

Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Schweiz

Die Schweiz ist weiterhin sehr aktiv im Bestreben, ihr Netz an Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») zu erweitern. In den letzten Monaten konnten wieder bei diversen DBA im Rahmen einer Revision vorteilhaftere Quellensteuertarife vereinbart werden. Zudem konnte die Schweiz auch mit verschiedenen Staaten erstmals ein DBA abschliessen (mit der Türkei, Malta, Peru und Hongkong). In sämtlichen neuen DBA enthalten ist die Amtshilfeklausel nach dem Vorbild von Art. 26 des OECD-Musterabkommens.

Neben der an dieser Stelle üblichen Übersicht über die Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz wird kurz auf gewisse aktuelle Praxisanforderungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung an die Besteuerung einer Schweizer Gesellschaft als Prinzipalgesellschaft eingegangen. Im Weiteren wird auf die Praxis zur Verrechnbarkeit von steuerlichen Verlusten, welche unter dem Holdingprivileg entstanden sind, mit



Daniel Käshammer
Diplom-Betriebswirt (BA)
Steuerberater, Partner
Transaction Tax –
International Tax Services
Ernst & Young München



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



Fabian Berr
Diplom-Volkswirt
Senior Consultant
Transfer Pricing
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



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



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

Gewinnen derselben Gesellschaft nach einem Wechsel zur ordentlichen Besteuerung eingegangen, insbesondere auf ein kürzlich in diesem Zusammenhang ergangenes Urteil des Bundesgerichts.

Deutschland

Im September 2013 stehen in Deutschland die nächsten Bundestagswahlen an. Damit steht das Jahr 2013 bereits ganz im Zeichen des Bundestagswahlkampfes. Letzte wichtige gesetzliche Neuregelungen im Steuerrecht können in dieser Legislaturperiode nur noch in diesem Jahr umgesetzt werden. Für die Unternehmensbesteuerung sind dabei zwei Gesetzgebungsverfahren von Bedeutung. Dies ist zum einen das Jahressteuergesetz 2013 und zum anderen das sog. «Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts» kurz «Unternehmenssteuerreformgesetz».

Das Unternehmenssteuerreformgesetz beinhaltet drei zentrale Themenbereiche. Neben Änderungen bei der deutschen Gruppenbesteuerung, d. h. den ertragssteuerlichen Organschaftregelungen, sind Vereinfachungen im steuerlichen Reisekostenrecht und die Verdoppelung des Höchstbetrags des Verlustrücktrags nach § 10d EStG geplant.

Im Jahressteuergesetz 2013 (kurz JStG 2013) werden zahlreiche Steuernormen angepasst. Neben einer Vielzahl von Einzelmaßnahmen enthält der Entwurf u. a. die Erweiterung des § 1 AStG um die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf internationale Betriebsstättenfälle und grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften.

Beide Gesetzgebungsverfahren sollen 2012 noch zum Abschluss gebracht werden. Der Bundestag hat beide Gesetze am 25. Oktober 2012 beschlossen. Die jeweils erforderliche Zustimmung des Bundesrats wird für den 23. November 2012 er-

Inhaltsübersicht

1 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 Verrechnungspreisgesetzes in Australien
- 4.3 Aktuelle Rechtsprechung zum Thema Betriebsstätten

wartet. Derzeit stehen allerdings hinter der Umsetzung einiger Vorschläge noch erhebliche Fragezeichen. Es ist möglich, dass die tatsächlichen Steueränderungen erst im Dezember endgültig feststehen. Fraglich ist vor allem die Bundesratszustimmung beim JStG 2013, da einige der vom Bundesrat vorgebrachten Vorschläge, wie z. B. die Einführung einer Steuerpflicht von Dividenden und Veräusserungsgewinnen bei Streubesitzbeteiligungen, bisher keinen Eingang in das Gesetzgebungsverfahren gefunden haben. Hier könnte es zur Anrufung des Vermittlungsausschusses kommen.

Das Steuerabkommen mit der Schweiz hat ebenfalls am 25. Oktober 2012 den Bundestag passiert. Doch auch hier steht hinter der erforderlichen Zustimmung des Bundesrats noch ein Fragezeichen.

Internationale Verrechnungspreise

In den letzten Monaten des Jahres 2012 waren im Bereich der internationalen Verrechnungspreise wieder verschiedene aktuelle Entwicklungen zu beobachten.

In den BRIC-Staaten stehen Verrechnungspreise weiterhin weit oben auf der Agenda der Finanzbehörden. Im Anschluss an die Einführung von Verrechnungspreisvorschriften Anfang 2012 hat das russische Finanzministerium zusammen mit der russischen Steuerverwaltung am 30. August 2012 Empfehlungen über die Inhalte und die Vorgehensweise zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation publik gemacht. In Brasilien wurde die einstweilige Verfügung 563 (vgl. «SteuerRevue» Nr. 6/2012) in der Zwischenzeit mit wenigen Änderungen in ein Bundesgesetz umgewandelt.

Auch der Entwurf über eine neue Verrechnungspreisgesetzgebung in Australien – über den ebenfalls in der «SteuerRevue» Nr. 6/2012 berichtet worden ist – ist am 20. August 2012 durch den australischen Senat angenommen worden und wird nun retrospektiv ab dem 1. Juli 2004 eingeführt. Aus diesem Grund sollten Unternehmen mit Aktivitäten in Australien überlegen, ihre Verrechnungspreise zu überprüfen, da das Gesetz sowohl retrospektiv als auch zukünftig gilt.

Ernst & Young hat aktuell eine Umfrage¹ bei 48 Steuerverwaltungen weltweit zum Thema Verrechnungspreise durchgeführt, deren Ergebnisse im Folgenden kurz zusammengefasst werden.

2 Schweiz

2.1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz²

In den letzten Monaten sind verschiedene für die Schweiz wichtige DBA unterzeichnet worden oder in Kraft getreten. Dies sind (in Reihenfolge ihrer Paraphierung/Unterzeichnung/Inkrafttreten):

Türkei

(Neues DBA am 8. Mai 2012 in Kraft getreten)
Das neue DBA mit der Türkei hatte die Schweiz bereits am 22. Mai 2008 unterzeichnet. Dieses DBA trat allerdings nie in Kraft, da inzwischen die Amtshilfeklausel nach OECD-Standard beschlossen wurde. Das nun in Kraft getretene DBA enthält neben der Amtshilfeklausel vorteilhafte Bestimmungen zur Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Gemäss dem neuen DBA unterliegen Dividenden an türkische Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligung von 20% einer Quellensteuer von maximal 5% in der Schweiz. Im Falle der Türkei unterliegen solche Dividenden in die Schweiz ebenfalls einer Quellensteuer von maximal 5%, sofern für diese Dividenden in der Schweiz der Beteiligungsabzug gewährt wird. In allen übrigen Fällen beträgt die Quellensteuer auf Dividenden maximal 15%. Spezielle Regelungen finden zudem auf die Besteuerung von Betriebsstättengewinnen Anwendung. Zinszahlungen unterliegen im Allgemeinen einer Quellensteuer von 10%, in gewissen Spezialfällen kann der Steuersatz auch nur 5% betragen (z. B. bei Darlehen, welche im Zusammenhang mit Exportförderung gewährt werden). Für Lizenzgebühren besteht eine Beschränkung der Quellensteuer auf 10%.

Österreich

(Änderungsprotokoll zum Erbschaftssteuerabkommen am 4. Juni 2012 unterzeichnet)

Österreich und die Schweiz haben ein Änderungsprotokoll zum bestehenden Erbschaftssteuerabkommen von 1974 unterzeichnet. Der neue Abkommenstext ist allerdings noch nicht bekannt.

Portugal

(Änderungsprotokoll am 25. Juni 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 25% direkte Beteiligung während mindestens zwei Jahren) vor. Ist die Haltedauer von zwei Jahren nicht erfüllt, wird eine Quellensteuer von 5% erhoben (alternativ kann unter der bereits seit längerem bestehenden «Denkavit»-Praxis auch basierend auf dem Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU die Quellensteuer nach Ablauf der zweijährigen Haltedauer zurückgefordert werden). In den übrigen Fällen unterliegen Dividenden nach wie vor einer Quellensteuer von maximal 15%. Zudem sieht das revidierte DBA die Quellensteuerbefreiung auch für Zins- und Lizenzzahlungen bei qualifizierenden Beteiligungen (mindestens 25% Beteiligung während mindestens zwei Jahren) sowie im Fall von qualifizierenden Schwestergesellschaften (Voraussetzungen analog Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU) vor. In den übrigen Fällen beträgt die Quellensteuer nach wie vor 10% für Zinsen bzw. 5% für Lizenzgebühren.

Malta

(Neues DBA am 6. Juli 2012 in Kraft getreten)

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Malta enthält Bestimmungen über den Informationsaustausch gemäss OECD-Standard.

Das neue DBA sieht für die beiden Vertragsstaaten verschiedene Regelungen betreffend die Quellensteuer auf Dividenden vor. Gemäss nationaler Gesetzgebung erhebt Malta derzeit keine Quellensteuer auf Dividenden. Sollten diese Gesetzesbestimmungen in Zukunft geändert werden, darf die maltesische Quellensteuer auf

Dividenden gemäss DBA die Steuer, welche auf dem Gewinn erhoben wird (aus welchem die Dividenden gezahlt werden), nicht übersteigen. In der Schweiz sieht das Abkommen eine Quellensteuerbefreiung von Dividenden bei qualifizierenden Beteiligungen (d. h. mindestens 10% Beteiligung während mindestens einem Jahr) vor. In den übrigen Fällen erhebt die Schweiz eine Quellensteuer von maximal 15%. Die Quellensteuerbefreiung bei qualifizierenden Beteiligungen greift zudem auch bei Zinszahlungen (gilt für Malta und die Schweiz), auf welche in den übrigen Fällen eine Quellensteuer von maximal 10% erhoben wird. Lizenzgebühren sind in beiden Vertragsstaaten quellensteuerbefreit.

Rumänien

(Änderungsprotokoll am 6. Juli 2012 in Kraft getreten)

Das seit 1993 in dieser Form bestehende Abkommen zwischen Rumänien und der Schweiz ist mit Protokoll vom 28. Februar 2011 geändert worden. Diese Änderungen sind nun (am 6. Juli 2012 mit Anwendung ab dem 1. Januar 2013) 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. Des Weiteren sind Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen (d. h. mindestens 25% Beteiligung) quellensteuerbefreit. In den übrigen Fällen unterliegen Dividenden einer Quellensteuer von maximal 15% (anstatt 10% gemäss altem DBA). Das revidierte DBA führt zudem eine Quellensteuerbefreiung für Zinszahlungen bei qualifizierenden Beteiligungen (Voraussetzungen analog Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU) ein. In den übrigen Fällen beträgt der Maximalsatz 5% (10% nach altem DBA). Der Maximalsatz von 10% auf Lizenzgebühren gilt weiterhin. In der Praxis wendet Rumänien aller-

dings den Nullsatz auf Lizenzgebühren an, solange die Schweiz nach nationalem Recht ebenfalls keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhebt.

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

Republik Korea

(Änderungsprotokoll am 25. Juli 2012 in Kraft getreten)

Das seit 1980 bestehende Abkommen zwischen der Republik Korea und der Schweiz ist mit Protokoll vom 28. Dezember 2010 geändert worden. Diese Änderungen sind nun (am 25. Juli 2012 mit Anwendung ab dem 1. Januar 2013) in Kraft getreten.

Die Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Korea sieht neben der Einführung der Bestimmung zum Informationsaustausch an Art. 26 des OECD-Musterabkommens eine Verbesserung der Quellensteuersätze vor. Die Mindestbeteiligungshöhe, welche für den Maximalsatz von 5% (zuvor: 10%) auf Dividenden qualifiziert, wird auf 10% reduziert (zuvor: 25%). In den übrigen Fällen beträgt die Quellensteuer auf Dividenden weiterhin 15%. Gemäss revidiertem Abkommen sind Zinszahlungen unter bestimmten Umständen quellensteuerbefreit (z. B. bei Zahlung an Exportfinanzierungsstellen der beiden Vertragsstaaten oder Zahlungen auf Krediten, welche beim Kauf von Ausrüstungen gewährt werden). Auf Zinszahlungen an Banken wird neu ein Quellensteuersatz von 5% erhoben. Der Maximalquellensteuersatz auf Zinsen von 10% in den übrigen Fällen bleibt gleich. Der Maximalsatz auf Lizenzgebühren wird von 10% auf 5% reduziert.

Singapur

(Revidiertes DBA am 1. August 2012 in Kraft getreten)

Das revidierte DBA enthält neben der Amtshilfeklausel gemäss internationalem Standard vorteilhafte Bestimmungen zur Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Das DBA begrenzt die Quellensteuer auf Dividenden auf 5% (vorher: 10%), falls die Mindestbeteiligungsquote von 10% (vorher: 25%) erfüllt ist. In den übrigen Fällen gilt weiterhin ein Maximalsatz von 15%. Quellensteuerbefreit sind Dividenden an die Schweizerische Nationalbank sowie entsprechende Finanzinstitute in Singapur. Zinszahlungen unterliegen grundsätzlich einer Quellensteuer von maximal 5% (bestimmte Finanzinstitute sowie Zinszahlungen zwischen Banken sind steuerbefreit). Bei Lizenzgebühren beträgt der Maximalsatz 5%.

Griechenland

(Änderungsprotokoll am 2. August 2012 unterzeichnet)

Am 2. August haben Griechenland und die Schweiz ein Änderungsprotokoll zum 2010 angepassten Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Der neue Abkommenstext ist allerdings noch nicht verfügbar.

Schweden

(Änderungsprotokoll am 5. August 2012 in Kraft getreten)

Auch das revidierte Abkommen mit Schweden enthält neu eine Bestimmung zum Informationsaustausch nach internationalem Standard. Die Besteuerung von Dividenden an der Quelle wurde im revidierten DBA angepasst. Zur Steuerbefreiung genügt neu eine Beteiligungsquote von 10%, sogar wenn es sich dabei nur um eine

mittelbare Beteiligung handelt (zuvor: mindestens 25% unmittelbare Beteiligung). Des Weiteren sind unter gewissen Voraussetzungen nun auch die Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen quellensteuerbefreit. Der Maximalsatz in den übrigen Fällen bleibt bei 15%. Bei Zinszahlungen gilt nach dem revidierten Abkommen der Nullsatz (zuvor: Maximalsatz von 5%). Lizenzzahlungen bleiben wie schon unter dem alten Abkommen steuerbefreit.

Slowakische Republik

(Änderungsprotokoll am 8. August 2012 in Kraft getreten)

Mit dem revidierten Abkommen wird neu der Nullsatz für Dividendenzahlungen eingeführt, sofern eine Mindestbeteiligungsquote von 10% vorliegt (zuvor: Maximalsatz von 5% bei einer Mindestbeteiligungsquote von 25%). Zudem sind Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen, an die Vertragsstaaten selbst sowie an deren Körperschaften und Zentralbanken steuerbefreit. Der Maximalsatz von 15% für die übrigen Fälle wird im revidierten DBA beibehalten. Bei Zinszahlungen wird der Maximalsatz von 10% auf 5% gesenkt. Neben den bisherigen Steuerbefreiungstatbeständen werden im revidierten DBA auch Zinszahlungen an Finanzinstitute, an Vorsorgeeinrichtungen, an die Vertragsstaaten und deren Körperschaften und Zentralbanken sowie an Gesellschaften mit einer Mindestbeteiligungsquote von 25% (Mindesthaltedauer: zwei Jahre vor Zinszahlung) von der Quellensteuer ausgenommen. Bei der Quellensteuer auf Lizenzgebühren unterscheidet das revidierte (wie bereits das alte) DBA zwischen Gebühren für Urheberrechte, welche steuerbefreit sind (nach altem und revidiertem DBA), und Gebühren für Lizenzen wie Patente, Marken und Muster, für welche grundsätzlich der Maximalsatz von 10% gilt. Gemäss revidiertem DBA wird für Lizenzen auf Patente, Marken und Muster eine Steuerbefreiung ge-

währt, falls eine Mindestbeteiligungsquote von 25% mit einer Mindesthaltedauer von zwei Jahren vor der Lizenzzahlung vorliegt.

Im Weiteren tritt mit dem revidierten DBA die Amtshilfeklausel nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens in Kraft.

Guernsey

Gemäss Informationen der Steuerverwaltung von Guernsey vom 10. August 2012 finden Verhandlungen mit der Schweiz statt betreffend eine Vereinbarung zum Informationsaustausch. Der Abkommenstext ist zurzeit noch nicht bekannt.

Slowenien

(Änderungsprotokoll am 7. September 2012 unterzeichnet)

Das revidierte DBA enthält die Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Standard. Zudem wird eine Schiedsklausel eingeführt.

Bei der Quellenbesteuerung auf Dividenden bleibt der Maximalsatz von 15% gleich. Neu sieht das revidierte DBA bei einer Mindestbeteiligungsquote von 25% eine vollständige Quellensteuerbefreiung vor (zuvor: Maximalsatz von 5%). Ebenfalls befreit sind neu Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen. Betreffend die Quellensteuer auf Zinszahlungen führt das revidierte DBA zahlreiche Steuerbefreiungstatbestände ein (z. B. Zinszahlungen zwischen Banken, durch oder an die Vertragsstaaten und deren Körperschaften und Zentralbanken). Im Weiteren führt eine qualifizierende Beteiligung von 25% (Voraussetzungen analog Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU) ebenfalls zum Nullsatz. Der Maximalsatz von 5% für alle übrigen Fälle wird im revidierten DBA beibehalten. Auch bei Lizenzgebühren führt das revidierte DBA einen Nullsatz bei einer Mindestbeteiligung von 25% (Voraussetzungen analog Zinsbesteue-

rungsabkommen Schweiz-EU) ein. Der Maximalsatz von 5% bleibt gleich.

Das Inkrafttreten des revidierten DBA hängt von der Ratifikation durch die beiden Vertragsstaaten ab.

Tschechische Republik

(Änderungsprotokoll am 11. September 2012 unterzeichnet)

Im revidierten Abkommen wird die Amtshilfeklausel dem internationalen Standard angepasst.

Des Weiteren werden insbesondere die Bestimmungen zur Quellenbesteuerung von Dividenden angepasst. Diese unterliegen neu dem Nullsatz, wenn eine qualifizierende Beteiligung (neu: mindestens 10% Beteiligung während mindestens einem Jahr; zuvor: mindestens 25% Beteiligung resultiert in Maximalsatz von 5%) vorliegt. Zudem sind Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und an die Nationalbanken der Vertragsstaaten gemäss revidiertem DBA quellensteuerbefreit. Der Maximalsatz von 15% wird beibehalten. Für Zinsen sieht bereits das aktuelle Abkommen den Nullsatz vor und dies wurde im Rahmen der Revision nicht verändert. Der Maximalsatz von 10% auf Lizenzgebühren wird auch unter dem revidierten Abkommen beibehalten.

Wie üblich hängt das Inkrafttreten des revidierten DBA von der Ratifikation durch die beiden Vertragsstaaten ab.

Bulgarien

(Revidiertes Abkommen am 19. September 2012 unterzeichnet)

Mit dem revidierten Abkommen wird eine Amtshilfeklausel nach internationalem Standard eingeführt.

Zudem werden die Bestimmungen zur Quellenbesteuerung angepasst. Im revidierten DBA wird

der Maximalsatz auf Dividenden von 15% auf 10% gesenkt. Neu gilt ein Nullsatz bei Mindestbeteiligungen von 10% (Haltedauer mindestens ein Jahr; zuvor: 5% Maximalsatz bei mindestens 25% Beteiligung), bei Zahlungen an Vorsorgeeinrichtungen sowie an die Nationalbanken der Vertragsstaaten. Bei Zinszahlungen wird im revidierten DBA der Maximalsatz von 10% auf 5% gesenkt. Des Weiteren werden die für einen Nullsatz qualifizierenden Tatbestände erweitert (z. B. bei Mindestbeteiligungsquoten von 10%, Zinszahlungen an Vorsorgeeinrichtungen oder an die Vertragsstaaten, deren Körperschaften oder Nationalbanken). Betreffend Lizenzgebühren wird auch im revidierten Abkommen der Maximalsatz von 5% beibehalten.

Peru

(Neues DBA am 21. September 2012 unterzeichnet)

Mit Peru bestand bisher kein Doppelbesteuerungsabkommen. Das neue DBA enthält neben der Amtshilfeklausel nach dem OECD-Standard vorteilhafte Bestimmungen zur Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Der Quellensteuersatz auf Dividenden, Zinszahlungen und Lizenzgebühren beträgt im Grundsatz maximal 15%. Bei Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen von mindestens 10% sieht das DBA einen verminderten Satz von 10% vor. Auf Zinszahlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung auf Kredit sowie im Zusammenhang mit von Banken gewährten Darlehen beträgt der maximale Quellensteuersatz 10%. Bei Lizenzgebühren für technische Unterstützung und numerische Dienste beträgt der Maximalsatz 10%.

Hongkong

(Neues DBA am 15. Oktober 2012 in Kraft getreten)

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Hongkong enthält Bestimmungen über den Informationsaustausch gemäss OECD-Standard. Es findet Anwendung ab dem 1. Januar 2013 hinsichtlich der Schweizer Steuern und ab dem 1. April 2013 hinsichtlich der Steuern von Hongkong.

Das neue DBA sieht eine vollständige Quellensteuerbefreiung für Dividenden an Kapitalgesellschaften vor, falls eine direkte Beteiligung von mindestens 10% vorliegt. Des Weiteren sind Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen sowie an die Zentralbanken der Vertragsparteien quellensteuerbefreit. Der Maximalsatz von 10% auf Dividenden gilt für alle übrigen Fälle. Bei Zinszahlungen sieht das neue DBA den Nullsatz vor. Auf Lizenzgebühren wird eine maximale Quellensteuer von 3% erhoben.

Deutschland: Steuerabkommen zur Abgeltungssteuer

(Abkommen am 10. August 2011 paraphiert und am 21. September 2011 unterzeichnet; Zusatzprotokoll am 5. April 2012 unterzeichnet)
Der aktuelle Stand zum Steuerabkommen mit Deutschland ist bei Redaktionsschluss der folgende: Die Ratifikation durch das Schweizer Parlament ist erfolgt. Des Weiteren ist das fakultative Referendum nicht gültig zustande gekommen. Somit hängt das Inkrafttreten des Abkommens nur von der Ratifikation durch Deutschland ab. Nach aktuellem Zeitplan soll das Abkommen Ende November 2012 dem deutschen Bundesrat (als Zweitrat) zur Zustimmung vorgelegt werden.

2.2 Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen

Die folgende Tabelle soll einen Überblick über den aktuellen Stand innerhalb der Genehmigungsprozesse der DBA geben³.

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

Vertragsstaat (alphabetisch geordnet)	Datum der Ankündigung	In Kraft	Unterzeichnung	Paraphierung	In Verhandlung
Bangladesch	17.12.2009	x			
Bulgarien	19.9.2012		x		
Chile	4.6.2010	x			
Dänemark	1.12.2010	x			
Deutschland	21.12.2011	x			
Deutschland* ¹	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	2.8.2012		x		
Grossbritannien	16.12.2010	x			
Grossbritannien* ¹	6.10.2011		x		
Guernsey* ²	10.8.2012				x
Hongkong	23.10.2012	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	25.7.2012	x			
Luxemburg	26.11.2010	x			
Malta	6.7.2012	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			
Österreich* ¹	13.4.2012		x		
Peru	21.9.2012		x		
Polen	21.10.2011	x			
Portugal	25.6.2012		x		
Rumänien	6.7.2012	x			
Russland	25.9.2011		x		
Schweden	5.8.2012	x			
Singapur	1.8.2012	x			
Slowakei	8.8.2012	x			
Slowenien	7.9.2012		x		
Spanien* ³	27.7.2011		x		
Tadschikistan	27.10.2010	x			
Taiwan* ⁴	5.1.2012	x			
Türkei	8.5.2012	x			
Tschechische Republik	11.9.2012		x		
Uruguay	29.12.2011	x			
USA	23.9.2009		x		(x) ⁵
VAE	6.10.2011		x		

*¹ Abkommen betreffend Abgeltungssteuer auf Kapitalerträgen

*² Abkommen zur Amtshilfe

*³ Die erweiterte Amtshilfe trat aufgrund einer Meistbegünstigungsklausel bereits in Kraft

*⁴ Private Doppelbesteuerungsvereinbarung

*⁵ Verhandlungen betreffend Änderungen der Quellensteuer auf Dividenden und Missbrauchsvorschriften (Art. 22 DBA USA)

2.3 Weitere aktuelle Themen

Bundesgerichtsentscheid zur Verrechnung von steuerlichen Verlusten nach Statuswechsel von Holdingbesteuerung zu ordentlicher Besteuerung

Falls eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche für den speziellen Steuerstatus einer Holdinggesellschaft qualifizierte, die entsprechenden Anforderungen langfristig nicht mehr erfüllt, erfolgt ein Statuswechsel zur ordentlichen Besteuerung. Bei einem solchen Statuswechsel stellt sich die Frage, wie stille Reserven und steuerliche Verluste aus vorangehenden Steuerperioden behandelt werden. Grundsätzlich können vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus den sieben vorangehenden Steuerperioden in Abzug gebracht werden. In dem nun vom Bundesgericht beurteilten Fall hat die Steuerverwaltung des Kantons Zürich die Verrechnung von Verlusten aus Perioden, in denen die Gesellschaft als Holding qualifizierte, nicht zur Verrechnung mit Gewinnen nach dem Statuswechsel zur ordentlichen Besteuerung zugelassen. Das Bundesgericht hat nun am 12. März 2012 entschieden, dass die Verluste, welche während der Besteuerung als Holdinggesellschaft entstanden sind, nach Übergang zur ordentlichen Besteuerung zur Verrechnung gebracht werden können. Falls dies nicht zugelassen wird, so muss es laut Bundesgericht dem Steuerpflichtigen erlaubt sein, die stillen Reserven beim Statuswechsel ohne Gewinnsteuerfolgen in der Steuerbilanz offenzulegen (wie dies z. B. in den Kantonen Obwalden und Graubünden bereits Praxis war).

Der Kanton Zürich hat dem Bundesgerichtsentscheid folgend seine Praxis dahingehend angepasst, dass steuerliche Verluste, welche unter dem Holdingstatus entstanden sind, nach dem Statuswechsel nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden können. Dafür können nach der

neuen Praxis stille Reserven beim Statuswechsel für Kantons- und Gemeindesteuern steuerneutral offengelegt werden.

Aktuelle Anforderungen an die Besteuerung als Prinzipalgesellschaft

In letzter Zeit konnte festgestellt werden, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Regeln zur Besteuerung als Prinzipalgesellschaft zunehmend enger auslegt. Nachfolgend werden zwei solcher konkretisierten Regelungen dargelegt.

• Grundsätze der steuerrechtlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen von Prinzipalgesellschaften

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat zu diesem Zweck bereits am 14. April 2010 Grundsätze erarbeitet, welche die steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen (inklusive Errichtung, Wegzug und Liquidation) einer Prinzipalgesellschaft hinsichtlich stiller Reserven und Goodwill regeln.

Beim ersten hier besprochenen Fall einer Funktionsverlagerung, der Errichtung einer Schweizer Prinzipalstruktur durch eine ausländische Unternehmung, übertragen ausländische Gruppengesellschaften Goodwill auf den Prinzipal. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips wird dieser Goodwill auf Stufe der Schweizer Prinzipalgesellschaft steuerlich nur anerkannt, falls er in der Handelsbilanz aktiviert und seine Werthaltigkeit von der Revisionsstelle bestätigt wird. Je nach Ausscheidungsquote (Handel: 50–50; Eigenproduktion: 65–35) muss der Goodwill dem entsprechenden steuerbaren Gewinn zugewiesen werden. Die Abschreibung des Goodwills ist somit Bestandteil desjenigen Ergebnisses, welches der Zuteilung unterliegt; dies führt dazu, dass ein Teil der Abschreibung nicht den Schweizer Steuern unterliegt und somit ins Leere fällt.

Wird eine Schweizer Prinzipalgesellschaft liquidiert oder ins Ausland verlegt, unterliegen die stillen Reserven der Gewinnsteuer. Dabei sind

dieselben Grundsätze wie bei der laufenden Besteuerung anzuwenden:

- für die Ermittlung der stillen Reserven sind die gleiche Bewertungsmethode und die gleiche Basis wie beim Zuzug zu berücksichtigen;
- ausschliessliche Besteuerung der den schweizerischen Steuern unterliegenden stillen Reserven; und
- der «Liquidationsgewinn», d. h. ein allfälliger Wertzuwachs zwischen Zuzug und Liquidation/Wegzug sowie wieder eingebrachte Abschreibungen, unterliegt den Schweizer Steuern mit der entsprechenden Quote analog.

Bei der Errichtung einer Prinzipalgesellschaft durch einen Schweizer Konzern erfolgt für die Zukunft eine nur mehr teilweise Besteuerung des Gewinnes in der Schweiz. Durch die Konzentration der Funktionen und Risiken beim Prinzipal werden Geschäftschancen der bisher unabhängig agierenden Schweizer Produktions- und Vertriebsgesellschaften zum Prinzipal verlagert. Die markante Änderung der Verhältnisse rechtfertigt gemäss der Auffassung der ESTV eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven, welche zukünftig nicht mehr der Besteuerung in der Schweiz unterliegen werden im Sinne einer steuersystematischen Realisation im Zeitpunkt der Umgestaltung des Geschäftsmodells.

• **ESTV verweigert Prinzipal-ausscheidung im Falle einer Gewinn-anpassung infolge MAP/APA**

Im Fall, wo eine ausländische Steuerbehörde eine steuerliche Aufrechnung bei einer ausländischen Vertragspartei (z. B. ausländische Vertriebsgesellschaft für Produkte des Schweizer Prinzipals) einer Schweizer Prinzipalgesellschaft vornimmt, kann dies zum Erfordernis einer steuerlichen Gegenberichtigung auf Stufe des Schweizer Prinzipals führen. Falls nun die Schweizer Prinzipalgesellschaft für das betreffende Steuerjahr bereits definitiv veranlagt ist, muss eine solche Anpassung im Rahmen eines Revisionsverfahrens vorgenommen werden; als

Begründung für die Eröffnung eines Revisionsverfahrens ist normalerweise das Resultat eines Verständigungsverfahrens («mutual agreement procedure», MAP) zwischen den Steuerbehörden der beiden Staaten erforderlich.

Die ESTV hat nun den Standpunkt eingenommen, im Falle eines durchgeführten MAP die Prinzipalbesteuerung für die Zukunft nicht mehr zuzulassen. Dies bedeutet für die Prinzipalgesellschaft, dass im Falle einer Gewinnanpassung durch die Steuerbehörden eines anderen Landes keine Gegenberichtigung, d. h. keine Anpassung des der Schweiz zugewiesenen Gewinnes vorgenommen werden kann, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sofern die Prinzipalstruktur beibehalten werden soll. Die Schweizer Prinzipalgesellschaft hat sich dementsprechend zu entscheiden, ob sie i) auch in Zukunft von der Prinzipalausscheidung profitieren oder ii) eine Gewinnanpassung verlangen möchte. Die Entscheidung kann zudem nicht jedes Jahr neu getroffen werden, sondern gilt auch für die folgenden Steuerperioden. Überraschend ist die Einschätzung der ESTV insbesondere, da sie vom SIF (Staatssekretariat für internationale Finanzfragen), das für das Verständigungsverfahren zuständig ist, nicht geteilt wird. Gemäss SIF sollte die Vereinbarung, welche im Zuge eines MAP getroffen wird, die steuerliche Behandlung nach Schweizer Bestimmungen nicht beeinflussen. Da aber das SIF keinen Einfluss auf die Veranlagung der Gewinnsteuer (d. h. über die Zulässigkeit der Prinzipalausscheidung) hat, scheint diese Meinung des SIF keine Auswirkungen zu haben.

Dasselbe soll laut ESTV auch im Fall von sogenannten «Advance Pricing Agreements» («APA») gelten: Falls eine Schweizer Prinzipalgesellschaft durch ein APA verbindliche Verrechnungspreise vereinbart, so soll die Prinzipalausscheidung für die entsprechenden Einkünfte ebenfalls nicht mehr erhältlich sein.

• Neue Anforderung der ESTV an Prinzipalrulings

Aus der zuvor dargestellten Praxis der ESTV resultiert das Erfordernis, den folgenden von der ESTV vorgegebenen Wortlaut in jedes neue Prinzipalruling aufzunehmen:

«Korrekturen der Verrechnungspreise zwischen der Principal-Gesellschaft und einer ihrer Vertriebsgesellschaften im Rahmen eines Verständigungsverfahrens oder eines Advanced Pricing Agreement führen bei der schweizerischen Principal-Gesellschaft zu keiner Gegenberichtigung von Amtes wegen. Verlangt die Principal-Gesellschaft eine entsprechende Gegenberichtigung, entfällt die Steuerauscheidung für das entsprechende Land.»

Kleine Anpassungen im Wortlaut sollten erlaubt sein.

OECD-Standard für Steueramtshilfe: Schweiz stimmt Gruppenanfragen zu

In den vergangenen zwei Jahren überarbeitete das Fiskalkomitee der OECD die Kommentierung von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Steueramtshilfe. Die alte Kommentierung sah vor, dass internationale Amtshilfe nur im Einzelfall gewährt werden musste. Gemäss der Neukommentierung sind nun auch Gruppenanfragen zulässig, wobei die betroffenen, nicht einzeln identifizierten Personen durch spezifische Suchkriterien definiert werden. Ausdrücklich verboten bleiben sogenannte «Fishing Expeditions» – Gesuche ohne konkrete Anhaltspunkte. Der OECD-Rat genehmigte die Neukommentierung am 17. Juli 2012 einstimmig, auch der Vertreter der Schweiz stimmte im Auftrag des Bundesrates zu. Der Zustimmung folgt nun die Umsetzung der neuen Regelung im nationalen Recht der OECD-Mitgliedsländer. In der Schweiz haben sowohl der Ständerat als auch der Nationalrat die Änderung genehmigt. Das Gesetz unterliegt nun dem fakultativen Referendum.

3 Deutschland

Für die Unternehmensbesteuerung sind derzeit zwei laufende Gesetzgebungsverfahren von Bedeutung: Das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) und das «Unternehmenssteuerreformgesetz». Im Folgenden werden die unternehmensrelevanten Gesetzesänderungen vorgestellt.

3.1 Unternehmenssteuerreformgesetz

3.1.1 Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft

Ursprünglich war geplant, eine moderne Gruppenbesteuerung in Deutschland einzuführen. Doch dazu kommt es in dieser Legislaturperiode nicht mehr. Vielmehr werden die derzeitigen Organschaftsregelungen reformiert. Liegen die Voraussetzungen für eine Organschaft vor, wird das steuerliche Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet, wodurch eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Organgesellschaft und Organträger möglich wird.

• Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs

Künftig müssen Kapitalgesellschaften, um sich als Organgesellschaften zu qualifizieren, nicht mehr Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland haben. Vielmehr reicht es aus, wenn die Geschäftsleitung in Deutschland und der Sitz des Unternehmens in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens sind. Eine entsprechende Rechtsauffassung wird bereits im BMF-Schreiben vom 28. März 2011 vertreten und soll nun in das Gesetz übernommen werden. Mit der Neuregelung wird der doppelte Inlandsbezug, der nach Auffassung der Europäischen Kommission gegen die Niederlassungsfreiheit verstösst, abgeschafft. Die Regelung soll in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden sein.

• **Zurechnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte**

Voraussetzung für die Bildung einer Organ-schaft ist gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG die finan-zielle Eingliederung. Diese ist gegeben, wenn der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte der Organ-gesellschaft besitzt.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die Beteiligung an der Organ-gesellschaft (bei mittelbarer Betei-ligung: die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft) i. S. v. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG ununterbrochen einer inländischen Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO des Organträgers zuzuordnen sein muss. Entsprechend erfolgt die Zurechnung des Organeinkommens zu der Betriebsstätte des Organträgers, der die betreffende Beteiligung zuzuordnen ist.

Eine inländische Betriebsstätte i. S. d. § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG-E ist nach dem Gesetzentwurf jedoch nur dann gegeben, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach inner-staatlichem Steuerrecht als auch nach Abkom-mensrecht in Deutschland versteuert werden müssen. Dadurch soll die Gefahr der Nichtbe-steuerung aufgrund unterschiedlicher Betriebs-stättendefinitionen beseitigt werden.

Indem künftig nicht mehr auf den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung des Organträgers als an-sässigkeit begründende Tatbestandsmerkmale abgestellt wird, soll die Neuregelung einen weite-ren Verstoß gegen das abkommensrechtliche Ge-sellschafterdiskriminierungsverbot vermeiden.

Die Änderungen sollen erstmals für den Veran-lagungszeitraum 2012 anzuwenden sein.

• **Erleichterungen zur Erfüllung der Voraussetzungen für die steuerliche Organschaft**

Für die Durchführung eines Gewinnabfüh-rungsvertrags und damit die Anerkennung einer Organschaft ist es notwendig, dass der nach handelsbilanziellen Massstäben objektiv richtige Gewinn an den Organträger abgeführt wird. Mit der Gesetzesänderung wird erstmals eine

Rechtsgrundlage für die Korrektur eines unrich-tigen Gewinns eingeführt.

Beruhet der abgeführte Gewinn oder der ausge-glichene Verlust auf einem Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, so soll der Ge-winnabführungsvertrag unter bestimmten ku-mulativ zu erfüllenden Voraussetzungen den-noch als durchgeführt gelten. Die falschen Bilanzansätze wären demnach unschädlich für die Durchführung des Gewinnabführungsver-trags und damit für die Anerkennung des steuer-lichen Organschaftsverhältnisses. Dies kann z. B. Fälle betreffen, in denen eine Gewinnab-führung ohne Verrechnung vororganschaftli-cher Verluste erfolgt ist und es dadurch zu feh-lerhaften Bilanzansätzen kam.

Voraussetzung hierfür ist, dass der Jahresab-schluss wirksam festgestellt worden ist. Zusätz-lich muss die Bilanz im Zeitpunkt der Jahresab-schlusserrstellung subjektiv richtig gewesen sein, d. h. die Fehlerhaftigkeit hätte unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses nicht erkannt werden müssen. Des Weiteren muss der Fehler spätestens in dem nächsten – nach dem Zeitpunkt der Beanstandung durch die Finanzverwaltung – aufzustellenden Jahres-abschluss der Organ-gesellschaft und des Organ-trägers korrigiert werden und das Ergebnis ent-sprechend abgeführt oder ausgeglichen werden. Eine Korrektur muss aber nur dann erfolgen, wenn es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist. Kann eine Kor-rektur in der Handelsbilanz unterbleiben, muss der Jahresabschluss auch für Zwecke der Durch-führung des Gewinnabführungsvertrags nicht korrigiert werden.

Die subjektive Richtigkeit wird u. a. unterstellt, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungs-vermerk durch einen Wirtschaftsprüfer nach § 322 Abs. 3 Handelsgesetzbuch zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handels-rechtliche Jahresabschluss einbezogen worden

ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses vorliegt. Durch die Einbeziehung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerks über den Konzernabschluss wird berücksichtigt, dass viele Organgesellschaften aufgrund der Befreiungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB nicht der Prüfungspflicht unterliegen. Bei einer freiwilligen Abschlussprüfung ist die Erstellung eines Anhangs oder Lageberichts nicht erforderlich. Die Regelung soll in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden sein (§ 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG-E).

• **Nur einmalige Berücksichtigung negativer Einkünfte**

In der bisherigen Fassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG wird die Berücksichtigung von negativem Einkommen des Organträgers insoweit ausgeschlossen, als dieses Einkommen in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung bereits berücksichtigt wird. Unter diese Regelung können bisher doppelt ansässige Gesellschaften oder Organträger mit einfachem Inlandsbezug (Geschäftsleitung in Deutschland, Sitz im EU/EWR-Ausland) fallen. Durch die Änderung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG sollen künftig auch negative Einkünfte eines unbeschränkt steuerpflichtigen Organträgers oder einer unbeschränkt steuerpflichtigen Organgesellschaft, deren satzungsmässiger Sitz sich nicht im Inland befindet, bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit diese in einem Drittstaat (nicht EU/EWR) im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

Der Gesetzgeber will durch die Einschränkung des Anwendungsbereichs auf Verluste, die in Drittstaaten berücksichtigt werden, mögliche europarechtliche Risiken im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 6. September 2012 in der Rechtssache C-18/11 (Philips Electronics) vermeiden.

Die Änderungen sollen für alle nicht bestandskräftigen Veranlagungen gelten (§ 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG-E).

• **Dynamischer Verweis auf § 302 AktG im EAV**

In der Vergangenheit haben ungenaue Formulierungen im Gewinnabführungsvertrag bezüglich der Verlustübernahme häufig zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung geführt. Während die beteiligten Unternehmen von dem wirksamen Abschluss eines Organschaftsverhältnisses ausgegangen sind, hat die Finanzverwaltung dieses teilweise verneint.

Als Voraussetzung für die Anerkennung einer Organschaft muss der Gewinnabführungsvertrag künftig nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG-E einen ausdrücklichen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten.

Mit der neuen Regelung wird die bereits im BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2005 und im BMF-Schreiben vom 19. Oktober 2010 sowie in R 66 Abs. 3 KStR 2004 enthaltene Empfehlung der Finanzverwaltung in das Gesetz aufgenommen. Einer blossen Ausgestaltung des Gewinnabführungsvertrags im Vertragstext entsprechend dem Inhalt des § 302 AktG wird damit endgültig eine Absage erteilt.

Der dynamische Verweis soll für alle Verträge erforderlich sein, die nach dem Tag des Inkrafttretens des «Unternehmensteuerreformgesetzes» abgeschlossen oder geändert werden (§ 34 Abs. 10b KStG). Bestehende Gewinnabführungsverträge, bei denen Zweifel bestehen, ob die formellen Voraussetzungen für die Formulierung der Verlustübernahmeverpflichtung erfüllt sind, sollen anerkannt werden, wenn eine Verlustübernahme tatsächlich in zutreffender Höhe erfolgt ist und der dynamischen Verweise auf § 302 AktG bis zum 31. Dezember 2014 in den Gewinnabführungsvertrag aufgenommen wird.

Eine Änderung des Gewinnabführungsvertrages kann unterbleiben, wenn die Organschaft vor dem 1. Januar 2015 beendet wird.

Die Neuregelung enthält zwar – ausser für den Fall der Änderung eines GAV aus anderen Gründen – keine Verpflichtung zur Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge. Allerdings gewährt die Übergangsregelung keine Rechtssicherheit, dass Gewinnabführungsverträge ohne dynamischen Verweis in nach dem 31. Dezember 2014 endenden Veranlagungszeiträumen noch anerkannt werden.

Eine Änderung des GAV zur Aufnahme des Verweises auf § 302 AktG setzt keine neue Fünfjahresfrist i. S. d. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG in Gang.

• **Einführung eines Feststellungsverfahrens (§ 14 Abs. 5 KStG-E)**

Das «Unternehmensteuerreformgesetz» sieht die Einführung eines Feststellungsverfahrens für die verfahrensrechtliche Abwicklung der steuerlichen Organschaft vor. Zukünftig soll nach § 14 Abs. 5 KStG-E das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft gesondert und einheitlich gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft bindend festgestellt werden. Entsprechend soll mit den von der Organgesellschaft geleisteten Steuern, die beim Organträger anzurechnen sind, verfahren werden.

Der Feststellungsbescheid wird vom Finanzamt, das für die Einkommensbesteuerung der Organgesellschaft zuständig ist, erlassen und muss sowohl der Organgesellschaft als auch dem Organträger bekannt gegeben werden. Die Feststellungserklärung soll mit der Körperschaftsteuererklärung der Organschaft verbunden werden.

Der Feststellungsbescheid hat für die KSt-Bescheide des Organträgers und der Organgesellschaft die Funktion eines Grundlagenbescheids i. S. d. § 171 Abs. 10 AO. Damit ist die Änderung einer bestandskräftigen Veranlagung des Organträgers durch die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich.

Vorteil dieses Verfahrens ist, dass dadurch zugleich bestätigt wird, dass eine steuerlich anzu-

erkennende Organschaft vorliegt. Anderenfalls wäre die rechtliche Grundlage für eine Zurechnung des Einkommens beim Organträger nicht gegeben.

Das Feststellungsverfahren soll erstmals für Feststellungszeiträume gelten, die nach dem 31. Dezember 2013 beginnen (§ 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG).

3.1.2 Erhöhung des Höchstbetrags beim Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG-E)

Weiterhin wird eine Erhöhung des Höchstbetrags beim Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG von derzeit 511 500 Euro auf 1 Mio. Euro vorgesehen. Dies gilt nicht nur für Einkommensteuerpflichtige, sondern auch für Körperschaften. Bei zusammen veranlagten Ehegatten wird der Verlustrücktrag von derzeit 1 023 000 Euro auf 2 Mio. Euro angehoben.

Die Neuregelung soll erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden sein, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2013 nicht ausgeglichen werden können (§ 52 Abs. 25 Satz 7 EStG-E).

3.2 Jahressteuergesetz (JStG) 2013

3.2.1 Erstattung von Abzugssteuer (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG-E)

Sieht ein Doppelbesteuerungsabkommen (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 beschränkt Steuerpflichtige, 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.

Wortlaut und Gesetzesbegründung der Neuregelung gehen allerdings nicht darauf ein, wie Höhe und Vorliegen der Voraussetzungen des Erstattungsanspruchs bei demjenigen Steuerpflichtigen zu bestimmen sind, dem ggf. die Erträge zugerechnet werden. Insoweit ergeben sich Unklarheiten, aus denen absehbare Rechtsunsicherheiten in der praktischen Anwendung der Norm resultieren werden. Hinsichtlich des Anwendungsbereichs kommen folgende Konstellationen in Betracht.

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. Nach dem Wortlaut des geplanten § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG und nach der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung auch greifen, wenn der ausländische DBA-Vertragsstaat Erträge einer «hybriden» Gesellschaft, die für DBA-Zwecke als Kapitalgesellschaft qualifiziert, teilweise einer anderen Person (z. B. einer natürlichen Person) für steuerliche Zwecke zurechnet (analog zur steuerlichen Behandlung des Komplementärs einer deutschen KGaA). Fraglich könnte dabei sein, ob die Neuregelung in § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG die korrespondierende Norm zum geplanten § 50d Abs. 11 EStG⁴ für Inbound-Fälle darstellen soll. Der Gesetzesbegründung ist dies nicht unmittelbar zu entnehmen. Im Hinblick darauf könnte die Neuregelung zuungunsten des Steuerpflichtigen auch so zu verstehen sein, dass z. B. im Falle einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die mit einer inländischen KGaA zu vergleichen ist und bei der eine natürliche Person als Komplementär am Vermögen beteiligt ist, nur insoweit eine Erstattungsmöglichkeit besteht, als die aus Deutschland bezogenen Erträge nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaates der «KGaA» selbst und nicht der natürlichen Person zugerechnet werden, es sei denn, dass die natürliche Person einen vergleichbaren Erstattungsanspruch hätte. Bei Dividenden aus Schachtelbeteiligungen ist dies z. B. regelmässig nicht der Fall.

Die Neuregelung soll erstmals auf Zahlungen anwendbar sein, die nach dem Tag der Verkündung des JStG 2013 erfolgen (§ 52 Abs. 59a Satz 7 EStG).

3.2.2 Änderung des Aussensteuergesetzes

• **Behandlung einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger i. S. d. § 1 AStG (§ 1 Abs. 1 Satz 2 AStG-E)**

Bislang nicht gesetzlich geregelt ist die Frage, ob § 1 Abs. 1 AStG (Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf internationale Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften) auch auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen anzuwenden ist, an denen Personengesellschaften beteiligt sind. Nach § 1 Abs. 1 S. 2 1. HS AStG-E soll fortan auch eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft Steuerpflichtiger i. S. d. § 1 AStG sein. Hierdurch sollen die Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften den Geschäftsbeziehungen von Kapitalgesellschaften hinsichtlich der grenzüberschreitenden Einkünfteabgrenzung gleichgestellt werden (einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes). Betroffen sein sollen auch Personengesellschaften, die keine Mitunternehmerschaften sein können, z. B. weil sie ausschliesslich Einkünfte nach § 21 EStG erzielen. Ferner sollen Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften auch nahe stehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG sein können, sofern sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG erfüllen (§ 1 Abs. 1 S. 2 2. HS AStG-E). Beide Änderungen entsprechen schon bislang der deutschen Verwaltungsauffassung (vgl. BMF vom 23.2.1983, Tz. 1.3.2.2).

• **Neuregelung der Tatbestandsvoraussetzung Geschäftsbeziehung (§ 1 Abs. 4 AStG-E)**

Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG ist u. a., dass eine Geschäftsbeziehung mit einer nahe stehenden Person vorliegt. Geschäftsbeziehungen werden derzeit in § 1 Abs. 5 AStG definiert als schuldrechtliche Bezieh-

ungen, denen keine gesellschaftsvertragliche Regelung zugrunde liegt. Eine Korrektur der Aufteilung der Einkünfte zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte nach § 1 Abs. 1 AStG scheidet bislang aus, da zwischen einem Unternehmen und seiner rechtlich unselbständigen Betriebsstätte keine schuldrechtlichen Beziehungen möglich sind.

Der bisherige § 1 Abs. 4 AStG (Schätzung von Besteuerungsgrundlagen) soll aufgehoben werden und durch den bisherigen § 1 Abs. 5 AStG ersetzt werden. § 1 Abs. 5 AStG soll dahingehend modifiziert werden, dass der Begriff «schuldrechtliche Beziehung» durch den Begriff «wirtschaftlicher Vorgang» ersetzt wird (§ 1 Abs. 4 S. 1 AStG-E). Der Begriff «wirtschaftlicher» Vorgang soll alle rechtlichen Beziehungen und tatsächlichen Handlungen erfassen. Diese gesetzliche Modifikation wirkt sich in zweierlei Hinsicht aus.

Durch § 1 Abs. 4 S. 2 AStG-E soll eine Fiktion eingeführt werden, dass Geschäftsbeziehungen ohne schuldrechtliche Vereinbarung oder ohne nachweisbare schuldrechtliche Vereinbarungen so behandelt werden, als ob ihnen schuldrechtliche Vereinbarungen zugrunde lägen (diese gesetzliche Vermutung soll jedoch vom Steuerpflichtigen im Einzelfall widerlegbar sein). Davon wären z. B. die Fälle betroffen, in denen Dienstleistungen an eine Tochtergesellschaft erbracht werden, denen kein Vertrag zugrunde liegt. Nach der geplanten Neuregelung würde die Finanzverwaltung auch in diesem Fall eine schuldrechtliche Vereinbarung annehmen. § 1 Abs. 4 S. 3 AStG-E regelt, dass auch wirtschaftliche Vorgänge zwischen einem Unternehmen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte als Geschäftsbeziehungen («anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen») i. S. d. § 1 AStG anzusehen sind.

Durch diese Formulierung soll insbesondere die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in den Anwendungsbereich des § 1 AStG einbezogen werden.

• Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (§ 1 Abs. 5 AStG-E)

Mit der Neuregelung des § 1 Abs. 5 AStG-E reagiert der Gesetzgeber auf internationale Entwicklungen auf Ebene der OECD. Nach der Auffassung der Mitgliedstaaten der OECD soll die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nunmehr der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion 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 (vgl. jedoch § 1 Abs. 5 S. 2 AStG-E). Diese geänderte Auffassung der OECD spiegelt sich durch die Neufassung des Art. 7 OECD-MA 2010 sowie der dazugehörigen Kommentierung wider (eine erstmalige vollständige Umsetzung des Art. 7 OECD-MA 2010 in die deutsche Abkommenspraxis erfolgte in dem am 17. November 2011 unterzeichneten DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein). Details der Gewinnabgrenzung innerhalb des internationalen Einheitsunternehmens enthält der OECD-Betriebsstättenbericht 2010. Durch die Neuregelung des § 1 Abs. 5 AStG-E schafft der Gesetzgeber eine an den international erarbeiteten Grundsätzen orientierte innerstaatliche Rechtsgrundlage.

§ 1 Abs. 5 S. 1 AStG-E regelt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i. S. d. § 1 AStG auf Geschäftsbeziehungen i. S. d. § 1 Abs. 4 S. 3 AStG-E, d. h. auf wirtschaftliche Vorgänge (anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen) zwischen einem Unternehmen und dessen rechtlich unselbständiger Betriebsstätte.

§ 1 Abs. 5 S. 2 AStG-E beinhaltet die Anordnung, die Betriebsstätte im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen

zu fingieren (Selbständigkeitsfiktion), es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert in Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen eine andere Behandlung. Die Gesetzesbegründung führt dazu aus, dass z. B. ein «Darlehensverhältnis» zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte nur mit Einschränkungen als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung anerkannt wird. Die Einschränkung der Selbständigkeitsfiktion trägt der Tatsache Rechnung, dass eine Betriebsstätte rechtlich und tatsächlich nur ein unselbständiger Teil des Unternehmens ist.

§ 1 Abs. 5 S. 3 und 4 AStG-E regelt das von der OECD vorgegebene zweistufige Verfahren der Gewinnzurechnung zu einer Betriebsstätte nach der neuen Auffassung der OECD (vgl. hierzu Tz. 22, 23 OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2010). In einem ersten Schritt (§ 1 Abs. 5 S. 3 AStG-E) ist festzustellen, welche Funktionen die Betriebsstätte im Verhältnis zum restlichen Unternehmen durch ihr Personal (people functions) tatsächlich ausübt. Auf der Basis dieser Analyse soll bestimmt werden, welche Vermögenswerte und welche Chancen und Risiken der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Hieraus bestimmt sich, welches Eigenkapital der Betriebsstätte als Dotationskapital zuzuordnen ist.

In einem zweiten Schritt (§ 1 Abs. 5 S. 4 AStG-E) sollen auf der Basis dieser Analyse die (anzunehmenden) Geschäftsbeziehungen innerhalb des internationalen Einheitsunternehmens festgestellt und fremdvergleichskonform bestimmt werden.

§ 1 Abs. 5 S. 5 AStG-E möchte sicherstellen, dass die allgemeinen Grundsätze der Gewinnzurechnung zu einer Betriebsstätte auch im Verhältnis zu einem ständigen Vertreter anzuwenden sind. Nach § 1 Abs. 5 S. 6 AStG-E soll die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt werden. Die Vergünstigung des § 4g EStG soll nicht aufgrund des § 1

Abs. 1 S. 1 und 4 AStG-E entfallen. § 1 Abs. 5 S. 7 AStG-E schreibt vor, dass auf das Verhältnis zwischen einem Gesellschafter und seiner Personengesellschaft oder zwischen einem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft § 1 Abs. 1 AStG anzuwenden ist.

Fraglich ist das Verhältnis zwischen den neu in das nationale Steuerrecht eingeführten Regelungen der Gewinnabgrenzung auf der Basis des Art. 7 OECD-MA 2010 und den bereits bestehenden DBA auf der Basis des Art. 7 OECD-MA 2008 sowie des Art. 7 UN-MA. Für den Fall des Entstehens internationaler Besteuerungskonflikte, die auf den rechtlichen Unterschieden zwischen § 1 Abs. 5 S. 1–7 AStG-E und dem betreffenden DBA beruhen, räumt § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E im konkreten Einzelfall und unter den dort genannten Voraussetzungen dem jeweils mit dem anderen Staat abgeschlossenen DBA den Vorrang ein. Auf diese Weise soll vermieden werden, dass Deutschland seine innerstaatlichen Besteuerungsrechte einseitig zulasten des anderen Vertragsstaats ausweitet.

• **Verordnungsermächtigung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 1 Abs. 6 AStG-E)**

§ 1 Abs. 6 AStG-E enthält eine Verordnungsermächtigung an das BMF für alle Bereiche der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i. S. d. § 1 AStG sowie hinsichtlich der Bestimmung von Dotationskapital einer Betriebsstätte. In einer Rechtsverordnung sollen insbesondere Detailregelungen der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte generell und bezogen auf bestimmte Branchen (z. B. Banken, Versicherungen, Bau- und Montageunternehmen) verbindlich geregelt werden.

Die Neuregelung des § 1 Abs. 1 S. 2 1. HS sowie Abs. 3 bis 6 AStG-E soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden sein (§ 21 Abs. 20 S. 1 AStG-E). § 1 Abs. 1 S. 2 2. HS AStG-E (Behandlung einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft als nahe stehende Person

i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG-E) soll für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen gelten (§ 21 Abs. 20 S. 2 AStG-E).

3.2.3 Änderungen im Körperschaftsteuergesetz

Ob die folgenden Regelungen tatsächlich Eingang in das Gesetz finden, entscheidet sich ggf. erst im Dezember 2012.

• **Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 KStG-E)**

Erträge aus Beteiligungen einer beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an einer anderen Körperschaft sind derzeit grundsätzlich im Rahmen des § 8b KStG steuerfrei. Es ist dabei unerheblich, ob es sich um Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Beteiligung handelt. Für die Anwendung des § 8b KStG ist zudem bisher weder die Haltedauer der Beteiligung noch die Beteiligungshöhe relevant.

Hier wird die Einführung einer Steuerpflicht von Gewinnausschüttungen i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG und Veräußerungsgewinnen i. S. d. § 8b Abs. 2 KStG vorgeplant, wenn die Beteiligung zu Beginn des Veranlagungszeitraums unmittelbar weniger als 10% des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (sog. Streubesitzbeteiligung). Dabei wird der unterjährige Erst- oder Hinzuerwerb einer mindestens 10%igen Beteiligung auf den Beginn des Veranlagungszeitraums zurückbezogen, sodass in diesem Fall die Streubesitzregelung des § 8b Abs. 4 KStG⁵ nicht greift. Beteiligungen der Organgesellschaften und Beteiligungen des Organträgers werden für die Prüfung der Beteiligungsgrenze getrennt betrachtet. D. h. Beteiligungen, die von verschiedenen Organgesellschaften oder von Organgesellschaft und Organträger gehalten werden, sind nicht zusammenzurechnen.

Betriebsausgaben und Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem Streubesitzan-

teil stehen, dürfen nur mit Bezügen und Gewinnen aus Streubesitzbeteiligungen ausgeglichen werden. Nicht ausgeglichene Betriebsausgaben und Gewinnminderungen sind in die folgenden Veranlagungszeiträume vorzutragen und können mit künftigen Bezügen und Gewinnen aus Streubesitzbeteiligungen zeitlich unbegrenzt verrechnet werden. Auf den Vortrag des negativen Saldos sind § 10d Abs. 4 EStG und § 8c KStG entsprechend anzuwenden. Für den für die Zinsschranke massgeblichen Gewinn i. S. d. § 4h Abs. 1 S. 1 EStG sind Bezüge und Gewinne aus Streubesitzbeteiligungen nicht einzubeziehen. Die Regelungen zu Erträgen aus Investmentanteilen sollen entsprechend der Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG-E angepasst werden.

Mit diesem Gesetzesvorschlag reagiert der Gesetzgeber auf das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (C-284/09), das die Kapitalertragsteuerbelastung von Portfoliodividenden an körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner in der EU/EWR als grundsätzlich gemeinschaftsrechtswidrig eingestuft hat. Bisher sind in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften wegen der Steuerfreistellung von erhaltenen Streubesitzdividenden (§ 8b KStG) und der Anrechnungs- bzw. Erstattungsfähigkeit der auf Dividenden erhobenen Kapitalertragsteuer durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden im Ergebnis wirtschaftlich nicht belastet. Ausländischen Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Mitgliedstaat, die die Mindestbeteiligung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht erfüllen, gewährt Deutschland eine solche Entlastung dagegen nicht. In dieser Benachteiligung der Dividendenzahlungen in das EU/EWR-Ausland im Vergleich zu den Inlandsdividenden sieht der EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Mit der vorgeschlagenen Neuregelung soll die Benachteiligung ausländischer Kapitalgesellschaften beseitigt werden.

Erstmals soll die Streubesitzregelung für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden sein.

Bei abweichendem Wirtschaftsjahr soll die Neuregelung erstmals in dem Veranlagungszeitraum anzuwenden sein, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet, das nach dem 31. Dezember 2011 begonnen hat.

• **Dividendenbesteuerung – Hybride Finanzierung (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG-E)**

Die Steuerfreiheit für Dividenden soll nur insoweit gewährt werden, wie diese das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft nicht gemindert haben (korrespondierende Besteuerung). Dies betrifft insbesondere Dividenden, welche im Quellenstaat als Fremdkapitalaufwendungen Betriebsausgaben darstellen, während diese beim Empfängerstaat als Dividende ermässigt oder gar nicht besteuert werden (hybride Finanzierungen). Ziel der Neuregelung ist es, weisse Einkünfte zu verhindern.

Analog soll die Regelung auch auf das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG) und die Abgeltungsteuer angewendet werden. Die Neuregelung soll erstmals auf Bezüge angewendet werden, die nach dem Tag der Beschlussfassung des Bundestages (voraussichtlich 26. Oktober 2012) zufließen werden.

• **Abschaffung der Ausnahmeregelung für Finanzunternehmen (§ 8b Abs. 7 KStG-E)**

Grundsätzlich sind Beteiligungserträge und Veräusserungsgewinne für Kapitalgesellschaften steuerfrei – es sein denn, es handelt sich um Finanzunternehmen. Nach § 8b Abs. 7 KStG können Finanzunternehmen entsprechende Veräusserungsverluste und Teilwertabschreibungen aus Beteiligungen steuerlich berücksichtigen, im Gegenzug sind die Erträge daraus voll steuerpflichtig. § 8b Abs. 7 KStG umfasst dabei nicht nur Banken, sondern auch Finanzunternehmen i. S. d. Kreditwesengesetzes (KWG). Damit können von der Vorschrift auch ganz normale Industrieholdingunternehmen betroffen sein. Das Einkommensteuergesetz enthält in § 3 Nr. 40 S. 3 und 4 EStG ebenfalls entsprechende Aus-

nahmen von der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens.

Es wird vorgeschlagen, den persönlichen Anwendungsbereich zu beschränken, sodass künftig nur noch Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute i. S. d. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG bzw. entsprechende Unternehmen mit Sitz in der EU/EWR von der Ausnahmeregelung erfasst werden.

Die Neuregelung soll erstmals auf Anteile angewendet werden, die nach dem Tag der Beschlussfassung des Deutschen Bundestages (voraussichtlich 26. Oktober 2012) erworben werden.

4 Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

4.1 Empfehlungen betreffend Verrechnungspreisdokumentation in Russland

Nachdem in Russland seit Januar dieses Jahres die neuen Verrechnungspreisvorschriften eingeführt wurden, hat das russische Finanzministerium zusammen mit der russischen Steuerverwaltung nun am 30. August Empfehlungen herausgegeben, welche Inhalte in einer Verrechnungspreisdokumentation enthalten sein sollten. Ausserdem werden dort einige Punkte aufgeführt, die bei der Erstellung einer Dokumentation beachtet werden sollten.

Generell folgen die Empfehlungen der internationalen Praxis, wie sie z. B. durch die OECD-Standards oder das EU Joint Transfer Pricing Forum vorgegeben sind. Eine Verrechnungspreisdokumentation sollte für russische Steuerzwecke die folgenden Inhalte umfassen:

- Beschreibung der Industrie, in welcher der Steuerzahler tätig ist. Dieser Abschnitt wird als notwendig angesehen, da er Auskunft über die Faktoren gibt, die den Preis in dem speziellen Markt bestimmen, wie z. B. die Wettbewerbsintensität, Grad der Regulierung etc.

- Unternehmensanalyse und -beschreibung für das Unternehmen, dessen Transaktionen dokumentiert werden («kontrollierte Transaktion») und der dazugehörigen Unternehmensgruppe.
- Beschreibung der kontrollierten Transaktion sowie der durch die Transaktion generierten Einnahmen und Ausgaben.
- Funktions- und Risikoanalyse, welche auch die eingesetzten Wirtschaftsgüter umfasst.
- Erläuterungen zur Wahl der Verrechnungspreismethode sowie eine ökonomische Analyse, die einen Marktpreis oder eine Bandbreite von Marktpreisen für die kontrollierte Transaktion ergibt.

Neben den inhaltlichen Empfehlungen werden auch praktische Empfehlungen zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gegeben. Demnach sollen kontrollierte Transaktionen möglichst schnell identifiziert werden und dann der erforderliche Arbeitsaufwand, d. h. sowohl Zeit als auch Kosten, geschätzt werden.

Die Wichtigkeit der Funktions- und Risikoanalyse wird dabei besonders hervorgehoben, da diese massgeblich die Wahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode beeinflusst. Es wird empfohlen, eine Charakterisierung der an der kontrollierten Transaktion beteiligten Parteien anhand ihres Funktions- und Risikoprofils vorzunehmen. Dabei werden nun zum ersten Mal international gängige Charakterisierungen wie z. B. «full-fledged distributor» oder «limited risk distributor» akzeptiert.

In der ökonomischen Analyse sollen die relativen Vor- und Nachteile für alle zugelassenen Methoden überprüft werden. Insbesondere falls die Preisvergleichsmethode («CUP-Methode») oder die Wiederverkaufspreismethode zugunsten einer anderen Methode abgelehnt werden, sollte dies ausführlich begründet werden, da diese die bevorzugten Methoden sind.

Des Weiteren wird empfohlen, neben dem jährlichen Update der finanziellen Kennzahlen der an

den kontrollierten Transaktionen beteiligten Unternehmen auch eine jährliche Vergleichsanalyse durchzuführen. Dies bedeutet, es reicht nicht aus, lediglich die finanziellen Kennzahlen der als vergleichbar identifizierten Unternehmen zu aktualisieren, sondern es ist notwendig, jedes Jahr eine neue Vergleichsanalyse vorzubereiten.

Aufgrund dieser neuen Empfehlungen ist es für Unternehmensgruppen mit Aktivitäten in Russland sinnvoll, ihre Verrechnungspreisdokumentation nicht nur auf Konsistenz mit den neuen Verrechnungspreisvorschriften zu überprüfen, sondern auch auf Einhaltung dieser Empfehlungen, um Schwierigkeiten im Falle von Steuerprüfungen zu minimieren.

4.2 Änderung der Verrechnungspreisregelungen in Brasilien

Nachdem die brasilianische Regierung am 4. April 2012 die einstweilige Verfügung 563 veröffentlicht hat, welche wesentliche Änderungen an den bestehenden Verrechnungspreisregeln beinhaltet (vgl. «SteuerRevue» Nr. 6/2012), wurden diese nun in das Bundesgesetz 12.715 umgewandelt, das am 18. September 2012 veröffentlicht wurde.

Das Bundesgesetz ist zu grossen Teilen identisch mit der einstweiligen Verfügung; die meisten Anpassungen wurden durchgeführt, um Missverständnisse und Unklarheiten zu vermeiden. Die wichtigsten Änderungen gegenüber der einstweiligen Verfügung sind die folgenden:

- Im Bundesgesetz wurden Produktions- und Handelsunternehmen im Falle der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode für den Güter-, Dienstleistungs- oder Rechteimport von der neu eingeführten Mindestbruttomarge ausgenommen.
- Das Bundesgesetz lässt die Möglichkeit zu, Informationen über Preise von Handelswaren zu benutzen, welche nicht an einer Börse ge-

handelt werden. Diese Preise müssen entweder von einem unabhängigen international anerkannten Forschungsinstitut bereitgestellt werden oder den Preisen entsprechen, die von Agenturen oder Regulierungsorganisationen im offiziellen brasilianischen Bundesblatt veröffentlicht werden.

- Die Abzugsfähigkeit von Zinsen wurde im Bundesgesetz auf maximal LIBOR (in US-Dollar) mit einer Laufzeit von 6 Monaten plus ein Spread von 3% festgelegt.

4.3 Umfrage bei Steuerverwaltungen

Ernst & Young führt seit 1995 regelmässig eine weltweite Umfrage bei Steuerverwaltungen zu Verrechnungspreisen durch⁶. Für die aktuelle Ausgabe 2012 haben sich 48 Steuerverwaltungen an der Umfrage beteiligt. Kurz zusammengefasst lassen sich die Ergebnisse der Umfrage wie folgt darstellen:

- Steuerverwaltungen weltweit erhöhen ihre Ressourcen im Bereich Verrechnungspreise.
- Im Allgemeinen besteht zwischen den Steuerverwaltungen Konsens über das Prinzip des Fremdvergleichs und dessen Anwendung.
- Dokumentationspflichten nehmen weltweit zu. Dies und auch die Entwicklungen der OECD führen zu einem erhöhten Bedarf an Vergleichsanalysen.
- Die Akzeptanz aller von der OECD vorgesehenen Methoden wurde generell erhöht und nettobasierte Gewinnmethoden werden beinahe überall akzeptiert.
- Nur wenige Steuerverwaltungen prüfen bei der Durchsetzung von Verrechnungspreistandards die Konsistenz von dafür erstellten Bewertungen mit jenen, die für indirekte Steuerzwecke erstellt wurden. Zu diesen wenigen Ausnahmen zählen Länder wie Estland, Peru, Portugal und Venezuela.
- Auch wenn ein Unternehmen nicht in Transaktionen mit hohem Risiko, wie z. B. Um-

strukturierungen und Konzernumlagevereinbarungen involviert ist, ist es dennoch notwendig, die Thematik der Verrechnungspreise nicht zu vernachlässigen. Transaktionen mit physischen Gütern sind nach wie vor weit oben auf der Agenda der Steuerverwaltungen.

- Steuerverwaltungen prüfen vor allem Industrien mit hohen Margen und Transaktionen mit den wichtigsten Handelspartnern, jedoch nicht spezifisch Transaktionen mit Steueroasen.
- Die Verhängung von Strafen hat zugenommen. Innerhalb von Europa ist dieser Trend vor allem in Finnland, Italien und Ungarn zu beobachten.
- In immer mehr Ländern sind Vorabverständigungsverfahren (Advance Pricing Agreements – APAs) verfügbar. Diese stellen ein effektives Mittel dar, um Verrechnungspreisrisiken erfolgreich zu minimieren.

- Zwar haben sich die meisten Länder verpflichtet, Verrechnungspreisstreitigkeiten schnell zu lösen, jedoch sind die Bearbeitungszeiten von Verständigungsverfahren sehr lang, was insbesondere bei den beiden wichtigen Handelspartnern USA und Kanada zutrifft.

¹ Ernst & Young 2012 global transfer pricing tax authority survey – Perspectives, interpretations and regulatory changes.

² Stand am 22. Oktober 2012.

³ Stand am 22. Oktober 2012.

⁴ Die Einführung eines § 50d Abs. 11 EStG ist mit dem «Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften» geplant.

⁵ Die Einführung eines § 50d Abs. 11 EStG ist mit dem «Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften» geplant.

⁶ Ernst & Young 2012 global transfer pricing tax authority survey – Perspectives, interpretations and regulatory changes.

Internationale Briefmarken-Auktion



Nächste öffentl. Schwarzenbach Auktion Zürich: April 2013

Wertvolle Sammlungen und seltene Einzelstücke SCHWEIZ, EUROPA, ÜBERSEE und Thematik **jetzt einliefern!** Musterkatalog gratis.

Annahmeschluss: Ende Januar 2013

Kostenlose Schätzung und Beratung an unserem Domizil. Jederzeit **Direktankauf** von grossen SAMMLUNGEN GANZE WELT, Archiven, Nachlässen und Erbschaften (inkl. Briefen, Ansichtskarten, usw.) gegen **Barzahlung**. Parkplätze vorhanden.

Schwarzenbach Auktion Zürich, Internat. Briefmarken-Auktionen, 8032 Zürich, Merkurstrasse 64, Tel. 043 244 89 00, Fax 043 244 89 01, www.schwarzenbach-auktion.ch, schwarzenbach-auktion@bluewin.ch