
Blickpunkt International

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

Seit dem letzten Update bis Redaktionsschluss Anfang Januar 2018 haben sich hinsichtlich der Abkommen der Schweiz die folgenden Neuerungen ergeben:

- Am 15. November 2017 hat der Bundesrat die Botschaft zu einem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Kosovo auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen verabschiedet, welche anschliessend den eidgenössischen Räten zur Genehmigung vorgelegt wurde¹.
- Am 30. November 2017 unterzeichneten Vertreter der Schweiz und des Vereinigten Königreichs von Grossbritannien und Nordirland das bilaterale Änderungsprotokoll zur Anpassung des Doppelbesteuerungsabkommens. Die Änderungen betreffen insbesondere die Einführung des BEPS-Mindeststandards, welcher neben der Implementierung durch das Multilaterale Instrument auch auf bilateralem Weg eingeführt werden kann. Das Änderungsprotokoll muss noch von den Parlamenten beider Länder genehmigt werden. Das Vernehmlassungsverfahren in der Schweiz dauert noch bis zum 9. April 2018².
- Der Nationalrat hat am 13. Dezember 2017 das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Lettland, welches am 2. November 2016 unterzeichnet wurde, genehmigt³.



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner Tax,
Meyerlustenberger Lachenal
Rechtsanwälte Zürich



Sita Mahawattage

M.A. HSG in Internationale Beziehungen
und Governance, dipl. Steuerexpertin,
Senior Manager International Tax Services,
EY Zürich



Janine Dumont

Dr. iur., LL.M., Consultant
Business Tax Services
EY Basel

Ratifizierung des Abkommens zur Be- steuerung des Euroairports

Nachdem die Schweiz und Frankreich im Jahr 2016 einen Durchbruch in den Verhandlungen über die Besteuerung der Unternehmen im schweizerischen Sektor des bi-nationalen Euro-

airports Basel Mulhouse errungen hatten, konnte das Abkommen noch 2017 ratifiziert werden⁴. Beim Euroairport handelt es sich um einen schweizerisch-französischen Flughafen auf französischem Territorium im grenznahen Bereich zur Stadt Basel⁵. Über eine zollfreie Strasse gelangen Waren und Reisende zum Euroairport. In verschiedenen Aspekten wird der schweizerische Zollbereich behandelt, als ob es sich um schweizerisches Territorium handeln würde. Dieser Sachverhalt basiert auf dem schweizerisch-französischen Staatsvertrag über den Bau und den Betrieb des Flughafens Basel Mulhouse vom 4. Juli 1949. In diesem Abkommen wurden allerdings zentrale Fragen der Besteuerung ausgeklammert⁶.

Da sich in den letzten Jahren vor allem von französischer Seite her die Vorstellung herausgebildet hatte, dass der Euroairport nach französischem Recht zu besteuern sei, musste die Situation für die schweizerischen Unternehmen

INHALTSVERZEICHNIS

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

2 Motion der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft betreffend individuellen Rechtsschutz im Zusammenhang mit dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten

3 US-Steuerreform

3.1 Allgemeine Bestimmungen zur Unternehmensbesteuerung

- 3.1.1 Tiefere Besteuerung von Unternehmen
- 3.1.2 Zeitlich befristete Sofortabschreibung
- 3.1.3 Verlustvorträge
- 3.1.4 Wechsel zum Territorialprinzip: Beteiligungsabzug und Einmalbesteuerung

3.2 Anti-Base Erosion Bestimmungen

- 3.2.1 Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen
- 3.2.2 Inbound Base erosion anti-abuse tax (BEAT)
- 3.2.3 Anti-Hybrid Rules
- 3.2.4 Anti-Base Erosion Bestimmungen im Zusammenhang mit immateriellen Erträgen

4 Entwicklungen in der EU

- 4.1 Verstoss gegen die EU-Beihilfevorschriften durch steuerliche Behandlung
- 4.2 Die Schweiz auf der «grauen Liste» der EU

¹ Bundesrat, Medienmitteilung vom 15. November 2017, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen/bundesrat.html>.

² Bundesrat, Medienmitteilung vom 20. Dezember 2017, Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zum BEPS-Übereinkommen, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-69304.html>.

³ IBFD Tax News Service vom 13. Dezember 2017.

⁴ Accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse relatif à la fiscalité applicable dans l'enceinte de l'aéroport de Bâle-Mulhouse vom 23. März 2017, abrufbar unter: <http://www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl0373-ai.pdf> (nachfolgend: Euroairport-Steuerabkommen).

⁵ Art. 1, 7 und 8 Convention franco-suisse relative à la construction et à l'exploitation de l'aéroport de Bâle-Mulhouse, à Blotzheim vom 4. Juli 1949, SR 0.748.131.934.92, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19490164/index.html> (nachfolgend: Euroairport-Abkommen).

⁶ Art. 14 Abs. 1 Euroairport-Abkommen.

geregelt werden. Es gelang den Verhandlungspartnern nun, ein entsprechendes Steuerabkommen zu verabschieden, das auf die besondere Situation des Euroairports Rücksicht nimmt. Konkret regelt das Steuerabkommen die folgenden vier bislang unklaren Aspekte:

- Besteuerung des Euroairports selbst⁷,
- Anwendbarkeit des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts im schweizerischen Zollsektor des Euroairports⁸,
- Besteuerung der im schweizerischen Sektor tätigen Unternehmen⁹,
- Besteuerung der Luftfahrtunternehmen für Flüge, die aus dem schweizerischen Sektor abfliegen¹⁰.

Der Bundesrat hatte das Abkommen bereits am 25. Januar 2017 genehmigt¹¹. Aus Schweizer Sicht musste das Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt noch an die neue Lösung angepasst werden. Die entsprechende Änderung des kantonalen Steuergesetzes wurde vom Grossen Rat am 8. November 2017 genehmigt¹². In Frankreich war als letzte Hürde noch die Genehmigung der Assemblée Nationale einzuholen. Die entsprechende Abstimmung zur Genehmigung des Abkommens in der Assemblée hat am 18. Dezember 2017 stattgefunden¹³ und fiel positiv aus¹⁴. Nach Notifikation der Ratifizierung durch beide Staaten konnte das Abkommen zum 1. Januar 2018 in Kraft treten¹⁵.

Das Steuerabkommen beseitigt eine fast 50 Jahre andauernde rechtliche Unsicherheit. Neu werden die im Schweizer Sektor tätigen Unternehmen der Gewinnsteuer in Frankreich unterliegen¹⁶. Die Kapitalsteuer werden die Unternehmen allerdings weiterhin im Kanton Basel-Stadt entrichten¹⁷ – die sogenannten lokalen Steuern in Frankreich entfallen dadurch¹⁸. Viel wichtiger für die Unternehmen und Basel-Stadt als Wirtschaftsstandort ist allerdings die erwähnte Anwendbarkeit des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts. Dies ermöglicht Waren direkt «aus der Schweiz» zu transportieren, ohne noch eine

Grenze passieren zu müssen. Aufgrund von Änderungen in der EU-Gesetzgebung musste hierfür eine Ausnahmeregelung getroffen werden¹⁹.

2 Motion der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft betreffend individuellen Rechtsschutz im Zusammenhang mit dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten

Der Ständerat hat am 5. Dezember 2017 die Motion der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) betreffend die Stärkung des individuellen Rechtsschutzes im Zusammenhang mit dem automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten angenommen. Damit wird der Bundesrat beauftragt, dem Parlament eine Änderung von Art. 19 des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (nachfolgend: AIAG) zu unterbreiten. Damit soll der konkrete individuelle Rechtsschutz dahingehend verbessert werden, dass bei Glaubhaftmachung der Verletzung wesentlicher Rechtsgüter kein Informationsaustausch im Einzelfall erfolgen darf²⁰. Gemäss Art. 19 Abs. 1 AIAG stehen den vom Informationsaustausch betroffenen Personen die Ansprüche gemäss Datenschutzgesetz, das heisst in erster Linie ein Auskunftsrecht²¹ über die weitergeleiteten bzw. weiterzuleitenden Daten sowie die Berichtigung von Fehlern²² gegenüber den Finanzinstituten zu. Schliesslich steht den Betroffenen auch der zivile Rechtsweg gegenüber den Finanzinstituten offen²³. Gegenüber der ESTV kann ebenfalls das Recht auf Auskunft und auf Berichtigung fehlerhafter Daten geltend gemacht werden²⁴. Zudem haben die Betroffenen Anspruch auf Erlass einer anfechtbaren Verfügung, sofern die Übermittlung der Daten aufgrund fehlender rechtsstaatlicher Garantien unzumutbare Nachteile bergen würde²⁵.

Der Bundesrat hatte sich bereits am 22. November 2017 zur Motion geäußert und dem Ständerat die Ablehnung empfohlen²⁶. Der Bundesrat begründet dies einerseits damit, dass der Anspruch auf Erlass einer Verfügung Klarheit bezüglich des individuellen Rechtsschutzes schaffen sollte. Zudem verweist der Bundesrat andererseits auf das dem automatischen Informationsaustausch zugrunde liegende, am 1. Januar 2017 für die Schweiz in Kraft getretene Amtshilfeübereinkommen. Aus Art. 21 geht hervor, dass die Vertragsstaaten durch das Amtshilfeübereinkommen nicht dazu verpflichtet werden, Massnahmen durchzuführen, die ihrem Ordre public widersprechen. Nach Auslegung des Bundesrates würde eine Übermittlung der Kontoinformationen an einen Partnerstaat dem Ordre public widersprechen, wenn der betroffe-

nen Person aufgrund fehlender rechtsstaatlicher Garantien ein unzumutbarer Nachteil drohen würde. Dadurch sieht der Bundesrat die individuellen Rechtsschutzinteressen als ausreichend gewahrt.

Der Bundesrat geht ausserdem davon aus, dass der in der Motion verlangte Aspekt der «Glaubhaftmachung der Verletzung wesentlicher Rechtsgüter» materiell weitgehend dem Schutz gemäss Art. 19 Abs. 2 AIAG entspricht. Nach Ansicht des Bundesrates genüge es, «wenn die vom AIA betroffenen Personen ihre Einwendungen gegen den Datenaustausch durch objektive Anhaltspunkte, die für die Wahrscheinlichkeit ihrer Darstellungen sprechen, darlegen können»²⁷. Damit erscheint eine Revision der Norm unnötig sowie – angesichts der fehlenden praktischen Erfahrung mit der bestehenden Bestim-

⁷ Art. 1 Euroairport-Steuerabkommen.

⁸ Art. 3 und 5 Euroairport-Steuerabkommen.

⁹ Art. 4 Euroairport-Steuerabkommen.

¹⁰ Art. 2 Euroairport-Steuerabkommen.

¹¹ ESTV, Medienmitteilung, Steuerregime am Flughafen Basel-Mülhausen: Der Bundesrat genehmigt das Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich, abrufbar unter: https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-65377.html.

¹² Grosser Rat des Kantons Basel-Stadt, Beschluss über die Zustimmung zum Ratschlag betreffend Anpassung des Gesetzes über die direkten Steuern (Steuergesetz) vom 12. April 2000 zur Einführung einer Kapitaltaxe für Unternehmen im Schweizer Sektor des Flughafens Basel-Mülhausen vom 8. November 2017, abrufbar unter: <http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100386/000000386515.pdf>.

¹³ Projet de loi, N° 36, Sénat, session ordinaire de 2017–2018, abrufbar unter: <http://www.senat.fr/leg/pjl17-036.html>.

¹⁴ Mitschrift der Parlamentssitzung vom 18. Dezember 2017, abrufbar unter: <http://www.assemblee-nationale.fr/15/crj/2017-2018/20180102.asp?P1148828>.

¹⁵ Bundesrat, Medienmitteilung vom 19. Dezember 2017, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-69294.html>.

¹⁶ Art. 3 Euroairport-Steuerabkommen.

¹⁷ Art. 5 Abs. 2 Euroairport-Steuerabkommen.

¹⁸ Art. 5 Abs. 3 Euroairport-Steuerabkommen.

¹⁹ Durchführungsbeschluss Nr. 2017/320 des Rates vom 21. Februar 2017 zur Ermächtigung Frankreichs, ein Abkommen mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft in Bezug auf den Flughafen Basel-Mülhausen abzuschließen, das von Artikel 5 der Richtlinie 2006/112/EG abweichende Bestimmungen enthält, ABl. Nr. L 47, S. 9 ff. vom 24. Februar 2017.

²⁰ Geschäft Nr. 17.3973, abrufbar unter: <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20173973>.

²¹ Art. 8 Datenschutzgesetz (nachfolgend: DSG).

²² Art. 5 DSG.

²³ Art. 15 DSG.

²⁴ Art. 19 Abs. 2 S. 1 AIAG.

²⁵ Art. 18 Abs. 2 S. 2 AIAG.

²⁶ Ibid.

²⁷ Stellungnahme des Bundesrates, Geschäft Nr. 17.3973, abrufbar unter: <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20173973>.

mung im AIAG und aufgrund von Rechtssicherheitsüberlegungen – als unangebracht. Da der Ständerat die Motion dennoch angenommen hat, wird diese nun im Nationalrat zu diskutieren sein.

3 US-Steuerreform

Am 22. Dezember 2017 hat US-Präsident Donald Trump das Gesetz zur US-Steuerreform unterzeichnet, welches teilweise bereits ab dem 1. Januar 2018 Anwendung finden wird. Es handelt sich hierbei um die grösste Steuerreform der USA in den letzten 30 Jahren, welche das US-Steuersystem drastisch ändern wird. Die aktuelle Steuerreform verfolgt das in der Steuerreform des ehemaligen Präsidenten Ronald Reagan von 1981 eingeführte Konzept der Steuersatzsenkung und Basisverbreiterung weiter²⁸.

Am 2. November 2017 hatte der für die Steuerpolitik zuständige Ausschuss des US-Repräsentantenhauses einen Gesetzesentwurf zur US-Steuerreform publiziert²⁹. Der Senat präsentierte seinen Entwurf am 2. Dezember 2017³⁰. Die beiden Vorlagen unterschieden sich, was angesichts der grossen systematischen Umwälzungen erstaunen sollte, inhaltlich nur marginal. Zieht man jedoch in Betracht, dass einerseits in beiden Kammern die Republikaner die Mehrheit haben und andererseits, dass das bis Ende 2017 massgebende Steuersystem der USA als wenig kompetitiv eingeschätzt wurde, dürfte dies weniger überraschen. Da die Einigung noch im Jahre 2017 erreicht werden sollte, haben beide Kammern sich kompromissbereit gezeigt. Entsprechend konnten die Differenzen noch vor Weihnachten bereinigt und ein gemeinsamer Entwurf erarbeitet werden, der schliesslich zur Abstimmung gelangte³¹. Der sogenannte «Tax Cuts & Jobs Act» wurde sowohl vom Senat als auch vom Repräsentantenhaus in der letzten Woche vor Weihnachten angenommen und am 22. Dezember 2017 von Präsident Trump unterzeichnet³².

Nachfolgend wird auf verschiedene Aspekte der finalen Gesetzesfassung eingegangen, welche für international tätige Konzerne von Bedeutung sind.

3.1 Allgemeine Bestimmungen zur Unternehmensbesteuerung

3.1.1 Tiefere Besteuerung von Unternehmen

Das neue Gesetz sieht eine Reduktion des Gewinnsteuersatzes für Unternehmen ab dem 1. Januar 2018, von bisher 35% auf 21%, vor. Unter Berücksichtigung der durchschnittlichen «state» und «local tax rates» sinkt die kombinierte Steuerbelastung somit auf rund 26%.

Ausserdem unterliegen bestimmte transparent besteuerte Erträge («pass-through income») neu einer tieferen Besteuerung.

Im Jahre 1969 wurde eine Minimalsteuer eingeführt. Diese trug dem Umstand Rechnung, dass offenbar 155 sehr vermögende natürliche Personen aufgrund der vielfältigen Abzugsmöglichkeiten keine Einkommensteuer zahlten. Die zur Zeit noch gültige Alternative Minimum Tax (AMT) geht auf das Jahr 1982 zurück. Vereinfachend dargestellt wird einerseits das Steuerbetreffnis anhand der «normalen» Einkommenssteuer berechnet. Andererseits erfolgt die Berechnung unter den Regeln der AMT, wobei vom Bruttoeinkommen nur standardisierte Abzüge geltend gemacht werden können. Das höhere der beiden Betreffnisse ist dann geschuldet. Die standardisierten Abzüge unter der AMT wurden bis ins Jahr 2012 nicht der Teuerung angepasst. Dadurch wuchs einerseits die Anzahl der Steuerzahler, die die AMT bezahlen mussten, sowie andererseits das dadurch generierte Steueraufkommen sehr stark an. Es wurden verschiedene Anläufe unternommen, die AMT abzuschaffen. Alle scheiterten jedoch daran, dass die AMT inzwischen einen so grossen Anteil am Steueraufkommen hat, dass sie ohne Ersatzmassnahmen ein riesiges Budgetdefizit kreiert

hätte – im Jahr 2017 wurden durch die AMT USD 38 Milliarden und damit 2.5% der gesamten Einkommenssteuereinnahmen generiert³³. Aufgrund der jetzigen Reform wird die AMT für Unternehmen abgeschafft und natürliche Personen erhalten erhöhte AMT-Freibeträge³⁴, die zudem seit 2013 inflationsbereinigt sind. Ferner schränkt das neue Gesetz diverse steuerliche Abzugsmöglichkeiten und Anrechnungen von Tax Credits ein unter der Beibehaltung der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung³⁵.

3.1.2 Zeitlich befristete Sofortabschreibung

Für bereits angeschaffte oder grundsätzlich bis Ende 2022 anzuschaffende abnutzbare Wirtschaftsgüter sah der Vorschlag des Repräsentantenhauses eine Sofortabschreibung vor. Davon ausgenommen waren jedoch bestimmte Wirtschaftsgüter (z.B. Gebäude) und Wirtschafts-

zweige (z.B. Handel mit Grundstücken) sowie grundsätzlich immaterielle Rechte. Der Vorschlag des Senats folgte weitgehend demjenigen des Repräsentantenhauses, sah allerdings bis zum 31. Dezember 2026 eine jährliche Reduzierung des Abzugs in Höhe von 20% vor.

Der Tax Cuts & Jobs Act sieht nun ebenfalls eine Sofortabschreibung für zwischen dem 27. September 2017 und dem 31. Dezember 2022 angeschaffte bzw. anzuschaffende qualifizierende Wirtschaftsgüter vor. Darunter fällt auch der Erwerb gebrauchter Wirtschaftsgüter. Wie vom Senat vorgeschlagen, werden die erhöhten Abschreibungen ab 2023 jährlich um 20% reduziert³⁶.

3.1.3 Verlustvorträge

Mit dem neuen Steuergesetz wird eine Mindestgewinnbesteuerung eingeführt, indem Verlustvorträge, die nach 2017 entstehen, maximal mit 80% der steuerlichen Gewinne verrechnet wer-

²⁸ Zur Steuerreform von 1981 vgl. Tax Foundation, Retrospective on the 1981 Reagan Tax Cut, 10. Juni 2004, abrufbar unter: <https://taxfoundation.org/retrospective-1981-reagan-tax-cut/>.

²⁹ HUBER/MAHAWATTAGE/BUCHER, Steuer Revue 12/2017, S. 940 ff., S. 943.

³⁰ Vgl. EY, Senate passes tax reform bill with implications for employers, Tax News Update vom 4. Dezember 2017, abrufbar unter: <https://taxnews.ey.com/news/2017-2043-senate-passes-tax-reform-bill-with-implications-for-employers>.

³¹ Für eine Analyse der beiden Entwürfe siehe EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>.

³² EY Global Tax Alert vom 22. Dezember 2017: Report on recent US international tax developments, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Report_on_recent_US_international_tax_developments_-_22_December_2017/\\$FILE/2017G_07251-171Gbl_Report%20on%20recent%20US%20internatio](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Report_on_recent_US_international_tax_developments_-_22_December_2017/$FILE/2017G_07251-171Gbl_Report%20on%20recent%20US%20internatio)

<nal%20tax%20developments%20-%202022%20December%202017.pdf>.

³³ Tax Policy Center, Briefing Book, Key Elements of the U.S. Tax System, abrufbar unter: <http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-much-revenue-does-amt-raise>.

³⁴ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 2 und 9 f.

³⁵ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 3–5.

³⁶ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 2.

den können. Von wenigen Ausnahmen abgesehen ist eine Verrechnung von Verlustvorträgen mit Gewinnen zeitlich unbegrenzt möglich. Für Verlustvorträge die bis und mit 2017 entstanden sind, sind Übergangsbestimmungen anwendbar³⁷. Verlustnachträge sind nicht vorgesehen.

3.1.4 Wechsel zum Territorialprinzip: Beteiligungsabzug und Einmalbesteuerung

Bislang beruhte das US-Steuerrecht für Unternehmen auf dem Welteinkommensprinzip mit Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern. Der Wechsel zum Territorialitätsprinzip war schon länger Gegenstand von Diskussionen. Entsprechend enthält das finale Gesetz den Wechsel zu einem territorialen System. Der Systemwechsel wird unter anderem durch die folgenden Massnahmen begleitet:

- Der Tax Cuts & Jobs Act sieht eine einmalige Steuer im Sinne einer **Übergangssteuer auf unversteuerten akkumulierten ausländischen Einkünften** ab 1987 bis zum 2. November 2017 resp. bis zum 31. Dezember 2017 vor, wobei der höhere Betrag an den beiden Stichtagen zu versteuern ist. Auf flüssigen Mitteln kommt ein Satz von 15.5% zur Anwendung und alle anderen unversteuerten Einkünfte unterliegen einem Satz von 8%. Diese Sätze unterscheiden sich sowohl von den Vorschlägen des Repräsentantenhauses (14% bzw. 7%) als auch von denen des Senats (14.5% bzw. 7.5%)³⁸.
- Ausländische Dividendeneinkünfte sollen künftig von der US-Besteuerung in der Form eines **Beteiligungsabzugs** ausgenommen werden. Der neue Beteiligungsabzug auf ausländischen Dividendeneinkünften wird nur dann gewährt, wenn die Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft mindestens 10% und die Haltedauer der Beteiligung mindestens ein Jahr beträgt³⁹. Der Beteiligungsabzug erstreckt sich nicht auf

Kapitalgewinne. Unter dem aktuellen System werden ausländische Gewinne im Ausschüttungszeitpunkt versteuert⁴⁰.

3.2 Anti-Base Erosion Bestimmungen

3.2.1 Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen

Sowohl die Vorlage des Repräsentantenhauses als auch diejenige des Senats sahen eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen vor. Die beiden Vorlagen unterscheiden sich allerdings leicht in den Ausprägungen. Gemäss dem Tax Cuts & Jobs Act wird die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen gegenüber Verbundenen und Nahestehenden auf 30% des EBITDA beschränkt (bzw. ab 2022 auf dem EBIT). Die Zinsaufwände müssen jeweils im Zusammenhang mit einer Geschäftsaktivität stehen. Ein allfälliger Zinsvortrag ist ohne zeitliche Beschränkung möglich. Zudem besteht eine Ausnahmeregelung für kleinere Unternehmen, welche im 3-Jahres Durchschnitt eine Umsatzenschwelle weniger als 25 Millionen US-Dollar erzielen.

Die weitergehenden Zinsabzugsbeschränkungen für internationale Unternehmensgruppen in den Gesetzesversionen des Senates wie auch des Repräsentantenhauses wurden jedoch nicht in den finalen Gesetzestext übernommen⁴¹.

3.2.2 Inbound base erosion anti-abuse tax (BEAT)

Insbesondere der ursprüngliche Vorschlag des Repräsentantenhauses sah vor, eine 20-prozentige Steuer auf Zahlungen von US-Gesellschaften an verbundene Unternehmen («Excise tax») einzuführen und führte zu Unsicherheiten bei internationalen Konzernen. Diese Excise Tax fand jedoch keinen Eingang in das finale Gesetz. Stattdessen wird eine «Base erosion anti-

abuse tax (BEAT)» für Unternehmen ab einem Jahresumsatz von 500 Millionen US-Dollar (im Dreijahresdurchschnitt) eingeführt, welche weitgehend auf dem Vorschlag des Senats beruht.

BEAT stellt im Grunde eine alternative Mindestbesteuerungsregel dar. Es soll damit verhindert werden, dass die US-Steuerbemessungsgrundlage in «unangemessener» Weise vermindert wird. Durch die Hinzurechnung bestimmter Aufwendungen an verbundene ausländische Unternehmen zum steuerbaren Einkommen, wird in einem ersten Schritt eine verbreiterte steuerliche Bemessungsgrundlage ermittelt.

Zu den aufzurechnenden Aufwendungen an verbundene Unternehmen zur Bestimmung der BEAT-Bemessungsgrundlage zählen insbesondere Aufwände welche (i) zu einer Reduktion der US-Bemessungsgrundlage führen (z. B. Zins- und Lizenzzahlungen, Miete, gewisse Dienstleistungszahlungen) oder (ii) die aus Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern und deren Abschreibung resultieren. Nicht hinzuzurechnen sind jedoch Warenaufwände, gewisse Dienstleistungsaufwände und derivative Aufwände.

Der Steuersatz, der auf dieser für BEAT-Zwecke verbreiterten Bemessungsgrundlage anfällt,

darf nicht unter 10% fallen (in 2018 5%, ab 2026 12,5 Prozent). Mit anderen Worten wird die nach den «ordentlichen» Regeln ermittelte Steuer ins Verhältnis zur für BEAT-Zwecke verbreiterten Bemessungsgrundlage gesetzt. Falls die reguläre US-Steuer nach Berücksichtigung bestimmter Anrechnungsbeträge tiefer ist, als die nach BEAT geforderte Mindestbesteuerung, ist der Differenzbetrag zusätzlich zu entrichten. Für Banken und gewisse Finanzunternehmen gelten jeweils um 1% höhere Steuersätze.

Die BEAT-Regelung findet keine Anwendung, wenn die steuerlich abzugsfähigen Zahlungen an Nahestehende weniger als 3% der gesamten Betriebsausgaben ausmachen (für bestimmte Finanzunternehmen unter 2%)⁴².

3.2.3 Anti-Hybrid Rules

Gemäss den neuen Anti-Hybrid-Regeln, wird ein steuerlicher Abzug für Zins- oder Lizenzaufwendungen an nahestehende im Ausland ansässige hybride Gesellschaften oder im Zusammenhang mit hybriden Instrumenten dann verweigert, wenn der korrespondierende Ertrag im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert wird oder ein Aufwand doppelt abgezogen werden kann. Ferner sieht

³⁷ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 3.

³⁸ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 1.

³⁹ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 6.

⁴⁰ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 6.

⁴¹ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 3.

⁴² EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 8–9.

das Gesetz die Möglichkeit vor, weitere Bestimmungen für bestimmte hybride Strukturen einzuführen⁴³.

3.2.4 Anti-Base Erosion Bestimmungen im Zusammenhang mit immateriellen Erträgen

Controlled Foreign Corporation Regeln betreffend «Global intangible low-taxed income (GILTI)»:

Die derzeitigen Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung («CFC-rules») der USA werden beibehalten und erweitert, indem eine neue Kategorie von CFC-Erträgen definiert wird – die sogenannten «Global intangible low-taxed income» («GILTI»).

Diese neue Regelung unterstellt ab 2018 die aggregierten Erträge aller ausländischen CFCs, welche eine Routineentschädigung von 10% auf nicht-immateriellen amortisierbaren Wirtschaftsgütern übersteigen, der CFC-Besteuerung zu einem effektiven Steuersatz von 10.5%. Die im Ausland entrichteten Steuern können zu 80% angerechnet werden. Dadurch führt diese Regel erst dann zu einer zusätzlichen Besteuerung, wenn die GILTI zu einem durchschnittlichen Steuersatz von weniger als 13.125% im Ausland besteuert werden. Der anwendbare US-Steuersatz auf GILTI wird ab dem 2026 auf 13.125% erhöht⁴⁴.

Präferenzregime für immaterielle Erträge mit ausländischen Gesellschaften:

Mit der Einführung eines Präferenzregimes für Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter durch US-Unternehmen im Ausland, sog. «Foreign-derived intangible income» («FDII»), soll ein Anreiz geschaffen werden, immaterielle Wirtschaftsgüter in die USA zu verlagern. Dies im Gegensatz zu den GILTI Bestimmungen, die als Sanktionsmechanismus im Zusammenhang mit im Ausland gehaltenen immateriellen Rechten zu verstehen sind. Aller-

dings wurde der Vorschlag des Senates, immaterielle Wirtschaftsgüter steuerfrei in die USA zurückführen zu können, nicht in das finale Gesetz übernommen.

Das Präferenzregime gewährt einen Sonderabzug auf bestimmten ausländischen Erträgen. Dazu zählen insbesondere Einkünfte einer US-Gesellschaft durch Gewährung von Lizenzen, den Verkauf oder die Vermietung von (US-)Wirtschaftsgütern an ausländische Gesellschaften sowie Dienstleistungserträge für an ausländische Gesellschaften erbrachte Dienstleistungen. Aufgrund des Sonderabzugs resultiert ein effektiver Steuersatz von 13.125% auf den FDII ab 2018 und 16.406% ab 2026⁴⁵.

4 Entwicklungen in der EU

In der EU haben sich u.a. Entwicklungen in den folgenden Steuerthemen ergeben:

4.1 Verstoss gegen die EU-Beihilfenvorschriften durch steuerliche Behandlung

Da staatliche Beihilfen zu Wettbewerbsverzerrungen und damit zu einer Gefährdung des Binnenmarktes führen können, obliegt es der Europäischen Kommission, die Einhaltung der in der EU geltenden Vorschriften zum Beihilferecht⁴⁶ zu überwachen.

Seit 2013 untersucht die Europäische Kommission nationale Steuerpraktiken unter dem Aspekt der staatlichen Beihilfe. Zu den berühmten Fällen zählen Apple⁴⁷, Fiat⁴⁸ und Starbucks⁴⁹. Eine weitere Untersuchung, welche die Medien seit drei Jahren beschäftigt hat, wurde am 4. Oktober 2017 durch die Entscheidung der Europäischen Kommission abgeschlossen⁵⁰. Es handelt sich um den Fall des Internetversandhandels Amazon⁵¹. In diesem Fall bemängelte die Kommission die mittels Steuervorbescheid in Luxemburg vereinbarte Behandlung der Verrechnungspreise innerhalb des Amazon-Konzerns.

Konkret wurden mittels hohen Lizenzzahlungen bis zu 90% der erwirtschafteten Erträge der in Europa operativ tätigen Amazon-Gesellschaft einer gewinnsteuerbefreiten Holdinggesellschaft zugewiesen. Naturgemäss wurde dadurch die Steuerbelastung der operativ tätigen Gesellschaft signifikant reduziert. Gemäss Einschätzung der Kommission hielt der angewandte Mechanismus nicht dem Funktions- und Risikoprofil der tatsächlichen Aufgabenverteilung im Konzernverhältnis und damit nicht dem Drittvergleich stand⁵².

Gemäss Einschätzung der Europäischen Kommission führte die steuerliche Behandlung der Lizenzzahlungen innerhalb des Konzerns zu einer Steuerersparnis während acht Jahren von insgesamt EUR 250 Mio. Dadurch, dass das Grossherzogtum Luxemburg die Mindereinnahmen mittels Steuervorbescheid bestätigte, sei gemäss der Kommission der Tatbestand der verbotenen staatlichen Beihilfe erfüllt, da es sich um eine selektive Vorteilszuwendung handele. Da

die Verrechnungspreisabsprache nicht dem Drittvergleich standhält, sei der «allgemeine Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung»⁵³ verletzt. Die Rechtsfolge ist die Rückzahlung der unrechtmässig gewährten Beihilfe – ergo die Nachzahlung von Steuern in Höhe von EUR 250 Mio. zuzüglich Zinsen.

Am 15. Dezember 2017 verkündete das Grossherzogtum Luxemburg schliesslich, dass es die Entscheidung der Europäischen Kommission vor dem Gerichtshof der EU in Luxemburg anfechten wird. Die zunächst zuständige Instanz ist das Gericht.

Es bleibt abzuwarten, wie das Gericht den Fall beurteilen wird. Angesichts der bisherigen Rechtsprechung in dieser Hinsicht ist eine Bestätigung der Einschätzung durch die Europäische Kommission nicht unwahrscheinlich. Eine Indikation, wie die richterliche Beurteilung ausfallen wird, ist bereits durch die Entscheidungen in den bereits hängigen Verfahren betreffend Fiat, Starbucks und Apple gegeben. Die Konzer-

⁴³ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 8.

⁴⁴ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 6.

⁴⁵ EY, «Tax Cuts & Jobs Act» Conference Agreement Released, Tax News Update vom 16. Dezember 2017, abrufbar unter <https://taxnews.ey.com/news/2017-2130-tax-cuts-and-jobs-act-conference-agreement-released>, S. 6–7.

⁴⁶ Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

⁴⁷ Europäische Kommission, Entscheidung über die Einleitung des formellen Ermittlungsverfahrens gegen Irland vom 11. Juni 2014, Staatliche Beihilfe zugunsten von Apple, Nr. SA.38373.

⁴⁸ Europäische Kommission, Entscheidung über die Einleitung des formellen Ermittlungsverfahrens gegen Luxemburg vom 11. Juni 2014, Staatliche Beihilfe zugunsten von Fiat, Nr. SA.38375.

⁴⁹ Europäische Kommission, Entscheidung über die Einleitung des formellen Ermittlungsverfahrens gegen die Niederlande vom 11. Juni 2014, Staatliche Beihilfe zugunsten von Starbucks, Nr. SA.38374.

⁵⁰ Noch nicht publiziert, vgl. den Pressebericht vom 4. Oktober 2017, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm.

⁵¹ Nicht zu verwechseln mit dem wettbewerbsrechtlichen, diesen Sommer durch den Gerichtshof der Europäischen Union entschiedenen Fall.

⁵² Noch nicht publiziert, vgl. den Pressebericht vom 4. Oktober 2017, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm.

⁵³ Noch nicht publiziert, vgl. den Pressebericht vom 4. Oktober 2017, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm.

ne McDonald's und Engie werden besonderes Interesse am Ausgang des Verfahrens haben. Die Kommission hat gegen beide Ermittlungsverfahren wegen vergleichbarer Steuerstrukturen eingeleitet.

4.2 Die Schweiz auf der «grauen Liste» der EU

Nach dem Vorbild der OECD hat der Rat der EU am 5. Dezember 2017 eine EU-Liste mit sogenannten nicht kooperativen Ländern und Gebieten für Steuerzwecke veröffentlicht⁵⁴. Diese – in der Presse «schwarze Liste» genannte – Aufzählung von Staaten basiert auf einem Evaluations- und Dialogprozess. Der Rat hatte bereits im November 2016 die zu berücksichtigenden Kriterien festgelegt, die ein Land oder ein Gebiet für eine positive Bewertung erfüllen sollte. Die drei relevanten Bereiche sind: Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit sowie die Umsetzung von Massnahmen zur Bekämpfung

von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)⁵⁵. Die Liste nennt momentan 17 Länder und Gebiete⁵⁶.

Darüber hinaus gibt es in Anhang II zu den Schlussfolgerungen des Rates eine zweite Liste, die solche Staaten nennt, deren Steuerregimes zwar von der EU (in Teilen) kritisiert und beobachtet werden, welche sich jedoch verpflichtet haben, die Situation zu verbessern. Zu den 47 Ländern und Gebieten⁵⁷, die in dieser – in der Presse auch «graue Liste» genannten – Aufzählung erscheinen, gehört auch die Schweiz. Betreffend die Schweiz richtet sich die Kritik der EU gegen die privilegierten Steuerregimes. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform III bzw. Steuervorlage 17 will die Schweiz dieser Kritik begegnen. Aus der Nennung der Schweiz auf der Verpflichtungsliste entstehen keine direkten Rechtsfolgen⁵⁸. Die EU wird die auf der Verpflichtungsliste genannten Staaten allerdings weiterhin beobachten⁵⁹.

⁵⁴ Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember 2017, Die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, abrufbar unter: <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf> (noch nicht übersetzt).

⁵⁵ Zum Ganzen vgl. EY, Council of the European Union publishes list of uncooperative jurisdictions for tax purposes, Global Tax Alert vom 6. Dezember 2017, abrufbar unter: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-council-of-the-european-union-publishes-list-of-uncooperative-jurisdictions-for-tax-purposes>.

⁵⁶ Amerikanisch Samoa, Bahrain, Barbados, Grenada, Guam, Korea (Republik), Macao SAR, Marshall Inseln, Mongolei, Namibia, Palau, Panama, Saint Lucia, Samoa, Trinidad and Tobago, Tunesien und die Vereinigten Arabischen Emirate.

⁵⁷ Albanien, Andorra, Armenien, Aruba, Belize, Bermuda, Bosnien und Herzegowina, Botswana, Cayman Inseln, Cook Inseln, Curaçao, Färöer Inseln, Fiji, Grönland, Guernsey, Hong Kong SAR, Insel Man, Jamaika, Jersey, Jordan, Kapverden, Katar, Labuan Insel, Liechtenstein, Malaysia, Malediven, Marokko, Mauritius, Mazedonien, Montenegro, Nauru, Neukaledonien, Niue, Oman, Peru, San Marino, Serbien, St. Vincent und die Grenadinen, Schweiz, Seychellen, Swasiland, Thailand, Türkei, Uruguay, Vanuatu, Vietnam.

⁵⁸ E contrario Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember 2017, Die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, Anhang II, S. 13, abrufbar unter: <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf> (noch nicht übersetzt).

⁵⁹ Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember 2017, Die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, Anhang II, S. 13, abrufbar unter: <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf> (noch nicht übersetzt).