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz
- 2.2 Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen
- 2.3 Weitere aktuelle Themen

3 Deutschland

- 3.1 Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013
- 3.2 «Unternehmensteuerreform 2012» – Das Zwölf-Punkte-Programm
- 3.3 Update zum Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz: Ergänzungsabkommen unterzeichnet
- 3.4 Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Luxemburg
- 3.5 Aktuelle EuGH-Rechtsprechung

4 Internationale Verrechnungspreise

- 4.1 Änderung der Verrechnungspreisregelungen in Brasilien
- 4.2 Entwurf eines neuen Verrechnungspreissetzes in Australien
- 4.3 Aktuelle Rechtsprechung zum Thema Betriebsstätten

zwingend innert 30 Tagen ab Fälligkeit der Dividende erforderlich.

Deutschland

Während sich der deutsche Gesetzgeber in den ersten Monaten des Jahres weniger aktiv zeigte, kommt mittlerweile deutlich mehr Bewegung in die Steuerpolitik. Anfang März hat das Bundesfinanzministerium einen ersten Referententwurf für ein Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) veröffentlicht. Neben zahlreichen anderen Änderungen sieht das Gesetz vor, die EU-Amtshilferichtlinie in nationales Gesetz zu überführen und damit den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedsstaaten deutlich auszuweiten. Mit dem JStG 2013 ist zudem geplant, den Fremdvergleichsgrundsatz auf internationale Betriebsstättenfälle

auszuweiten und damit dem sog. «Authorised OECD Approach (AOA)» eine nationale Rechtsgrundlage zu verschaffen.

Auch in der jüngsten deutschen Abkommenspolitik spiegelt sich der AOA wider. Die neu unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg enthalten bereits eine entsprechende Umsetzung des Art. 7 OECD-MA 2010.

Aus den Koalitionsfraktionen werden derzeit die Weichen für das letzte grosse Steuervorhaben in dieser Legislaturperiode gestellt. Mit einem Zwölf-Punkte-Papier zur Vereinfachung und Modernisierung der Unternehmensbesteuerung sollen die letzten Punkte des Koalitionsvertrags umgesetzt werden. Darin ist u. a. vorgesehen, die ertragsteuerliche Organschaft durch ein modernes Gruppenbesteuerungssystem zu ersetzen. Zudem konkretisieren sich die möglichen Reaktionen des Gesetzgebers auf ein Urteil des EuGH, wonach die abgeltende Wirkung der deutschen Kapitalertragsteuer auf an ausländische Kapitalgesellschaften abfliessende Streubesitzdividenden gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in der EU verstösst.

Internationale Verrechnungspreise

Im Bereich der internationalen Verrechnungspreise waren auch im ersten Halbjahr 2012 wieder verschiedene Entwicklungen zu beobachten. Wie bereits in den letzten Jahren stehen insbesondere in den BRIC-Staaten Verrechnungspreise weit oben auf der Agenda der Finanzbehörden. So wurden im April beispielsweise in Brasilien wesentliche Änderungen zu den bestehenden Verrechnungspreisregelungen vorge-

nommen. Auch in Australien gibt es zurzeit kontroverse Diskussionen über die geplanten grundlegenden Änderungen der Verrechnungspreisgesetzgebung. In der Rechtsprechung wurden in den letzten Monaten in mehreren Ländern wichtige Entscheide im Zusammenhang mit Betriebsstätten gefällt.

2 Schweiz

2.1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz¹

Wie bereits in der Einleitung erwähnt, sind in den letzten Monaten verschiedene für die Schweiz wichtige DBA unterzeichnet worden oder in Kraft getreten. Dies sind (in Reihenfolge ihrer Paraphierung/Unterzeichnung/Inkrafttreten):

Bulgarien

(Revidiertes DBA paraphiert am 23. November 2011)

Der Abkommenstext dieses neuen DBA ist noch nicht verfügbar. Es wurde bisher nur bekannt gegeben, dass das Abkommen die Amtshilfeklausel nach dem OECD-Standard enthält.

Tschechische Republik

(Revidiertes DBA paraphiert am 8. Dezember 2011)

Auch dieser Abkommenstext ist noch vertraulich und es wurde bisher nur bekannt gegeben, dass das Abkommen die Amtshilfeklausel nach dem OECD-Standard enthält.

Taiwan

(Private Doppelbesteuerungsvereinbarung ist am 13. Dezember 2011 in Kraft getreten)

Die ungewöhnliche Bezeichnung «private Doppelbesteuerungsvereinbarung» beruht auf der

¹ Stand am 4. Mai 2012.

² Dies unter anderem, um die politische Beziehung zu China, welches Taiwan als eigenes Staatsgebiet betrachtet, nicht zu gefährden.

Tatsache, dass die Schweiz Taiwan nicht als unabhängigen Staat akzeptiert² und deshalb mit Taiwan keine eigentlichen Staatsverträge abschliessen kann. Das Abkommen mit Taiwan wurde folglich auch nicht von der offiziellen Schweiz geschlossen, sondern vom «Taipei Kultur- und Handelsburo in der Schweiz» und basiert auf dem OECD-Musterabkommen.

Das Abkommen sieht in Artikel 10 eine reduzierte Quellenbesteuerung auf Dividenden (10% bei einer qualifizierenden Beteiligung von mindestens 20 Prozent; 15% in allen übrigen Fällen) vor. Betreffend Zinsen und Lizenzgebühren sieht das Abkommen einen Maximalsatz von 10% vor. Im Weiteren enthält das Abkommen die Regelung des Informationsaustausches nach internationalem Standard.

Kanada

(Änderung des DBA am 16. Dezember 2011 in Kraft getreten)

Das seit 1997 in dieser Form bestehende Abkommen zwischen Kanada und der Schweiz ist mit Protokoll vom 22. Oktober 2010 geändert worden. Diese Änderungen sind nun (am 16. Dezember 2011 mit Anwendung ab dem 1. Januar 2012) in Kraft getreten.

Gemäss dem revidierten Abkommen fallen auf Dividenden, die an Vorsorgeeinrichtungen und an die Nationalbanken der beiden Vertragsstaaten gezahlt werden, keine Quellensteuern an. Betreffend Zinszahlungen bestand bereits unter dem bestehenden Abkommen der maximale Quellensteuersatz von 10%, wobei in gewissen Spezialfällen (z.B. bei Zinsen im Zusammenhang mit einem Verkauf von Ausrüstungen auf Kredit) auch der Nullsatz vorgesehen war. Unter dem revidierten Abkommen sollen Zinszahlungen grundsätzlich keiner Quellensteuer unterliegen, wenn sie an unbeteiligte Dritte geleistet werden. In den anderen Fällen gilt weiterhin der Maximalsatz von 10%.

Betreffend Quellensteuer auf Lizenzzahlungen wurde die Befreiung von Lizenzgebühren, die im Zusammenhang mit Patenten oder Know-how stehen, erweitert. Unter dem revidierten Abkommen greift diese Befreiung bei solchen Lizenzgebühren nun auch unter verbundenen Unternehmungen (nach dem alten DBA wurden solche Zahlungen nur vollständig befreit, wenn der Zahler und der Empfänger keine Nahestehenden waren). Für die meisten anderen Lizenzgebühren besteht weiterhin der Maximalsatz von 10%.

Ausserdem enthält das revidierte DBA die Bestimmungen zum Informationsaustausch nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens.

Deutschland

(Revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen am 21. Dezember 2011 in Kraft getreten)

Die Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland (es handelt sich hierbei nicht um das separate Abkommen zur Abgeltungssteuer) sieht neben der Anpassung der Bestimmung zum Informationsaustausch an Art. 26 des OECD-Musterabkommens insbesondere eine Reduktion der Mindestbeteiligungshohe für den Nullsatz auf Dividenden vor (neu: mindestens 10%, zuvor: mindestens 20% Beteiligung).

Griechenland

(Revisionsprotokoll am 27. Dezember 2011 in Kraft getreten)

Neben Bestimmungen zum Informationsaustausch, die der neuen Schweizer Abkommenspolitik entsprechen, wurden Einzelheiten betreffend die Quellenbesteuerung geändert. Das Protokoll sieht eine Reduktion der Quellensteuer auf Zinszahlungen vor (zuvor: 10%, neu 7%).

Hinsichtlich Quellenbesteuerung von Dividenden sieht das Protokoll neu den Nullsatz vor, wenn der Empfänger der Dividende eine Vorsorgeeinrichtung eines Vertragsstaates ist. Für qualifizierende Beteiligungen von Kapitalgesellschaften (Mindestbeteiligungsquote von 25%) bleibt die Beschränkung unverändert bei 5%, für die übrigen Fälle bleibt der Maximalsatz bei 15%. Im Weiteren tritt mit dem revidierten DBA die Amtshilfeklausel nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens in Kraft.

Japan

(Revidiertes DBA am 30. Dezember 2011 in Kraft getreten)

Mit dem Ziel, Investitionen im anderen Vertragsstaat zu erleichtern, wurden die Quellensteuersätze auf Dividenden und Lizenzzahlungen reduziert. Bei einer Beteiligung von mindestens 50% ist neu der Nullsatz auf Dividenden anwendbar; bei einer Beteiligungsquote zwischen 10% und 50% beträgt der maximale Quellensteuersatz neu 5%. In allen übrigen Fällen beträgt die Quellensteuer auf Dividenden maximal 10% (vorher: maximale Quellensteuer von 10% bei qualifizierender Beteiligung von mindestens 25% und maximaler Satz von 15% in allen übrigen Fällen). Bei Lizenzzahlungen gilt nach dem revidierten Abkommen der Nullsatz (vorher: 10%).

Der Quellensteuersatz auf Zinsen bleibt zwar unverändert, aber der Nullsatz wird neu auch für Zinsen gewährt, die an Banken (und andere Finanzinstitutionen) im anderen Vertragsstaat gezahlt werden.

Im Weiteren wurde im revidierten Abkommen dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht von Kapitalgewinnen aus dem Verkauf von Immobiliengesellschaften (wenn der Wert der Beteiligung zu mindestens 50% aus unbeweglichem Vermögen besteht) sowie aus dem Verkauf von Anteilen zahlungsunfähiger Finanzinstitute eingeräumt.

Daneben enthält das revidierte Abkommen verschiedene neue Bestimmungen zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs und eine Bestimmung zum Informationsaustausch nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens.

Uruguay

(Neues DBA am 28. Dezember 2011 in Kraft getreten)

Mit Uruguay bestand bisher kein Doppelbesteuerungsabkommen. Das neue DBA sieht neben dem Informationsaustausch nach aktuellem Standard vorteilhafte Bestimmungen zur Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vor.

Dividenden an qualifizierende Anteilseigner (d. h. mehr als 25% Beteiligung) unterliegen einer Quellensteuer von maximal 5%. In allen übrigen Fällen beträgt die Quellensteuer auf Dividenden maximal 15%. Die Quellensteuer auf Zinszahlungen beträgt im allgemeinen 10%, in gewissen Spezialfällen kann auch der Nullsatz zur Anwendung gelangen (z. B. bei langfristigen Bankkrediten oder bei Zinsen im Zusammenhang mit dem Kauf von Ausrüstung oder Waren auf Kredit). Für Lizenzgebühren besteht grundsätzlich eine Beschränkung auf 10%; gemäss Zusatzprotokoll zum Abkommen findet aber sogar ein Nullsatz Anwendung, solange die Schweiz (wie dies gegenwärtig der Fall ist) gemäss ihrem unilateralen Recht keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhebt.

Irland

(Änderungsprotokoll am 26. Januar 2012 unterzeichnet)

Das revidierte DBA enthält die Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Standard. Zudem sieht das revidierte DBA neu eine Quellensteuerbefreiung für Dividenden aus massgebenden Beteiligungen (mindestens 10%-Beteiligung) so-

wie für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen vor (zuvor war der Quellensteuersatz bei Dividenden aus massgebenden Beteiligungen 5%). In den übrigen Fällen unterliegen Dividenden nach wie vor einer Quellensteuer von 15%. Für Zinsen und Lizenzgebühren besteht bereits unter dem aktuellen Abkommen der Nullsatz und es ist keine Änderung geplant.

Deutschland: Steuerabkommen zur Abgeltungssteuer

(Abkommen am 10. August 2011 paraphiert und am 21. September 2011 unterzeichnet; Zusatzprotokoll am 5. April 2012 unterzeichnet)
Eine Abhandlung zu den aktuellen Entwicklungen im Zusammenhang mit diesem Abkommen findet sich im Abschnitt 3.3.

Grossbritannien: Steuerabkommen zur Abgeltungssteuer

(Abkommen am 6. Oktober 2011 unterzeichnet, Zusatzprotokoll am 20. März 2012 unterzeichnet)
Wie bereits in unseren entsprechenden Abhandlungen in der Ausgabe 12/2011 der «Steuer-Revue» erwähnt, entspricht das Abkommen mit Grossbritannien weitgehend demjenigen mit Deutschland und sieht ebenfalls eine Besteuerung von zukünftigen Erträgen, wie auch eine Besteuerung von bestehenden Vermögen vor. Aufgrund der Bedenken der EU hinsichtlich Vereinbarkeit der ursprünglichen Version des Abkommens mit dem bestehenden EU-Recht (insbesondere mit dem Zinsbesteuerungsabkommen) wurde im März 2012 ein Zusatzprotokoll unterzeichnet. Dieses Protokoll regelt den Anwendungsbereich des Abkommens im Hinblick auf Sachverhalte, bei denen eine Besteuerung von Zinserträgen bereits durch das im Jahr 2004 zwischen der EU und der Schweiz abgeschlossene Zinsbesteuerungsabkommen abgedeckt ist. Nach Analysierung dieses Zusatzproto-

kolls hat die EU-Kommission im April dieses Jahres erklärt, dass das nachgebesserte Abkommen in «voller Übereinstimmung mit dem EU-Recht» steht und aus EU-Sicht nunmehr keine offiziellen Vorbehalte gegenüber dem Abkommen bestehen.

Wie beim Steuerabkommen mit Deutschland sind auch bei demjenigen mit Grossbritannien noch politische Diskussionen im Gange und es ist noch nicht absehbar, wann das Abkommen ratifiziert werden wird. Allerdings sind die politischen Widerstände aus der EU wie auch aus Grossbritannien selbst geringer als beim Abkommen mit Deutschland.

Österreich: Steuerabkommen zur Abgeltungssteuer

(Abkommen am 13. April 2012 unterzeichnet)
Wie bereits mit Deutschland und Grossbritannien hat die Schweiz nun auch mit Österreich ein Quellensteuerabkommen unterzeichnet. Das Abkommen mit Österreich folgt weitgehend den im letzten Jahr unterzeichneten Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien, wobei der Steuersatz für die Besteuerung zukünftiger Kapitalerträge mit 25% demjenigen der österreichischen Kapitalertragssteuer entspricht. Auch der Steuersatz für die rückwirkende Regularisierung bestehender Vermögen unterscheidet sich von denjenigen der beiden anderen Quellensteuerabkommen: Hier beträgt er zwischen 15% und 38% (wobei der Höchststeuersatz von 38% nur bei Vermögen über EUR 8 Mio. zur Anwendung gelangt).

2.2 Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen

Wie üblich an dieser Stelle soll die folgende Tabelle einen Überblick darüber geben, was seit dem Bundesratsentscheid vom 13. März 2009 über die Ausweitung der Amtshilfeklausel nach

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

dem OECD-Standard im Bereich der DBA alles geschehen ist, bzw. auf welchem Stand innerhalb des Genehmigungsprozesses die DBA stehen⁵.

Vertragsstaat (alphabetisch geordnet)	Datum der Ankündigung	In Kraft	Unter- zeichnung	Para- phierung	In Ver- handlung
Bangladesch	17.12.2009	x			
Bulgarien	28.11.2011			x	
Chile	4.6.2010	x			
Dänemark	1.12.2010	x			
Deutschland	21.12.2011	x			
Deutschland*	30.9.2011		x		
Finnland	20.12.2010	x			
Frankreich	4.11.2010	x			
Georgien	5.8.2011	x			
Ghana	4.1.2010	x			
Griechenland	28.12.2011	x			
Grossbritannien	16.12.2010	x			
Grossbritannien*	6.10.2011		x		
Hongkong	6.12.2010		x		
Indien	10.10.2011	x			
Irland	26.1.2012		x		
Italien	Juli 2009				x
Japan	28.12.2011	x			
Kanada	20.12.2011	x			
Kasachstan	3.9.2010		x		
Katar	17.12.2010	x			
Kolumbien	13.7.2011	x			
Korea	28.12.2010		x		
Luxemburg	26.11.2010	x			
Malta	25.2.2011		x		
Mexiko	23.12.2010	x			
Niederlande	10.11.2011	x			
Norwegen	22.12.2010	x			
Oman	3.11.2010			x	
Österreich	7.12.2010	x			

Vertragsstaat (alphabetisch geordnet)	Datum der Ankündigung	In Kraft	Unter- zeichnung	Para- phierung	In Ver- handlung
Österreich*	13.4.2012		X		
Peru	16.5.2011			X	
Polen	21.10.2011	X			
Portugal	26.8.2011			X	
Rumänien	28.2.2011		X		
Russland	25.9.2011		X		
Schweden	28.2.2011		X		
Singapur	24.2.2011		X		
Slowakei	8.2.2011		X		
Spanien**	27.7.2011		X		
Tadschikistan	27.10.2010	X			
Taiwan***	5.1.2012	X			
Tschechische Republik	8.12.2011			X	
Uruguay	29.12.2011	X			
USA	23.9.2009		X		(X)****
VAE	6.10.2011		X		

* Abkommen betreffend Abgeltungssteuer auf Kapitalerträgen

** Die erweiterte Amtshilfe trat aufgrund einer Meistbegünstigungsklausel bereits in Kraft

*** Private Doppelbesteuerungsvereinbarung

**** Verhandlungen betreffend Änderungen der Quellensteuer auf Dividenden und Missbrauchsvorschriften (Art. 22 DBA USA)

2.3 Weitere aktuelle Themen

«Too big to fail»-Problematik – Umsetzung erster steuerlicher Massnahmen auf Gesetzesstufe

Die jüngste Finanz- und Wirtschaftskrise hat auch in der Schweiz gezeigt, dass die Schieflage einer Grossbank eine erhebliche Belastung für die lokale Volkswirtschaft darstellen kann. Als Reaktion auf diese Erkenntnis hat der Bundesrat nach Möglichkeiten gesucht, um zu verhindern,

dass solche Banken «zu gross sind, um unterzugehen» («too big to fail») und der Staat Steuergelder zu deren Rettung einsetzen muss. Neben den Hauptpunkten dieser Regulierungsmassnahmen, welche für systemrelevante Banken vorgesehen sind (Stärkung der Eigenmittelbasis, strengere Liquiditätsanforderungen, bessere Risikodiversifikation, vorbereitende organisatorische Massnahmen, die eine Weiterführung von systemrelevanten Funktionen bei drohender Insolvenz gewährleisten) wurden auch verschiedene begleitende Massnahmen beschlossen.

Eine dieser begleitenden Massnahmen war die neue steuerliche Regelung von Pflichtwandelanleihen (sogenannte «Contingent Convertible

³ Stand am 4. Mai 2012.

Bonds» oder auch «CoCo's»), mit denen eine zusätzliche Möglichkeit der Kapitalbeschaffung für systemrelevante Banken geschaffen werden soll. CoCo's gelten als Fremdkapital, werden aber bei Unterschreitung einer im Voraus bestimmten Eigenkapitalquote zwangsweise in Aktien oder Partizipationsscheine umgewandelt. Sie stellen somit im Falle von einer ungenügenden Eigenkapitalfinanzierung automatisch neues Eigenkapital zur Verfügung. Um die Ausgabe von CoCo's in der Schweiz zu fördern, wurden insbesondere die folgenden steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz über die Stempelabgaben («Stempelgesetz») umgesetzt:

- Ausnahmslose Aufhebung der Emissionsabgabe auf der Ausgabe von Obligationen (Fremdkapital);
- Befreiung von der Emissionsabgabe im Fall einer Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten, welche aus der Wandlung von Pflichtwandelanleihen entstehen (Eigenkapital; diese Befreiung gilt nur für Banken).
- In diesem Zusammenhang wurden folgende Artikel des Stempelgesetzes aufgehoben: Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und 5; Art. 5a; Art. 7 Abs. 1 lit. f; Art. 9a; Art. 10 Abs. 3 und 4.

Diese Gesetzesänderungen wurden bereits am 1. März 2012 in Kraft gesetzt. Weitere mögliche Gesetzesänderungen, die auf die «Too big to fail»-Problematik zurückgehen, werden gegenwärtig noch diskutiert und es wird nicht mit einer Inkraftsetzung in diesem Jahr gerechnet.

Verrechnungssteuerfolgen bei der Ausrichtung von Dividenden im Konzernverhältnis

Ein Anfang 2011 erschienenes Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts befasst sich mit den Formerfordernissen, die in denjenigen Fällen Beachtung finden, wo bei Dividenden schweizerischer Kapitalgesellschaften das sogenannte Meldeverfahren beantragt wird⁴.

Das Meldeverfahren bei Dividenden im Konzernverhältnis

Bekanntlich gilt der Grundsatz, dass eine schweizerische Gesellschaft bei der Ausrichtung von Dividenden eine Verrechnungssteuer von 35% einbehalten bzw. an die ESTV abführen muss⁵. Der Dividendenempfänger kann bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen eine teilweise oder vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen⁶. Von diesem Grundsatz kann unter anderem dann abgewichen werden, wenn der rückerstattungs-berechtigte Dividendenempfänger eine Kapitalgesellschaft ist und eine wesentliche Beteiligung an der die Dividende zahlenden schweizerischen Kapitalgesellschaft hält⁷. Neben materiellen Voraussetzungen sind allerdings auch formelle Voraussetzungen zu berücksichtigen, wobei es zu unterscheiden gilt, ob die Dividende an einen inländischen oder einen ausländischen Empfänger erfolgt. Die schweizerische Kapitalgesellschaft kann unter Einhaltung der notwendigen Voraussetzungen ihre Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen. Im Ergebnis kann eine schweizerische Kapitalgesellschaft auf diese Weise bei Ausrichtung von Dividenden an einen im Inland ansässigen Empfänger den Steuer-rückbehalt (mit anschliessender Rückerstattungs-möglichkeit) ganz vermeiden bzw. im Falle eines im Ausland ansässigen Empfängers den Rückbehalt auf den gemäss jeweils anwendbaren DBA geltenden Residualsatz reduzieren.

⁴ BGer vom 19. Januar 2011 (2C_756/2010); Siehe auch StR 5/2011, S. 431 ff.

⁵ Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV.

⁶ Art. 21 ff. VStG; Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG.

⁷ Vgl. für weitere Anwendungsfälle des verrechnungssteuerrechtlichen Meldeverfahrens Art. 24 ff. VStV.

Allgemeine Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Dividenden im Konzernverhältnis

	Dividende an im Inland ansässigen Empfänger *	Dividende an im Ausland ansässigen Empfänger **/**
Materielle Voraussetzungen	(i) Eine schweizerische Kapitalgesellschaft schüttet (ii) eine Dividende**** an (iii) eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die a. unmittelbar zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist, und b. nach VStG bzw. VStV grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der zu überwälzenden Verrechnungssteuer hätte.	(i) Eine schweizerische Kapitalgesellschaft schüttet (ii) eine Dividende an (iii) eine ausländische Kapitalgesellschaft, die a. in einem Land ansässig ist, mit welchem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, und b. an der ausgeschütteten Dividende nutzungsbe-rechtigt ist, und c. unmittelbar zu mindestens der gemäss jeweils anwendbaren DBA erforderlichen Quote am Grund- oder Stammkapital der schüttenden Gesellschaft beteiligt ist (sofern das DBA die qualifizierte Beteiligung nicht genauer definiert, beträgt die Quote mind. 20%).

* Vgl. Art. 20 VStG i.V.m. Art. 26a VStV sowie das erläuternde Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung «Gesuch um Meldung statt Entrichtung für Dividenden aus Beteiligungen im schweizerischen Konzernverhältnis (Art. 26a VStV)» vom Januar 2001.

** Vgl. hierzu die Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (SR 672.203), Art. 3 und 3a der Verordnung vom 30. April 2003 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.913.610), Art. 4 und 4a der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61) sowie das Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 «Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften» vom 22. Dezember 2004, das Kreisschreiben der ESTV Nr. 10 «Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen

ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004)» vom 15. Juli 2005 sowie die Wegleitung der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 15. Juli 2005.

*** Es gilt zu beachten, dass das einzelne DBA weitere (insbesondere materielle) Voraussetzungen vorsehen können (beispielsweise Erfordernis der zvejährigen Haltedauer gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA).

**** Der Begriff «Dividende» gemäss Art. 26a VStV umfasst sämtliche der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistungen, vgl. BAUER-BALMELLI MAJA/KÜPFER MARKUS (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Loseblattwerk, Art. 26a VStV Nr. 11.

Allgemeine Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Dividenden im Konzernverhältnis		
	Dividende an im Inland ansässigen Empfänger *	Dividende an im Ausland ansässigen Empfänger **/**
Formelle Voraussetzungen	<p>(i) <i>Ordentliche Dividende:</i> Formular 103 (ausschüttende Gesellschaft ist eine AG) oder Formular 110 (ausschüttende Gesellschaft ist eine GmbH) Ausserordentliche Dividende: Formular 102 (ausschüttende Gesellschaft ist eine AG oder GmbH), und zusätzlich</p> <p>(ii) Meldeformular 106 (in beiden Fällen, d. h. bei ordentlicher sowie ausserordentlicher Dividende).</p>	<p>(i) <i>Antrag auf Grundsatzbewilligung zur Durchführung des Meldeverfahrens;</i> muss vor der Dividendenausschüttung eingereicht werden:</p> <p>a. Formular 823 (die qualifizierte Beteiligte ist in den USA ansässig);</p> <p>b. Formular 823B (die qualifizierte Beteiligte ist in einem Land des schweizerischen DBA-Netzwerks ansässig);</p> <p>c. Formular 823C (Anwendungsbereich des ZBstA). Die Formulare 823B und 823C können alternativ eingereicht werden.</p> <p>(ii) Ordentliche Dividende: Formular 103 (ausschüttende Gesellschaft ist eine AG) oder Formular 110 (ausschüttende Gesellschaft ist eine GmbH) Ausserordentliche Dividende: Formular 102 (ausschüttende Gesellschaft ist eine AG oder GmbH), und zusätzlich</p> <p>(iii) Meldeformular 108 (in beiden Fällen, d. h. bei ordentlicher sowie ausserordentlicher Dividende).</p>
	Die Formulare 102/103/110 sowie die Formulare 106/108 sind der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zu übermitteln. Sofern im zugrundeliegenden Gesellschafterbeschluss kein Fälligkeitsdatum bestimmt wurde, wird der Tag des Gesellschafterbeschlusses zur Berechnung der Frist herangezogen.	

Die Praxis der ESTV zeigte bis anhin eine gewisse Flexibilität bei der Handhabung der beim Meldeverfahren anwendbaren Fristen. So wurde die Anwendung des Meldeverfahrens regelmässig auch nach Ablauf der erwähnten 30-Tage-Frist bestätigt (im Falle des internationalen Meldeverfahrens zumindest in jenen Fällen, in welchen das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen anhand der Bewilligung von Formular 823/823B/823C bestätigt wurde und damit die Rückerstattungsberechtigung des Dividendenempfängers nicht in Frage stand). Dies gilt

insbesondere auch bei nationalen Verhältnissen, bei welchen allfällige Dividenden regelmässig erst im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung der betroffenen Gesellschaften der ESTV gemeldet wurden.

Entscheid des schweizerischen Bundesgerichts und verschärfte Praxis der ESTV

Dem Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19. Januar 2011 lag der Sachverhalt zugrunde, bei welchem eine schweizerische Gesell-

schaft eine Dividende an ihre in Irland ansässige Muttergesellschaft ausrichtete, ohne dass zu diesem Zeitpunkt ein bewilligtes Formular 823B oder 823C vorlag und zudem das Meldeformular 108 erst über ein Jahr nach Ablauf der 30-tägigen Frist bei der ESTV eingereicht wurde. Die ESTV verweigerte mit Verweis auf die (versäumte) 30-tägige Frist die Anwendung des Meldeverfahrens und forderte die Abführung der Verrechnungssteuer inklusive Verzugszins. Das Schweizerische Bundesgericht stützte die Position der ESTV und kam zum Schluss, dass es sich bei der 30-tägigen Frist zur Einreichung des Meldeformulars 108 um eine Verwirklichungsfrist handelt und dass der Anspruch auf Durchführung des Meldeverfahrens verwirkt wird, wenn diese Frist nicht eingehalten wird⁸. Die Entlastung von der Verrechnungssteuer hat dementsprechend im Rahmen des ordentlichen Rückerstattungsverfahrens zu erfolgen.

Gemäss inoffiziellen Auskünften und Berichten betroffener Gesellschaften hat die ESTV in der Folge ab etwa Mitte 2011 zumindest teilweise damit begonnen, in Abweichung zu ihrer bisherigen Praxis, die Bewilligung des Meldeverfahrens von der strikten Einhaltung der 30-tägigen Frist abhängig zu machen. Dies sowohl bei Geltendmachung des internationalen aber auch des nationalen Meldeverfahrens. Bei Nichteinhaltung der 30-tägigen Meldefrist müssen die betroffenen Gesellschaften somit fortan mit folgenden Konsequenzen rechnen:

- Erhebung der Verrechnungssteuer zum ordentlichen Steuersatz von 35%. Die begünstigte Gesellschafterin kann bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die Verrechnungssteuer im Rückerstattungsverfahren zurückverlangen sowie
- Erhebung eines Verzugszinses auf dem geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag in Höhe von jährlich 5%. Der Zinsenlauf wird erst im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der geschuldeten Verrechnungssteuer bei der ESTV gestoppt.

Das Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts und die nachfolgend unangekündigte Verschärfung der Praxis der ESTV haben – verstärkt durch eine bisher fehlende Stellungnahme vonseiten der ESTV zur Handhabung des Meldeverfahrens – eine anhaltende Kontroverse in Praxis und Lehre ausgelöst. So steht die unangekündigte Verschärfung der Praxis beispielsweise im Spannungsfeld mit dem der schweizerischen Rechtsordnung inhärenten Grundsatz von Treu und Glauben, wonach unter anderem Private in ihrem berechtigten Vertrauen gegenüber Auskünften und dem Verhalten von Behörden zu schützen sind⁹. Ein Grundsatz, der im Übrigen auch in das Leitbild der ESTV sowie in den «Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater» Eingang gefunden hat. Demzufolge sei die ESTV stets bemüht, für die Steuerpflichtigen unmittelbar relevante Informationen und Änderungen der Praxis «aktiv, schnell, sachlich und verständlich» zu kommunizieren, womit diese «transparent und berechenbar» werden¹⁰. Darauf basierend wäre eine vorherige offizielle Ankündigung der Verschärfung der Praxis angezeigt gewesen. Dies umso mehr aufgrund des Umstandes, dass bei Verweigerung des Meldeverfahrens den betroffenen Unternehmen je nach Höhe der Ausschüttung empfindliche Liquiditätseinschnitte drohen; wie bereits erwähnt wird neben der Verrechnungssteuer zusätzlich der entsprechende Verzugszins

⁸ BGer vom 19. Januar 2011 (2C_756/2010), Erw. 3.2.2.

⁹ Vgl. hierzu HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/St.Gallen 2010, N 515 und 639.

¹⁰ Vgl. Leitbild ESTV, Ziff. 2 und 3 sowie Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater, Ziff. 2, abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00078/00733/index.html?lang=de> (besucht am 4. Mai 2012).

abzuführen sein. Doch leider ist eine offizielle Stellungnahme vonseiten der ESTV, beispielsweise in Form eines konsolidierten Kreisschreibens zum nationalen und internationalen Meldeverfahren, nach wie vor nicht publiziert worden. Auf diesem Wege liessen sich die sich durch das Bundesgerichtsurteil stellenden, besonderen Fragen adressieren und damit Rechtssicherheit schaffen.

Besondere Fragen bei internationalen Sachverhalten

Die Verrechnungssteuerverordnung beschreibt nebst dem Meldeverfahren im Konzernverhältnis gemäss Art. 26a VStV in Art. 24 und 24a VStV weitere Anwendungsfälle. So kann eine Gesellschaft auf Gesuch hin und unter bestimmten Voraussetzungen ihre Steuerpflicht durch Meldung einer steuerbaren Leistung erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchführung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist (Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV). Der Anwendungsbereich dieses Meldeverfahrens erfasst typischerweise geldwerte Leistungen (beispielsweise übersetzte Zinsen auf Verbindlichkeiten gegenüber Gruppengesellschaften)¹¹. Da die Fälligkeit solcher geldwerter Leistungen naturgemäss Monate oder auch Jahre in der Vergangenheit liegen kann, kann die 30-tägige Meldefrist ab Fälligkeit der steuerbaren Leistung in diesen Fällen keine Rolle spielen. Hier gilt es allerdings zu berücksichtigen, dass missbräuchliches Verhalten die Anwendung von Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV ausschliesst¹².

Es stellt sich nun die Frage, ob auch geldwerte Leistungen an ausländische Empfänger für dieses Meldeverfahren qualifizieren können. Unter Einhaltung der erforderlichen Voraussetzungen würde sich dadurch die abzuführende Verrechnungssteuer auf den jeweiligen Residualsatz gemäss anzuwendendem DBA beschränken lassen.

In der Lehre wird die Meinung vertreten, dass aufgrund abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote die nationalen und internationalen Meldeverfahren (zumindest) bei wesentlichen Beteiligungen aufeinander abzustimmen sind, sodass qualifizierte in- und ausländische Beteiligte gleich behandelt werden¹³. Der Gleichbehandlungsaspekt hat bereits in der Vergangenheit Eingang in die Praxis gefunden. Im Unterschied zum internationalen Meldeverfahren, bei welchem der Begriff der «Dividende» nicht bloss Bardividenden, sondern auch Sachdividenden und geldwerte Leistungen im weiteren Sinne erfasst, wurde das ursprünglich bloss auf Bardividenden anwendbare inländische Meldeverfahren im Konzernverhältnis gemäss Art. 26a VStV per 1. Januar 2009 auf Dividenden im weiteren Sinne erweitert. Im Ergebnis fallen unter den Begriff der «Dividende» i.S.v. Art. 26a VStV gemäss Praxis der ESTV sämtliche der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistungen¹⁴. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, weshalb der Gleichbehandlungsaspekt im Falle von Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV nun nicht greifen sollte. Dementsprechend sollte Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV auch bei ausländischen Dividendenempfängern anwendbar sein. Dies zumindest in jenen Fällen,

¹¹ BAUMGARTNER IVO in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER/BAUER-BALMELLI MAJA (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005, Art. 20 N 26.

¹² BAUER-BALMELLI MAJA/KÜPFER MARKUS (Hrsg.), a. a. O., Art. 24 VStV Nr. 33, 37 und 41.

¹³ MATTEOTTI RENÉ, ASA 80, Nr. 8, 2011/2012, S. 491, 496 ff, 503 f.

¹⁴ BAUER-BALMELLI MAJA/KÜPFER MARKUS (Hrsg.), a. a. O., Art. 26a VStV Nr. 11; Der erweiterte Wortlaut hat allerdings bis anhin nicht Eingang in das entsprechende Merkblatt zu Art. 26a VStV, das nach wie vor von «Bardividenden» spricht, gefunden.

¹⁵ SR 0.641.926.81.

bei welchen der ausländische Empfänger aufgrund des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens grundsätzlich rückerstattungsberechtiget wäre.

Eine weitere vom Schweizerischen Bundesgericht nicht behandelte, wesentliche Problematik stellt die Frage nach der Rechtmässigkeit der Erhebung des Verzugszinses im Falle einer Dividende an einen im Ausland ansässigen qualifizierten Empfänger dar. Konkret stellt sich die Frage, ob der von der ESTV bei Verweigerung des internationalen Meldeverfahrens erhobene Verzugszins überhaupt mit den jeweils anwendbaren Staatsverträgen (insbesondere mit Art. 15 Abs. 1 ZBstA) vereinbar ist. Sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen die Vertragsländer verpflichtet, die Quellenbesteuerung von Dividenden an qualifizierte Anteilsinhaber zu reduzieren, ist im selben Umfang auch die entsprechende Steuerpflicht reduziert. Folglich kann, wo keine Steuerpflicht besteht, mangels gesetzlicher Grundlage auch kein Verzugszins erhoben werden. Wenn nun ein Staatsvertrag wie das Zinsbesteuerungsabkommen¹⁵ die Quellenbesteuerung von Dividenden an qualifizierte Gesellschafter vollständig ausschliesst und somit die Entlastung an der Quelle explizit vorgibt, sollte dementsprechend auch kein Verzugszins erhoben werden.

3 Deutschland

3.1 Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013

Einleitung

Das deutsche Bundesfinanzministerium (BMF) hat am 5.3.2012 einen ersten Entwurf für ein Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) vorgelegt (Referentenentwurf). Neben einer Vielzahl von Einzelmassnahmen enthält der Entwurf u.a. die Erweiterung des § 1 AStG um die An-

wendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf internationale Betriebsstättenfälle und grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften sowie die Einführung des EU-Amtshilfegesetzes zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht.

Der vorliegende Referentenentwurf stellt ein sehr frühes Stadium innerhalb des Gesetzgebungsverfahrens dar. Hier ist erfahrungsgemäss im weiteren Verfahren noch mit diversen Änderungen und Ergänzungen zu rechnen. Um in Kraft treten zu können, muss das Gesetz den deutschen Bundestag und den deutschen Bundesrat passieren. Der genaue Zeitplan des weiteren Verfahrens steht noch nicht fest. Der Abschluss dürfte zum Jahresende 2012 erfolgen. Vorbehaltlich einiger Ausnahmen soll das JStG 2013 am 1.1.2013 in Kraft treten.

Ausweitung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf internationale Betriebsstättenfälle und Personengesellschaften

Der Gesetzentwurf enthält eine Erweiterung des § 1 Aussensteuergesetz (AStG). Demnach soll der Fremdvergleichsgrundsatz auf internationale Betriebsstättenfälle ausgeweitet werden. Mit der Neuregelung reagiert der Gesetzgeber auf internationale Entwicklungen auf Ebene der OECD. Nach der Auffassung der Mitgliedsstaaten der OECD soll die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nunmehr der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte folgen (sog. «Authorised OECD Approach»). Im Rahmen der Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz soll die rechtlich unselbständige Betriebsstätte grundsätzlich wie ein fiktiv eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt werden. Durch die Neuregelung schafft der Gesetzgeber eine an den international erarbeiteten Grundsätzen orientierte innerstaatliche Rechtsgrundlage.

Die geänderte Auffassung der OECD spiegelt sich in der Neufassung des Art. 7 OECD-MA 2010 sowie in der dazugehörigen Kommentierung wider. Eine Umsetzung des Art. 7 OECD-MA 2010 in die deutsche Abkommenspraxis erfolgte bislang in den neu unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg. Diese DBA sind bislang noch nicht in Kraft getreten.

Der Gesetzentwurf sieht ausserdem vor, die Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften den Geschäftsbeziehungen von Kapitalgesellschaften hinsichtlich der grenzüberschreitenden Einkünfteabgrenzung gleichzustellen (einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes).

Änderung beim Anspruch auf Erstattung deutscher Quellensteuern

Sieht ein DBA zwischen Deutschland und einem anderen Staat für Kapitalerträge eine niedrigere Quellenbesteuerung vor als die deutsche Kapitalertragsteuer, so hat der ausländische Gläubiger der Kapitalerträge grundsätzlich einen teilweisen oder vollständigen Anspruch auf Erstattung der deutschen Kapitalertragsteuer (§ 50d Abs. 1 EStG). Entsprechendes gilt für Vergütungen an einen beschränkt Steuerpflichtigen, die in Deutschland dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Der Erstattungsanspruch, der dem Gläubiger der Erträge zusteht (§ 50d Abs. 1 Satz 4 EStG), kann u. U. jedoch ins Leere laufen, wenn die Einkünfte nach dem Steuerrecht Deutschlands oder des anderen DBA-Vertragsstaates einem anderen Steuerpflichtigen als dem Gläubiger zugerechnet werden.

Die mit dem JStG 2013 geplante Neuregelung (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG) sieht vor, dass der Erstattungsanspruch in solchen Fällen derjenigen Person zustehen soll, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen DBA-Vertragsstaates als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.

Die Neuregelung könnte z. B. für mehrstufige Konzerne relevant sein, in denen ein DBA-Vertragsstaat (z. B. USA) eine zwischengeschaltete Gesellschaft in einem anderen DBA-Staat (z. B. eine niederländische B. V.) nach nationalem Steuerrecht des erstgenannten Staates als transparent ansieht (z. B. als sog. «disregarded entity» nach US-Steuerrecht). Entsprechend würden die Einkünfte der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft (B. V.) der (US-)Muttergesellschaft zugerechnet. Hier kommt ggf. das DBA zwischen Deutschland und dem Sitzstaat der Muttergesellschaft zur Anwendung (z. B. gem. Art. 1 Abs. 7 DBA-USA). Da jedoch die zwischengeschaltete Gesellschaft (B. V.) und nicht die (US-)Muttergesellschaft Gläubigerin der mit deutscher Quellensteuer belasteten Erträge ist, hat die (US-)Muttergesellschaft keinen (unmittelbaren) Erstattungsanspruch nach § 50d Abs. 1 EStG in der geltenden Fassung. Nach der geplanten Änderung könnte die (US-)Muttergesellschaft den Erstattungsanspruch hingegen über § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG geltend machen.

Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht

Mit dem JStG 2013 wird die EU-Amtshilferichtlinie vom 15.2.2011 in deutsches Recht umgesetzt. Damit wird u. a. der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedsstaaten deutlich ausgeweitet. Entsprechend der EU-Amtshilferichtlinie wird gegenüber allen EU-Mitgliedsstaaten ein Informationsaustausch nach Artikel 26 OECD-Musterabkommen etabliert. Darüber hinaus wird ab 1.1.2015 für Veranlagungszeiträume ab 1.1.2014 ein automatischer Informationsaustausch eingeführt. Ein weiteres Element wird ein sogenannter spontaner Informationsaustausch sein. Die Regelungen gelten grundsätzlich für alle Steuerarten, wobei einige Steuern (z. B. Umsatzsteuer, harmonisierte Verbrauchsteuern) explizit

ausgenommen werden. Betroffen sind neben natürlichen Personen auch juristische Personen, Personenvereinigungen und andere Rechtsformen.

3.2 «Unternehmensteuerreform 2012» – Das Zwölf-Punkte-Programm

Hintergrund

Am 14. Februar 2012 haben die finanzpolitischen Sprecher der Koalitionsfraktionen die Weichen für das letzte grosse Steuervorhaben in dieser Legislaturperiode gestellt. Konkret wurde ein Zwölf-Punkte-Papier zur Vereinfachung und Modernisierung der Unternehmensbesteuerung vorgestellt, in dem die letzten Punkte des Koalitionsvertrags umgesetzt werden sollen. Auf der Grundlage dieses Papiers soll das BMF einen Gesetzentwurf erarbeiten, welcher nach der Sommerpause in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden kann.

Neben der Vereinfachung des Steuerrechts wird eine stärkere Angleichung zwischen deutschem und französischem Unternehmensteuerrecht angestrebt. In das Eckpunktepapier sind auch die gewonnenen Erkenntnisse aus den vergangenen Berichten des BMF mit eingeflossen. Zu nennen wäre hier der Bericht zur Neuordnung der Verlustverrechnung und die Einführung einer Gruppenbesteuerung, der Bericht zur Neuregelung des Reisekostenrechts und das Grünbuch zur Angleichung der deutsch-französischen Unternehmensbesteuerung. Viele Änderungsvorschläge sind jedoch Einzelfallreaktionen auf die Rechtsprechung oder fiskalisch motiviert.

Ersatz der steuerlichen Organschaft durch eine moderne Gruppenbesteuerung

Wie schon im Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und FDP angekündigt, beabsichtigt die Regierungskoalition ein modernes Gruppenbe-

steuerungssystem anstelle der steuerlichen Organschaft bis 2016 einzuführen. Konkrete Umsetzungsvorschläge sind dem Papier jedoch nicht zu entnehmen. Als Modelle werden das Gruppenbeitragsmodell oder die Zurechnung des Einkommens zur Gruppengesellschaft genannt. Offen ist derzeit noch, ob dies auch für die Gewerbesteuer gelten soll.

Des Weiteren soll mit der Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung künftig auch der Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung für die Ergebnisverrechnung innerhalb einer Unternehmensgruppe abgeschafft werden. Als Ausgleich müsse dann aber die Mindestbeteiligungsquote von derzeit 50% angehoben werden. Im Gespräch ist eine Mindestbeteiligungsquote von 75 bis 95%.

Verlustrücktrag

Für natürliche Personen und Kapitalgesellschaften sieht das deutsche Steuerrecht grundsätzlich einen Verlustrücktrag von maximal bis zu 511 500 Euro vor (bei zusammen veranlagten Ehegatten das Doppelte). Auf Antrag des Steuerpflichtigen besteht das Wahlrecht, den maximal möglichen Verlustrücktrag zugunsten eines höheren Verlustvortrags gar nicht oder nur teilweise auszuschöpfen. Das Eckpunktepapier sieht hier zum einen die Anhebung des Höchstbetrags beim Verlustrücktrag von derzeit 511 500 Euro auf 1 Mio. Euro und zum anderen den Wegfall des Wahlrechts, die Höhe des Verlustrücktrags zu begrenzen.

Finale Verluste ausländischer Betriebsstätten

Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen Verluste eines inländischen Unternehmens aus dessen ausländischer EU-Betriebsstätte im Inland berücksichtigt werden, soweit sie ansonsten «endgültig» sind und im Ausland nicht mehr

verrechnet werden können. Dies hat auch der BFH bejaht. Aufgrund der sehr weitgehenden Rechtsprechung des BFH befürchten die Koalitionsfraktionen aber massive Steuerausfälle durch missbräuchliche grenzüberschreitende Gestaltungen. Das Eckpunktepapier sieht deshalb vor, die Berücksichtigung endgültiger ausländischer Betriebsstättenverluste auf das «unionsrechtlich Erforderliche» zu begrenzen. Wie diese Begrenzung aussehen könnte, lässt das Papier jedoch offen. Eine Ausdehnung der Verlustberücksichtigung auf die Gewerbesteuer wird von den Verfassern des Eckpunktepapiers als kritisch angesehen.

Dividendenbesteuerung – Hybride Finanzierung

Dividenden, die eine deutsche Kapitalgesellschaft aus in- und ausländischen Kapitalgesellschaften erhält, sind nach § 8b Abs. 1 KStG grundsätzlich steuerfrei. Nur 5% der Dividende gelten als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, sodass im Ergebnis 5% der Dividende steuerpflichtig sind. Keine Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist derzeit, wie die Dividende im Ausland behandelt wird. Hier sieht das Eckpunktepapier dahingehend eine Änderung vor, dass die Steuerfreiheit künftig davon abhängen soll, wie das Ausland die Dividende steuerlich behandelt. In den Fällen, in denen im Quellenstaat die nach deutschem Steuerrecht als Dividende angesehenen Vergütungen als Fremdkapitalaufwendungen zum Abzug zugelassen werden, soll die Steuerfreiheit nicht mehr gelten (hybride Finanzierungen). Ziel ist es, sogenannte weisse Einkünfte zu verhindern.

Sondervergütungen an ausländische Mitunternehmer

Sondervergütungen an ausländische Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft

(sog. Mitunternehmer) sollen nach dem Willen der Koalitionsfraktionen künftig genauso besteuert werden wie Sondervergütungen an inländische Mitunternehmer. Mit der beabsichtigten Einführung einer gesetzlichen Regelung wären Sondervergütungen (z. B. Zinsen) an ausländische Mitunternehmer dann grundsätzlich als gewerbliche Einkünfte in Deutschland zu besteuern, selbst wenn für diese das Ausland (z. B. als Zinsen) ein Besteuerungsrecht annimmt. Hierzu soll durch eine gesetzliche Regelung die Besteuerung im Inland festgeschrieben werden, auch wenn der ausländische Staat des betroffenen Mitunternehmers die Zahlung als Zinseinkünfte ansieht und damit regelmässig ein eigenes Besteuerungsrecht annimmt.

Doppelbesteuerungen sollen jedoch vermieden werden, soweit aus dem DBA für den Ansässigkeitsstaat keine entsprechende Ausgleichspflicht herzuleiten ist.

Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts – Fabrtkosten

Der bisherige Begriff der regelmässigen Arbeitsstätte soll neu gefasst und gesetzlich definiert werden. Künftig soll nur noch zwischen einer «ersten Tätigkeitsstätte» mit begrenztem Werbungskostenabzug (Entfernungspauschale) und «anderen Tätigkeitsstätten» (Auswärtstätigkeit) mit einem Abzug der tatsächlichen Kosten unterschieden werden. Damit möchte die Koalition ein Ergebnis aus dem BMF-Bericht zur steuerlichen Neuordnung des Reisekostenrechts umsetzen.

Vereinfachung bei Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten

Die Abrechnung von Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten soll vereinfacht werden. Dafür soll bei einer eintägigen Auswärtstätigkeit die bisher anzuwendende Staffe-

lung der Mindestabwesenheitszeit wegfallen, zugleich soll die massgebliche Abwesenheitszeit angehoben werden. Zudem soll künftig eine Pauschalbesteuerung von Arbeitgeberleistungen für typische Aufwendungen an Arbeitnehmer (z. B. Verpflegungsmehraufwendungen bei Aussendienstmitarbeitern) ohne Dokumentation der Abwesenheitszeiten möglich sein. Darüber hinaus sollen die Grundsätze zur Abziehbarkeit von Übernachtungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung und bei einer länger dauernden Auswärtstätigkeit vereinheitlicht werden.

Vereinfachung des Verlustabzugs bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG

Die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG soll nach den Plänen der Koalition vom Handelsrecht losgelöst werden. Künftig soll die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG auf das gesamte steuerliche Kapitalkonto abstellen (sog. «Steuerbilanzmodell»). Bei der Ermittlung des massgeblichen Kapitalkontos müssten dann auch sog. Ergänzungs- und Sonderbilanzen berücksichtigt werden.

Beschränkung des fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs – Leveraged buyout

Fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe, bei denen die Finanzierungsaufwendungen auf die erworbene Gesellschaft verlagert werden, sollen nach dem Willen der Koalitionsfraktionen eingeschränkt werden. Soweit die Zinsschranke nicht greift, soll der Betriebsausgabenabzug der Fremdkapitalkosten versagt werden. Nicht erwünschte Gestaltungen sollen damit unterbunden und steuerliche Gewinnminderungen eingeschränkt werden.

Verbindung der Stundungen bei grenzüberschreitenden steuerlichen Entstrickungsvorgängen mit einer Sicherheitsleistung und Verzinsung

Bei der Verbringung von Wirtschaftsgütern oder Sitzverlegung eines Betriebs ins Ausland kommt es in Deutschland zu einer Besteuerung der stillen Reserven. Aus unionsrechtlichen Gründen werden die stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen jedoch auf Antrag über einen Zeitraum von fünf Jahren aufgelöst, bzw. der Steueranspruch gestreckt über fünf Jahre fällig. Aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Sache «National Grid Indus» (EuGH, Urteil vom 29.11.2011 – RS. C-371/10) soll nun gesetzlich geregelt werden, dass die Stundung des Steueranspruchs mit einer Sicherheitsleistung und einer Verzinsung versehen werden kann.

Weitere Beschränkung der Wertpapierleihe

Die Steuerfreistellung für Dividenden und Veräusserungsgewinne ist nach § 8b Abs. 7 KStG nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten («Banken») dem Handelsbuch zuzuordnen sind. Diese sind für «Banken» steuerpflichtig. In der Praxis werden deshalb steuerpflichtige Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften von den «Banken» auf andere Steuerpflichtige verlagert, die die Erträge steuerfrei vereinnahmen können. Die Steuerersparnis wird im Gegenzug über eine Kompensationszahlung (Leihgebühr) zwischen der «Bank» (Entleiher) und der Körperschaft (Leiher) geteilt. Solche Gestaltungen mittels Wertpapieranleihe werden heute bereits in vielen Fällen dadurch unterbunden, dass der Betriebsausgabenabzug der Leihgebühr untersagt wird (§ 8b Abs. 10 S. 1 KStG). Diese Vorschrift verlangt aber auf beiden Seiten lediglich eine Körperschaft. Um bestimmte Gestaltungen mittels Einschaltung einer Personengesellschaft

künftig zu unterbinden, soll die Versagung des steuerlichen Abzugs der Leihgebühr auch auf diese Fälle ausgedehnt werden.

Verschmelzung auf Verlustgesellschaft

Künftig soll auch bei der Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft der bestehende Verlustvortrag untergehen. Bislang war dies nach den Regeln des Umwandlungssteuergesetzes nur bei umgekehrter Gestaltung, d. h. bei Verschmelzung einer Verlustgesellschaft auf Gewinngesellschaft der Fall.

Steuerpflicht von Streubesitzdividenden

Über das Zwölf-Punkte-Papier hinaus wird derzeit diskutiert, wie Deutschland auf das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (Rs. C-284/09) reagieren will. In dem Urteil hat der EuGH festgestellt, dass die abgeltende Wirkung der deutschen Kapitalertragsteuer auf an ausländische Kapitalgesellschaften abfließende Streubesitzdividenden gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in der EU verstößt.

Zur Debatte stehen derzeit zwei Umsetzungsalternativen: Zum einen die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an EU/EWR-ausländische Kapitalgesellschaften, zum anderen die Einführung einer generellen Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden für inländische Kapitalgesellschaften als Dividenden-Empfänger. Bei der zweiten Alternative sollen auch Gewinne aus der Veräusserung einer Streubesitz-Beteiligung unter die Steuerpflicht bei der veräußernenden inländischen Kapitalgesellschaft fallen.

3.3 Update zum Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz: Ergänzungsabkommen unterzeichnet

Deutschland und die Schweiz haben am 5.4.2012 ein geändertes Steuerabkommen für

Kapitalanlagen von Privatanlegern unterzeichnet. Die Nachbesserungen an dem ursprünglichen Abkommen vom 21.9.2011 wurden von einigen deutschen Bundesländern gefordert.

Sofern beide Vertragsstaaten das Steuerabkommen noch rechtzeitig im Jahr 2012 in nationales Recht umsetzen, könnte es wie ursprünglich geplant zum 1.1.2013 in Kraft treten. Trotz der Nachbesserungen bleibt aber weiterhin unklar, ob der deutsche Bundesrat dem neu verhandelten Steuerabkommen die erforderliche Zustimmung erteilen wird.

Konkret ergeben sich Änderungen u. a. in den nachfolgend beschriebenen Punkten.

Steuersätze für Nachversteuerung bei Altfällen

Bei der Nachversteuerung bislang unversteuerter Vermögen deutscher Kapitalanleger in der Schweiz wird die Bandbreite des pauschalen Steuersatzes von 19% bis 34% auf 21% bis 41% angehoben. Der konkret zur Anwendung kommende Steuersatz hängt von der Höhe des massgeblichen Vermögens ab.

Erbschaftsfälle

Bei künftigen Erbschaftsfällen sollen Kapitalanlagen deutscher Anleger in der Schweiz grundsätzlich zum Satz von 50% in der Schweiz besteuert werden. Dies soll nicht gelten, wenn die Erben innerhalb einer Frist von grundsätzlich einem Jahr ab dem Todeszeitpunkt die Schweizer Bank ermächtigen, das ererbte Schweizer Vermögen den deutschen Steuerbehörden zu melden.

Ausnahme für Zinseinkünfte

Zinseinkünfte, die unter das Zinsabkommen zwischen der Schweiz und der EU (entspricht EU-Zinsrichtlinie) fallen, sollen nicht unter das Steuerabkommen fallen.

Auskunftsersuchen

Im Rahmen des erweiterten Informationsaustauschs soll es zu einer Erhöhung der maximalen Anzahl an Auskunftsersuchen kommen. Die bisher vereinbarte Anzahl von 999 wird auf 1300 Fälle innerhalb eines Zweijahreszeitraums erhöht.

3.4 Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Luxemburg

Deutschland und Luxemburg haben am 23.4.2012 ein neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterzeichnet. Das neue DBA Luxemburg orientiert sich strukturell und inhaltlich am OECD-Musterabkommen und sieht einen umfassenden Informationsaustausch hinsichtlich Steuern jeder Art vor. Für das Inkrafttreten des DBA bedarf es noch der Ratifizierung beider Vertragsstaaten.

Das DBA Luxemburg sieht im Wesentlichen nachfolgend beschriebene Neuerungen vor.

Quellensteuersätze

Wie das bisherige DBA sieht das neue Abkommen keine Quellensteuer auf Zinsen, einen bis zu 5%igen Quellensteuersatz auf Lizenzzahlungen sowie einen Quellensteuersatz auf Streubesitzdividenden von höchstens 15% vor. Dieser reduziert sich nach dem neuen DBA allerdings auf 5% im Falle einer zu mindestens 10% unmittelbar an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft. Nach dem bisherigen DBA ist eine Mindestbeteiligung von 25% für einen reduzierten Quellensteuersatz von 10% erforderlich. Von der reduzierten Quellensteuer für Dividenden und Zinszahlungen profitieren im Übrigen auch SICARS, SICAVs und SICAFs.

Authorised OECD Approach

Entsprechend der schon in den neuen DBA mit Liechtenstein und den Niederlanden verfolgten Abkommenspolitik Deutschlands enthält auch das neue DBA Luxemburg eine uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion von Betriebsstätten für die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung gegenüber dem Stammhaus (sog. «Authorised OECD Approach» entsprechend Art. 7 OECD-MA 2010). Für die Gewinnabgrenzung ist dabei grundsätzlich der Fremdvergleichsgrundsatz massgebend, wobei die rechtlich unselbständige Betriebsstätte wie ein fiktiv eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt wird (siehe dazu auch die geplante Gesetzesänderung im JStG 2013).

Veräußerung von Beteiligungen an deutschen Grundstücksgesellschaften

Nach Art. 13 Abs. 2 des neuen Abkommens können Gewinne, die bei der Veräußerung von Anteilen einer Gesellschaft realisiert werden, deren Wert zu mehr als 50% mittelbar oder unmittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat belegen ist, im Belegheitsstaat besteuert werden. Diese Regelung, die auch einige andere DBAs vorsehen, führt dazu, dass bei der Veräußerung von Beteiligungen an deutschen Grundstücksgesellschaften, die über Grundbesitz in Deutschland verfügen (mehr als 50% des Wertes der Anteile), durch in Luxemburg ansässige Gesellschafter Deutschland das Besteuerungsrecht zufällt. In Deutschland unterliegen 5% der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen der Besteuerung, sofern es sich bei dem Luxemburger Anteilseigner um eine Kapitalgesellschaft handelt. Für natürliche Personen gilt das Teileinkünfteverfahren. Zwar sieht die neue Regelung auch ein Besteuerungsrecht für Deutschland vor, wenn es sich bei der Grundstücksge-

sellschaft um eine ausländische Gesellschaft handelt, die über deutsches Grundvermögen verfügt. Allerdings ist in solchen Fällen in der Regel kein Anknüpfungspunkt für eine deutsche Besteuerung gegeben, sofern der Gesellschafter in Luxemburg ansässig ist, sodass das deutsche Besteuerungsrecht ins Leere läuft (Ausnahmen bestehen bei bestimmten Einbringungs- bzw. Wegzugsfällen).

Aktivitätsvorbehalt

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nunmehr für die Anwendung der Freistellungsmethode aus deutscher Sicht ein Aktivitätsvorbehalt eingefügt worden (Art. 22 Abs. 1 Buchst. c). So werden Gewinneinkünfte aus einer luxemburgischen Betriebsstätte und Dividendenzahlungen einer luxemburgischen Gesellschaft bei dem deutschen Empfänger der Einkünfte bzw. Zahlungen nur dann in Deutschland freigestellt, wenn die Einkünfte ausschliesslich oder fast ausschliesslich aus aktiven Tätigkeiten nach der Definition in § 8 Abs. 1 ASTG stammen. Ungeachtet dessen sollte das deutsche Schachtelprivileg (§ 8b KStG) für Körperschaftsteuerzwecke grundsätzlich Anwendung finden, ebenso für Gewerbesteuerzwecke, sofern die Luxemburger Gesellschaft unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fällt. Hier ist zu beachten, dass an deutsche Anteilseigner getätigte Ausschüttungen von nach Luxemburger Recht gegründeten SICAVs, die passive Einkünfte erzielen, zukünftig der Gewerbesteuer unterliegen, da das deutsche gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nicht zur Anwendung kommen kann. Grund: Die SICAV fällt mangels Regelbesteuerung in Luxemburg nicht unter die Mutter-Tochter-Richtlinie.

Subject-to-tax-Klausel

Zur Vermeidung von sog. weissen Einkünften sieht nun auch das DBA Luxemburg eine sub-

ject-to-tax-Klausel u. a. für solche Fälle vor, in denen lt. Abkommen Einkünfte bzw. Vermögen einer in Deutschland ansässigen Person in Deutschland freigestellt werden, in Luxemburg jedoch nicht tatsächlich besteuert werden bzw. Luxemburg sein Besteuerungsrecht aufgrund einer abweichenden Qualifikation nicht ausübt bzw. eine niedrigere Besteuerung vornimmt (Qualifikationskonflikte). In solchen Fällen soll die Anrechnungsmethode gelten. Eine entsprechende Regelung ist auch für die Freistellung von Vermögen bzw. Einkünften von Luxemburger Steuerpflichtigen vorgesehen.

Korrespondenzprinzip für Schachteldividenden

Darüber hinaus wurde in Art. 22 Abs. 1 Buchst. a ein Korrespondenzprinzip für Schachteldividenden eingeführt, wonach Deutschland Schachteldividenden nur dann freistellen muss, wenn die Dividende bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft nicht abzugsfähig war. Solange Deutschland das im Zwölf-Punkte-Plan der Koalition vorgesehene grenzüberschreitende Korrespondenzprinzip nicht in nationales Recht umsetzt, ist diese Regelung für deutsche Anteilseigner aufgrund des nationalen Schachtelprivilegs zumindest für körperschaftsteuerliche Zwecke unschädlich, es sei denn, dass es sich bei den Dividenden um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt.

Fazit

Insbesondere aufgrund des Aktivitätsvorbehalts zur Anwendung der Freistellungsmethode, der Regelungen zu Grundstücksgesellschaften sowie der Regelungen zur Vermeidung sog. «weisser Einkünfte» könnte Anpassungsbedarf bezüglich bereits existierender Strukturen bestehen.

4 Internationale Verrechnungspreise

4.1 Änderung der Verrechnungspreisregelungen in Brasilien

Am 4. April 2012 hat die brasilianische Regierung die einstweilige Verfügung 563 veröffentlicht, welche Änderungen an den bestehenden Verrechnungspreisregeln beinhaltet. Dies sind die ersten wesentlichen Änderungen seit der Einführung der Verrechnungspreisregeln im Jahr 1996.

Bevor die einstweilige Verfügung tatsächlich in ein Gesetz umgewandelt werden kann, ist es allerdings erforderlich, dass eine Mehrheit des brasilianischen Kongresses zustimmt, dies obwohl die einstweilige Verfügung selbst den Status eines Gesetzes hat.

Daher treten die Änderungen voraussichtlich ab 1. Januar 2013 verbindlich in Kraft. Zusätzlich ist es Steuerzahlern freigestellt, die neuen Regelungen bereits für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden, allerdings müssen diese dann vollständig angewendet werden, was bedeutet, dass eine Übernahme von lediglich einzelnen Regelungen nicht möglich sein wird.

Die vorgeschlagenen Änderungen umfassen die folgenden Punkte:

1. Für die Anwendung der (internen) Preisvergleichsmethode (PIC) ist es erforderlich, dass der Anteil mit unverbundenen Parteien an der konzerninternen Transaktion mindestens 5% beträgt.
2. Zur Anwendung der Wiederverkaufspreismethode (PRL) für den Import von Gütern, Dienstleistungen oder Rechten wurden neue Mindest-Bruttomargenerfordernisse festgesetzt, die – abhängig von der jeweiligen Industrie – zwischen 20% und 40% liegen.
3. Um Einkaufspreise für Importe mit Hilfe der Wiederverkaufspreismethode festzulegen,

sind nach den neuen Regelungen Transportkosten, Versicherungen und Zölle nicht mehr zu berücksichtigen.

4. Verrechnungspreise für den Import und Export von Commodities müssen basierend auf dem täglichen Durchschnittskurs für Importgüter (PCI) bzw. Exportgüter (PECEX) festgelegt werden.
5. Im Falle einer Betriebsprüfung ist es Steuerzahlern nicht mehr erlaubt, die Verrechnungspreismethode zu ändern, ausser diese wird bei der Prüfung nicht akzeptiert. Grundsätzlich steht es Steuerzahlern aber frei, eine beliebige der gesetzlich festgesetzten Methoden auszuwählen.
6. Zinsen für ausländische konzerninterne Darlehen sind höchstens bis zur Summe aus LIBOR für sechs Monate und einem zusätzlichen Aufschlag (der jährlich vom Finanzministerium basierend auf einem durchschnittlichen Marktzinssatz bestimmt wird) abzugsfähig.

4.2 Entwurf eines neuen Verrechnungspreissetzes in Australien

Im März 2012 haben die australischen Steuerbehörden (ATO) einen Entwurf für eine neue Verrechnungspreissetzung vorgelegt. Dieser Entwurf bestätigt die kontrovers diskutierte Auffassung der ATO, dass die für Verrechnungspreise relevanten Artikel der von Australien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine separate und unbeschränkte Besteuerungsbefugnis darstellen und somit in das lokale Recht übernommen werden. Falls dieser Entwurf Gesetzeskraft erlangen sollte, wird dieser retrospektiv ab 1. Juli 2004 angewendet.

Im Folgenden werden die wichtigsten Themenbereiche, die von den derzeit geplanten Änderungen betroffen sind, dargestellt:

1. Finanzierungstransaktionen und Geschäfts-umstrukturierungen

Konzerninterne Finanzierungstransaktionen oder Geschäftsumstrukturierungen, die nach Massgabe der zum Transaktions- bzw. Umstrukturierungszeitpunkt gültigen Gesetzgebung gestaltet worden sind, könnten von der ATO nachträglich nicht mehr akzeptiert werden, da sie nicht zu einem von der ATO definierten wirtschaftlich realistischen (*commercially realistic*) (Vorsteuer-)Ergebnis geführt haben.

Dies könnte zur Folge haben, dass Zinszahlungen ab 2004 nicht mehr abzugsfähig sind und entsprechende Strafen und Zinsen zu entrichten sind. Ebenso könnte dies zur Doppelbesteuerung führen, falls die Steuerbehörden in dem anderen an der Transaktion beteiligten Land eine Korrektur aufgrund der australischen Anpassung verweigern sollten.

2. Steuerzahler mit Verlusten

Aufgrund der Niederlage der ATO vor Gericht im sog. SNF-Fall, bei dem die ATO vergeblich versucht hatte, die transaktionsbasierte Nettomargenmethode (TNMM) anstelle der vom Steuerzahler SNF benutzten Preisvergleichsmethode (CUP) als richtige Methode durchzusetzen, wird erwartet, dass die neuen Regelungen der ATO die Freiheit einräumen könnten, eine gewinnorientierte Methode durchzusetzen.

Ebenso wird erwartet, dass die Zahl der Betriebsprüfungen bei Unternehmen mit Verlusten in Australien steigen wird.

3. Rechnungslegungsanforderungen

Steuerzahler sollten überprüfen, ob eine steuerliche Rückstellung notwendig ist, da möglicherweise Transaktionen, die bisher als risikoarm galten, durch die neuen Regelungen als Transaktionen mit hohem Risiko eingestuft werden könnten.

4. Geringe Eigenkapitalausstattung (*thin capitalisation*)

Für Finanzierungstransaktionen besteht ein enger Zusammenhang zwischen Verrechnungspreisen und der Kapitalausstattung eines Unternehmens: Zunächst wird mit Hilfe der möglichen Verrechnungspreismethoden ein fremdüblicher Zinssatz bestimmt. Diese Zinsen sind dann nicht abzugsfähig, wenn die Eigenkapitalausstattung zu gering ist. Solange das Fremdkapital nicht mehr als dreimal so gross wie das Eigenkapital ist, sind die Zinsen derzeit generell komplett abzugsfähig (*safe harbor rule*). Es gibt Spekulationen, dass dieses Fremdkapital/Eigenkapitalverhältnis etwa auf 2:1 verringert werden könnte.

Die geplanten Änderungen führen zu erhöhten Unsicherheiten des australischen Steuersystems, da zum einen derzeit nicht klar ist, was von der ATO als fremdüblich eingestuft wird, und zum anderen der ATO weitreichende Kompetenzen eingeräumt werden, Verrechnungspreise auf ein von ihr bestimmtes «wirtschaftlich realistisches» Niveau anzupassen.

Aus diesem Grund könnte es für Unternehmen mit Transaktionen in Australien sinnvoll sein, die Verrechnungspreise durch den Abschluss von Vorabverständigungsverfahren (*Advance Pricing Agreements*) mit der ATO festzulegen.

4.3 Aktuelle Rechtsprechung zum Thema Betriebsstätten

In den vergangenen Monaten wurden in mehreren Ländern Gerichtsurteile im Zusammenhang mit Betriebsstätten gefällt. Dabei haben insbesondere die im Folgenden kurz dargestellten Fälle von Dell Norwegen und Roche Spanien Beachtung gefunden.

4.3.1 Dell Norwegen

Die Dell-Gruppe vertreibt ihre Produkte in Norwegen über einen verbundenen Kommissionär (Dell AS), der Dell-Produkte vom Prinzipal in Ir-

land (Dell Products Ltd.) bezieht. Gemäss dem zwischen Dell AS und Dell Products Ltd. geschlossenen Kommissionärvertrag ist Dell AS verantwortlich, die Produkte von Dell Products Ltd. in Norwegen in eigenem Namen, aber auf Rechnung von Dell Products Ltd. zu verkaufen. Die von Dell AS getätigten Bestellungen werden direkt in das IT-System von Dell Products Ltd. eingegeben, wo die Aufträge automatisch abgewickelt werden.

Die norwegischen Steuerbehörden argumentierten, dass dieser Sachverhalt eine Vertreterbetriebsstätte von Dell Products Ltd. in Norwegen nach Artikel 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Norwegen und Irland begründet. Bei den darauf folgenden Gerichtsverhandlungen haben sowohl das zuständige Bezirksgericht als auch das Berufungsgericht in Oslo bestätigt, dass die Marketingaktivitäten von Dell AS eine Betriebsstätte von Dell Products Ltd. begründen. Entsprechend wurde ein Teil des Gewinns von Dell Products Ltd. nach Norwegen alloziert.

Das daraufhin angerufene oberste Gericht in Norwegen hat am 2. Dezember 2011 im Gegensatz dazu einstimmig entschieden, dass der norwegische Kommissionär Dell AS keine norwegische Betriebsstätte des irischen Prinzipals Dell Products Ltd. begründet.

Das oberste Gericht folgte hierbei der Interpretation von Artikel 5 Absatz 5 des französischen *Conseil d'Etat* im Fall Zimmer, wonach ein Kommissionär einen Prinzipal rechtlich binden muss, um eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen. Dies würde sich auch aus dem hier relevanten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Norwegen und Irland ergeben.

Nach norwegischem Recht ist ein Vertrag zwischen einem Prinzipal und einem Kommissionär aber nur für den Kommissionär bindend, allerdings nicht für den Prinzipal. Entsprechend war der Kommissionärsvertrag nur für Dell AS und dessen Kunden bindend, nicht aber für Dell Products Ltd.

Auch der Einwand der norwegischen Steuerbehörden, dass, obwohl keine rechtliche Bindung von Dell Products Ltd. vorlag, dennoch eine faktische Bindung zu bestehen schien, die auch eine Betriebsstätte begründen könnte, wurde vom obersten Gericht abgewiesen, da dies für Steuerzahler zu Unsicherheiten führen würde, wo eine Grenze zu ziehen sei, und dies ein generelles Problem aller Doppelbesteuerungsabkommen präjudizieren würde.

4.3.2 Roche Spanien

Bis zum Jahr 1999 war die mit der Roche-Gruppe verbundene spanische Gesellschaft für die Produktion, den Import, das Marketing und den Vertrieb von Roche-Produkten für den spanischen und den portugiesischen Markt verantwortlich. Das heisst, dieses Unternehmen führte die entsprechenden Funktionen aus und trug die entsprechenden Risiken vollumfänglich.

Folgend einer Geschäftsumstrukturierung im Jahr 1999 wurden zwischen der Schweizer Muttergesellschaft (Prinzipal) und der spanischen Gesellschaft zwei Verträge geschlossen:

Zum einen ein Auftragsfertigungsvertrag, nach welchem die spanische Gesellschaft die Produkte entsprechend den Aufträgen des Schweizer Prinzipals produziert. Als Entschädigung für diese Aktivitäten wurde die Kostenaufschlagsmethode gewählt.

Zum anderen wurde ein Kommissionsvertrag geschlossen, der im wesentlichen Marketingdienstleistungen für bestimmte Produkte der spanischen Gesellschaft im Auftrag des Schweizer Prinzipals umfasst. Als Entschädigung wurde eine Kommission in Höhe von 2% der Umsätze der spanischen Gesellschaft festgelegt.

Zusätzlich mietete der Schweizer Prinzipal ein Warenlager bei der spanischen Gesellschaft, um dort die Produkte bis zum Verkauf aufzubewahren.

Die spanischen Steuerbehörden führten für die Jahre 1999 und 2000 eine Betriebsprüfung durch und kamen dabei zu dem Schluss, dass die Schweizer Gesellschaft eine Betriebsstätte in Spanien begründet, da aufgrund der beiden oben genannten Verträge der Schweizer Prinzipal eine wirtschaftliche Aktivität in Spanien durchführen würde.

Nachdem diese Einschätzung im Grundsatz von mehreren Gerichten bestätigt wurde, wurde der Fall dem obersten spanischen Gericht vorgelegt. Dieses kam zum Schluss, dass der Schweizer Prinzipal in Spanien eine Vertreterbetriebsstätte begründet. Die Gründe hierfür waren, dass die wesentlichen Entscheide für Spanien laut den geschlossenen Verträgen vom Schweizer Prinzipal getroffen würden, die Art der Entschädigung für die Produktion kosten- und nicht marktbasierend ist und der Schweizer Prinzipal der einzige Kunde der spanischen Gesellschaft war. Darüber hinaus würde der Schweizer Prinzipal auch eine feste Geschäftseinrichtung bei der spanischen Gesellschaft unterhalten, was eben-

falls eine Betriebsstätte begründen würde. Daher müssen der spanischen Betriebsstätte sowohl Gewinn für die Produktionsaktivitäten als auch für die Vertriebsaktivitäten alloziert werden.

Das Gericht erkannte auch, dass die tatsächlich von der spanischen Gesellschaft durchgeführten Aktivitäten nur Routinecharakter haben und diese nur eingeschränkt Risiken trägt. Aufgrund der Betriebsstätte verbleibt in Spanien insgesamt ein höherer Gewinn als ein unabhängiges Unternehmen mit einem der spanischen Gesellschaft vergleichbaren Funktions- und Risikoprofil erzielen würde.

Wie dieses Urteil zeigt, ist es für Steuerzahler mit Aktivitäten in Spanien wichtig, bestehende Strukturen und Verträge genau zu überprüfen und die Vergütung dem Risikoprofil anzupassen. Dies sollte durch eine entsprechende Dokumentation unterstützt werden. Darüber hinaus ist zu prüfen, ob dieses Risiko allenfalls durch eine Aufteilung der Aktivitäten in verschiedene Gesellschaften reduziert werden könnte.