
Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS Projektes

Im letzten BEPS-Statusbericht¹ haben wir erwähnt, dass am 5. Oktober 2015 die finalen Berichte des OECD / G20 Projektes gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting; «BEPS») zu allen 15 Aktionspunkten veröffentlicht wurden.²

In der StR 12/15 wurde über die Aktionspunkte berichtet, welche sofort, resp. in naher Zukunft Anwendung finden werden und der letzte BEPS-Statusbericht in der StR 2/16 konzentrierte sich auf die Aktionspunkte, welche einen Einfluss auf die bilateralen Steuerabkommen zur Folge haben sowie einige der analytischen Berichte (vgl. Abbildung 1 auf der folgenden Seite). In dieser Ausgabe wird der Fokus auf die Aktionspunkte gelegt, welche mittels Änderungen des nationalen Rechts implementiert



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner, International Tax Services, EY Genf



Sita Mahawattage

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



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Manager Transfer Pricing, EY Zürich



Sathi Meyer-Nandi

LL.M. King's College London in International Financial Law, Consultant, International Tax Services, EY Zürich

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/ MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S. 116 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS Projekt vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2015, S. 952 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 753 ff., HUBER/MAHAWATTAGE/ BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 307 ff., HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 131 ff., HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD, in: SteuerRevue 4/2014, S. 280 ff.; HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014.

Abbildung 1	1. Mindeststandards	2. Änderung von bestehenden Internationalen Standards	3. Empfehlungen von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren
Sofortige Anwendung	Aktionspunkt 13 (CbCR) Aktionspunkt 5 (Schädliche Steuerpraktiken)	Aktionspunkte 8–10 (Verrechnungspreise) Aktionspunkt 13 (CbCR)	
Abkommens-basierte Massnahmen	Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismus)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen) Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) Aktionspunkt 7 (Betriebsstätten) Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismus) Aktionspunkt 15 (Multilaterales Instrument)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen)
Änderungen des nationalen Rechts	Aktionspunkt 5 (Schädliche Steuerpraktiken)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen) Aktionspunkt 3 (CFC Regeln) Aktionspunkt 4 (Abzug von Zinsen) Aktionspunkt 12 (Offenlegung)
4. Analytische Berichte: Aktionspunkt 1 (Digitale Wirtschaft); Aktionspunkt 11 (Analyse von BEPS Daten); Aktionspunkt 15 (Multilaterales Instrument)			

Abbildung 1: Übersicht über die Aktionspunkte.

werden müssen. Da es sich bei den meisten dieser Aktionspunkte nicht um einen Mindeststandard handelt, sondern um Empfehlungen von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren (sog. «Best Practice Empfehlungen»), steht es den Ländern grundsätzlich frei, diese OECD Empfehlungen umzusetzen. Zudem haben sich seit den Publikationen der finalen Berichte durch die OECD weitere Neuigkeiten im Zusammenhang mit der Implementierung des BEPS Projektes ergeben, auf welche in dieser Ausgabe ebenfalls eingegangen wird. Die OECD und die EU Kommission haben in der Zwischenzeit die geplante Einführung der länderübergreifenden Berichterstattung resp. des sogenannten Country-by-Country Reportings

(«CbCR») weiter vorangetrieben. So wurde am 27. Januar 2016 das sogenannte «Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports» («CbC MCAA») von 31 Ländern – darunter auch die Schweiz – unterschrieben. Das CbC MCAA wurde im Rahmen des Aktionspunkts 13 des BEPS Projekts von der OECD entwickelt, um den Austausch des CbCR zwischen Steuerbehörden zu ermöglichen. Zudem hat die EU Kommission am 28. Januar 2016 die Entwürfe zu zwei Richtlinien veröffentlicht, welche eine einheitliche Umsetzung gesonderter Massnahmen aus dem BEPS Projekt der OECD innerhalb der EU zum Ziel haben.

Inhaltsübersicht

Nachfolgender Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
1	Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen	2
2	Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen	4
3	Stärkung der CFC-Regel	3
4	Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen	12
5	Country-by-Country Reporting	13
6	EU Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung	

1 Aktionspunkt 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen

Am 5. Oktober 2015 publizierte die OECD den finalen Bericht zu Aktionspunkt 2 betreffend der Neutralisierung der Effekte von hybriden Gestaltungen («Bericht 2»)³, welcher den im September 2014 publizierten Interimsbericht ersetzt. Der Bericht 2 ist in 2 Teile gegliedert.

Der Teil I enthält Empfehlungen für die Implementierung von nationalen Regeln, welche den steuerlichen Vorteil durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung einer hybriden Gestaltung in zwei Ländern durch sog. Verknüpfungsregeln aufheben sollen.

Teil II enthält Änderungsvorschläge für das OECD-Musterabkommen («OECD-MA») im Hinblick auf den Umgang mit doppelt ansässigen Gesellschaften sowie transparenten Gesellschaften.

Die OECD empfiehlt allen Ländern die Implementierung aller im Bericht 2 vorgeschlagenen Regeln⁴.

1.1 Teil I – Empfehlungen für die Umsetzung im nationalen Recht

1.1.1 Hybride Gestaltungen im Allgemeinen

Hybride Gestaltungen beruhen darauf, dass bei grenzüberschreitenden Transaktionen die betroffenen Staaten häufig unterschiedliche Regelungen für die steuerliche Einordnung

bestimmter Finanzierungsinstrumente und Rechtsträger (u.a. juristische Personen, Personengesellschaften, Partnerships, Trusts, nachfolgend allgemein als «Gesellschaft» bezeichnet) anwenden.

Die steuerlichen Auswirkungen dieser unterschiedlichen Qualifizierungen können – neben einer allfälligen Doppelbesteuerung – bei entsprechender Gestaltung zu folgenden Resultaten führen:

- (i) *«Steuerlicher Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags»:* Eine Zahlung qualifiziert im Land der zahlenden Gesellschaft als steuerlich abzugsfähiger Aufwand, wobei diese Zahlung im Land des Empfängers keiner entsprechenden Besteuerung unterliegt.
- (ii) *«Doppelter steuerlicher Abzug»:* Eine bestimmte Zahlung kann zweimal steuerlich als Aufwand abgezogen werden.
- (iii) *«Indirekter steuerlicher Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags»:* Ein bestimmter Aufwand ist im Land der zahlenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähig. Jedoch wird der Ertrag im Land des Empfängers mit einem Aufwand, welcher aus einer separaten hybriden Gestaltung resultiert, verrechnet⁵.

Um solchen steuerlichen Vorteilen von hybriden Strukturen entgegenzuwirken, hat die OECD eine Reihe von Verknüpfungsregeln (vgl. Abbildung 2 auf der nächsten Seite) und spezifische Empfehlungen entwickelt, um die

³ OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>, nachfolgend «OECD, Bericht 2».

⁴ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 11-12, vgl. auch EY Global Alert, OECD releases final report on hybrid mismatch arrangements under action 2 vom 11. Oktober 2015., nachfolgend «EY Global Alert, Bericht 2».

⁵ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 16-18, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

Hybride Diskrepanz	Struktur	Spezifische Empfehlung für eine verbesserte nationale Steuerpolitik	Verknüpfungsregel		
			Primäre Regel	Sekundäre Regel	Anwendungsbereich
Steuerlicher Abzug ohne Besteuerung des Ertrags	Hybride Finanzinstrumente	Kein Beteiligungsabzug auf abzugsfähigen Zahlungen Proportionale Einschränkung der Steuerrechnung von ausländischen Quellensteuern	Keine Abzugsfähigkeit beim Zahlenden	Besteuerung als Einkommen beim Empfänger	Zwischen verbundenen Unternehmen und bei strukturierten Gestaltungen
	Unberücksichtigte Zahlung von einer hybriden Gesellschaft		Keine Abzugsfähigkeit beim Zahlenden	Besteuerung als Einkommen beim Empfänger	Innerhalb einer Kontrollgruppe und bei strukturierten Gestaltungen
	Zahlung an ein Reserve Hybrid	Verbesserung der CFC Regeln oder anderen Offshore Investmentregime-Regeln Einschränkungen der transparenten Behandlung bei Rechtsträgern, welche von nicht ansässigen Investoren gehalten werden, welche den Rechtsträger als nicht-transparent qualifizieren.	Keine Abzugsfähigkeit beim Zahlenden	–	Innerhalb einer Kontrollgruppe und bei strukturierten Gestaltungen
Doppelter steuerlicher Abzug	Abzugsfähige Zahlung von einer hybriden Gesellschaft		Kein Abzug bei der Muttergesellschaft	Keine Abzugsfähigkeit beim Zahler	Primäre Regel hat keine Einschränkung Sekundäre Regel gilt nur innerhalb einer Kontrollgruppe und bei strukturierten Gestaltung
	Abzugsfähige Zahlung von einer doppelt absässigen Gesellschaft		Kein Abzug im Ansässigkeitsstaat	–	Keine Einschränkung
Indirekter steuerlicher Abzug ohne Besteuerung des Ertrages	Importierter Effekt einer hybriden Diskrepanz		Keine Abzugsfähigkeit beim Zahlenden	–	Innerhalb einer Kontrollgruppe und bei strukturierten Gestaltungen

Abbildung 2: Übersicht über die Verknüpfungsregeln.⁶

steuerliche Behandlung solcher Gestaltungen in den betroffenen Ländern aufeinander abzustimmen und eine Einmalbesteuerung zu erreichen.

Die Verknüpfungsregeln werden in eine primäre Regel und eine sekundäre Regel unterteilt, wobei die sekundäre Regel nur dann Anwendung findet, wenn im Land der Gegenpartei

keine Regeln zur Vermeidung von steuerlichen Diskrepanzen bei hybriden Strukturen bestehen oder diese Regeln in einem bestimmten Fall keine Anwendung finden.⁷

Der Bericht 2 enthält unterschiedliche Verknüpfungsregeln für 6 verschiedene Kategorien von hybriden Gestaltungen auf welche im Folgenden eingegangen wird.

1.1.2 Verknüpfungsregeln bei Konstrukten mit «steuerlichem Abzug ohne korrespondierende Besteuerung der Erträge»

1.1.2.1 Hybride Finanzierungsinstrumente

Gestaltungsformen:

Zu den *Hybriden Finanzierungsinstrumenten*, welche regelmässig zu einem steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrages führen, zählen insbesondere Gestaltungen, welche Eigenkapital, Fremdkapital oder Derivatkontrakte beinhalten, wobei diese Instrumente in einem Land steuerlich wie Eigenkapital (resp. wie eine Beteiligung) und in dem anderen Land wie Fremdkapital behandelt werden⁸. Durch diese unterschiedliche steuerliche Behandlung sind beispielsweise im Falle eines hybriden Darlehens die Zinszahlungen auf diesem Darlehen bei der zahlenden

Gesellschaft steuerlich abzugsfähig, wobei auf Stufe der empfangenden Gesellschaft diese Zahlungen als Beteiligungserträge angesehen werden und somit dem Beteiligungsabzug oder einer ähnlichen privilegierten Besteuerung unterliegen (vgl. Abbildung 3).

Ebenfalls unter die Kategorie der hybriden Finanzinstrumenten fallen sogenannte *Hybrid Transfers*, d.h. Transfers von Finanzierungsinstrumenten die dazu führen, dass aufgrund der Strukturierung und der wirtschaftlichen Ausgestaltung eines Transfers, die Beurteilung, welche Partei die Begünstigte an den Erträgen dieses Finanzinstrumentes ist, in den involvierten Ländern unterschiedlich ausfällt⁹. Unter diese Kategorie fallen u. a. besicherte Kauf- und Rückkaufgeschäfte (sog. «Repos») oder «Securities Lending» Transaktionen.

Als weitere Kategorie erwähnt der Bericht 2 sogenannte *Substitutionszahlungen*. Dies sind Zahlungen, welche aus einem hybriden Transfer resultieren und die Zahlung an die Gesellschaft, welche ein Finanzinstrument überträgt

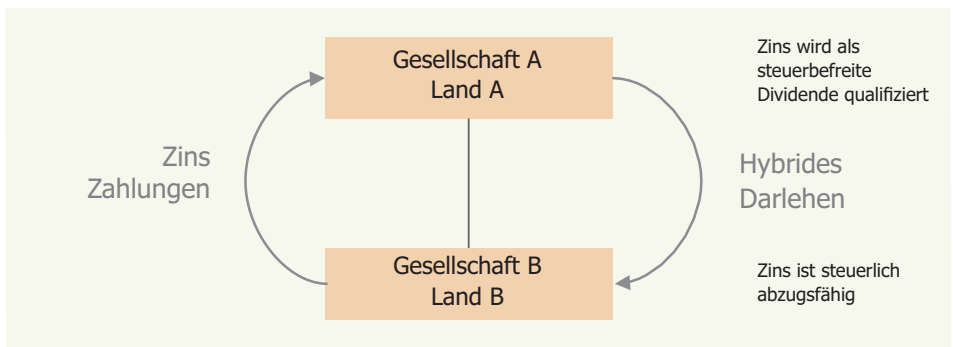


Abbildung 3: Beispiel eines hybriden Finanzinstrumentes.

⁶ OECD, Bericht 2, S. 20.

⁷ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 23, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

⁸ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 23, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

⁹ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 23, S. 26, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

und einen Ersatz für den Ertrag erhält, welcher aus dem übertragenen Finanzierungsinstrument resultieren würde (z.B. zukünftiger Zinsertrag). Weiter wird die Substitutionszahlung im Empfängerland steuerlich anders behandelt wie der zugrundeliegende Ertrag des Finanzierungsinstrumentes¹⁰.

Die möglichen Gestaltungsformen von hybriden Finanzinstrumenten sind äusserst vielfältig. Der Bericht 2 enthält 37 Beispiele von hybriden Gestaltungen, die unter die Kategorie der hybriden Finanzinstrumente fallen¹¹.

Verknüpfungsregeln:

Zur Vermeidung von steuerlichen Abzügen ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags hat die OECD als primäre Verknüpfungsregel empfohlen, dass der steuerliche Abzug einer Zahlung in dem Land untersagt werden soll, in dem die zahlende Gesellschaft ansässig ist, sofern der korrespondierende Ertrag im Land der empfangenden Gesellschaft nicht besteuert wird. Sollte entgegen der Empfehlung der OECD das Land, in welchem die zahlende Gesellschaft ansässig ist, keine primäre Verknüpfungsregel vorsehen, soll als sekundäre Massnahme der Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft diese Erträge besteuern dürfen (obwohl sie nach den Besteuerungsregeln dieses Landes grundsätzlich nicht besteuert würden), um den Effekt der hybriden Gestaltung zu neutralisieren¹².

Zeitliche Unterschiede in der Berücksichtigung von Zahlungen bei der zahlenden Gesellschaft und der empfangenden Gesellschaft sollen gemäss der OECD nicht unter die Anwendung der Verknüpfungsregeln fallen, wenn nachgewiesen werden kann, dass innert eines angemessenen Zeitraums eine Besteuerung der Zahlung bei der empfangenden Gesellschaft erfolgt¹³.

Ausserdem hält der Bericht 2 fest, dass Zahlungen von hybriden Gestaltungen, welche unter

einem CFC-Regime auf Stufe der Muttergesellschaft besteuert werden, so zu behandeln sind als wäre die Zahlung auf Stufe des Empfängers besteuert worden. Ansonsten könnten die Verknüpfungsregeln in Verbindung mit der Anwendung von CFC-Bestimmungen zu Doppelbesteuerungen führen¹⁴.

Konkret schlägt der Bericht 2 für die hybriden Finanzinstrumente folgende Massnahmen vor um einen steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags zu vermeiden:

- Es wird empfohlen, die nationalen Regelungen so anzupassen, dass kein Beteiligungsabzug oder eine ähnliche Steuerentlastung gewährt wird, wenn die Erträge auf Stufe der zahlenden Gesellschaft abzugsfähig sind¹⁵.
- Es wird empfohlen, die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern einzuschränken, um eine Anrechnung der gleichen ausländischen Quellensteuern (bei mehreren Gesellschaften) zu vermeiden, wie dies etwa bei hybriden Transfers der Fall sein kann. Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern soll bei einem Unternehmen nur proportional zum korrespondierenden steuerbaren Nettoeinkommen, welches aus der hybriden Gestaltung resultiert, gewährt werden¹⁶.

1.1.2.2 Unberücksichtigte Zahlungen von einer hybriden Gesellschaft

Gestaltungsformen:

In diese Kategorie von Gestaltungen fallen Zahlungen einer hybriden Gesellschaft, die im Ansässigkeitsstaat der hybriden Gesellschaft steuerlich abziehbar sind, aber im Land der empfangenden Gesellschaft steuerlich nicht als Zahlungseingang berücksichtigt werden. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die zahlende hybride Gesellschaft im Land der

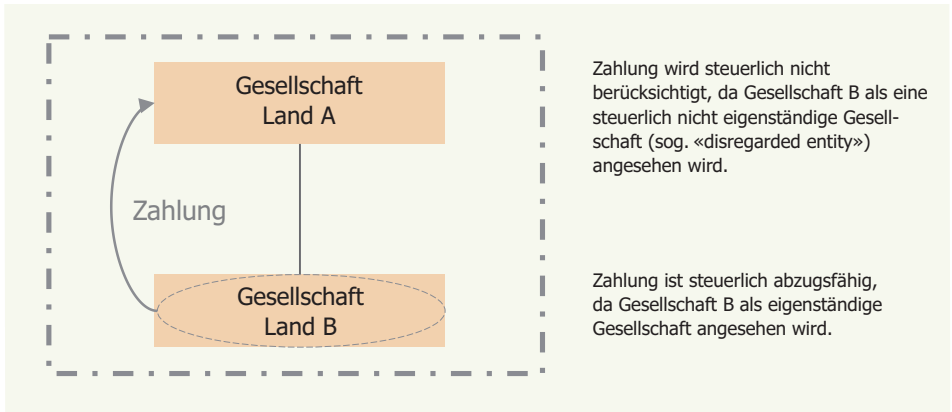


Abbildung 4: Unberücksichtigte Zahlung von einer hybriden Gesellschaft

empfangenden Gesellschaft als transparent, d.h. als steuerlich nicht eigenständige Gesellschaft (sog. «disregarded entity»), betrachtet wird und im eigenen Ansässigkeitsland als steuerlich eigenständige Gesellschaft qualifiziert wird (vgl. Abbildung 4)¹⁷.

Verknüpfungsregel:

Auch bei dieser Art von Gestaltungsformen schlägt die OECD als primäre Verknüpfungsregel vor, den steuerlichen Abzug solcher Zahlungen bei der zahlenden Gesellschaft nicht zu gewähren, falls dies zu einem steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags führen würde. Sollte der

Ansässigkeitsstaat der zahlenden Gesellschaft keine solchen Neutralisierungsbestimmungen anwenden, soll als sekundäre Regel der Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft eine Besteuerung dieser Erträge vorsehen¹⁸. Allerdings sollen diese Verknüpfungsregeln in Fällen, wo der steuerliche Abzug bei der zahlenden Gesellschaft mit Erträgen verrechnet werden, die sowohl bei der zahlenden Gesellschaft wie auch bei der empfangenden Gesellschaft besteuert werden (sog. «dual inclusion income»), nicht anwendbar sein. Ausserdem sollen allfällige steuerliche Abzüge, welche die Erträge, die doppelt besteuert werden, übersteigen, vorgetragen werden können, um mit doppeltbesteuerten

¹⁰ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 24, S. 26, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹¹ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 175–278

¹² Vgl. OECD, Bericht 2, S. 23, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹³ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 34–35, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹⁴ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 29, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹⁵ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 45–47, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹⁶ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 47, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹⁷ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 50, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

¹⁸ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 49, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

zukünftigen Erträgen verrechnet werden zu können¹⁹.

1.1.2.3 Abziehbare Zahlungen an sog. «Reverse Hybrids»

Gestaltungsformen:

Eine Gesellschaft, die aus Sicht ihres Investors als intransparent betrachtet, aber im eigenen Ansässigkeitsstaat als transparent behandelt wird, wird als «Reverse Hybrid» bezeichnet.

Zahlungen an Reverse Hybrids können zu einem steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags führen. Dies wenn diese Zahlung im Ansässigkeitsstaat der Reverse Hybrid Gesellschaft nicht als Ertrag der Besteuerung unterliegt, da die Gesellschaft als steuerlich transparent angesehen wird und der Ertrag auch nicht auf Stufe des Investors, der in die Reverse Hybrid Gesellschaft investiert hat, der Besteuerung unterliegt, da die hybride

Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Investors als steuerlich intransparent beurteilt wird (vgl. Abbildung 5)²⁰.

Verknüpfungsregeln:

Gemäss dem Bericht 2 sollen die Länder Bestimmungen einführen, die keinen steuerlichen Abzug auf Zahlungen an Reverse Hybrid Gesellschaften gewähren, falls ein steuerlicher Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrages resultiert. Eine sekundäre Verknüpfungsregel wird nicht vorgeschlagen²¹. Dafür enthält der Bericht 2 weitere Vorschläge, um einen steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrages bei Reverse Hybrid Strukturen einzuschränken:

- Es wird empfohlen, dass nationale CFC-Regelungen oder andere Besteuerungsregelungen für Offshore Investmentregime ausgeweitet werden sollen, damit die Zahlungen, welche an Reverse Hybrid Gesellschaften

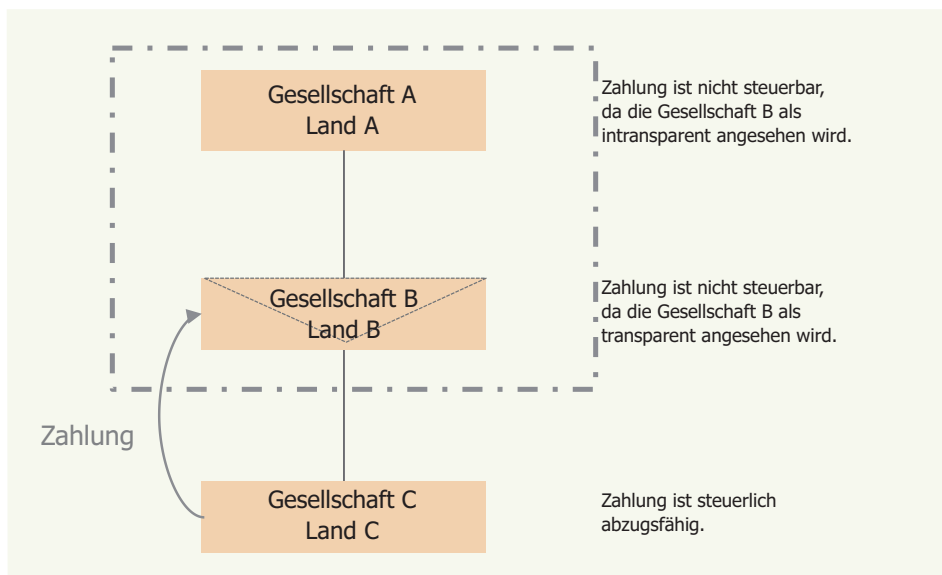


Abbildung 5: Zahlung an eine Reverse Hybrid Gesellschaft.

geleistet werden, unter den Anwendungsbe-
reich der CFC-Regelungen auf Stufe des In-
vestors fallen und diese somit auf Stufe des
Investors der Besteuerung unterliegen. Da-
durch würde die Anwendung von Verknüp-
fungsregeln entfallen, da kein steuerlicher
Abzug ohne korrespondierende Besteuerung
der Erträge mehr vorliegen würde²².

- Ausserdem wird vorgeschlagen, die nationalen Gesetze so anzupassen, dass Reverse Hybrid Gesellschaften in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht mehr als transparent quali-
fiziert werden²³.

1.1.3 Verknüpfungsregeln bei doppeltem steuerlichen Abzug

1.1.3.1 Doppeltabzugsfähige Zahlungen von einer hybriden Gesellschaft

Gestaltungsformen:

Hybride Gestaltungsformen können zu einem doppelten steuerlichen Abzug führen, wenn Zahlungen einer hybriden Gesellschaft, so-
wohl auf der Stufe der hybriden Gesell-
schaft wie auch auf Stufe der Muttergesell-

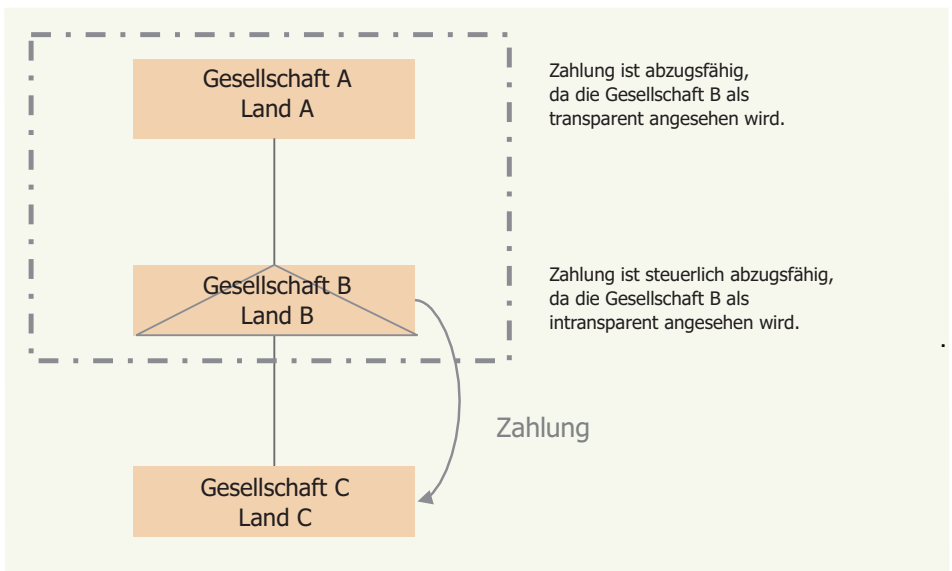


Abbildung 6: Doppeltabzugsfähige Zahlung von einer hybriden Gesellschaft.

¹⁹ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 49, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

²⁰ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 55-56, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

²¹ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 55, vgl. auch

EY Global Alert Bericht 2.

²² Vgl. OECD, Bericht 2, S. 63, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

²³ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 63, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

schaft steuerlich abzugsfähig sind, da die hybride Gesellschaft auf Stufe der Muttergesellschaft als transparent betrachtet wird (vgl. Abbildung 6)²⁴.

Verknüpfungsregeln:

Als primäre Verknüpfungsregel zur Vermeidung von doppelten steuerlichen Abzügen bei einer Zahlung hat die OECD empfohlen, dass der steuerliche Abzug bei der Muttergesellschaft verwehrt werden soll, sollte der doppelte Abzug nicht durch eine korrespondierende doppelte Besteuerung von Erträgen auf Stufe der hybriden Gesellschaft und der Muttergesellschaft («dual inclusion income») kompensiert werden. Ausserdem empfiehlt der Bericht 2, analog der Regelung bei unberücksichtigten Zahlungen von einer hybriden Gesellschaft (vgl. Abschnitt 1.1.2.2), dass Aufwendungen, welche die doppelt besteuerten Erträge übersteigen, auf Stufe der Muttergesellschaft in einer

späteren Steuerperiode mit solchen doppelt besteuerten Erträgen verrechenbar sein sollen²⁵. Sollte entgegen der Empfehlung der OECD das Land, in welchem die Muttergesellschaft ansässig ist, keine primäre Verknüpfungsregel vorsehen, soll als sekundäre Massnahme der steuerliche Abzug dieser Zahlung im Ansässigkeitsland der hybriden Gesellschaft nicht gewährt werden²⁶.

1.1.3.2 Doppeltabzugsfähige Zahlungen aufgrund doppelter Ansässigkeit einer hybriden Gesellschaft

Gestaltungsformen:

Bei Gesellschaften, die in mehr als einem Staat steuerlich ansässig sind, kann es zu doppelt-abzugsfähigen Zahlungen kommen, wenn eine Aufwendung in zwei Ansässigkeitsstaaten steuerlich abgezogen werden kann (vgl. Abbildung 7)²⁷.

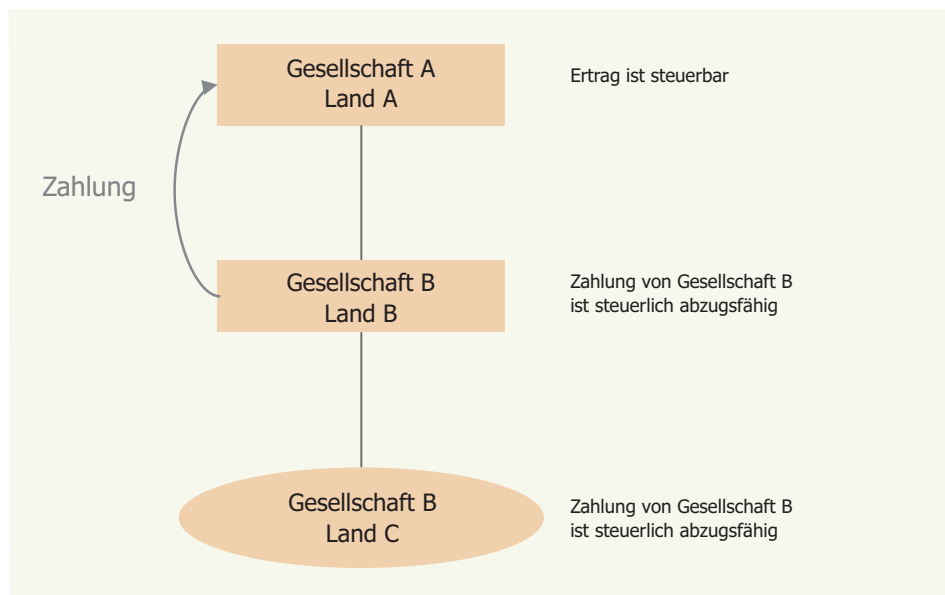


Abbildung 7: Doppeltabzugsfähige Zahlung aufgrund doppelter Ansässigkeit.

Verknüpfungsregel:

In solchen Fällen empfiehlt die OECD als primäre Verknüpfungsregel, dass beide Ansässigkeitsländer den steuerlichen Abzug verwehren sollen. Somit bedarf es in diesem Fall keiner sekundären Regelung²⁸.

Analog zu den Empfehlung zu den nichtberücksichtigten Zahlungen von einer hybriden Gesellschaft (Abschnitt 1.1.2.2) und den doppeltabzugsfähigen Zahlungen von einer hybriden Gesellschaft (Abschnitt 1.1.3.1) soll diese Verknüpfungsregel in Fällen, wo der steuerliche Abzug bei der zahlenden Gesellschaft mit Erträgen verrechnet wird, welche in beiden Ansässigkeitsstaaten besteuert werden (sog. «dual inclusion income»), nicht anwendbar sein. Zudem sollen allfällige steuerliche Abzüge, welche die Erträge, die doppelt besteuert werden, übersteigen, vorgetragen werden können, um mit doppeltbesteuerten zukünftigen Erträge verrechnet werden zu können²⁹.

1.1.4 Verknüpfungsregel bei indirekt steuerlichem Abzug ohne korrespondierende Besteuerung

Mittels einer Verknüpfungsregel bei indirekt abzugsfähigen Zahlungen ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags, soll es den Staaten, die nicht direkt Teil der hybriden Gestaltung sind, ermöglicht werden, impor-

tierte Effekte von hybriden Gestaltungen zu neutralisieren (vgl. Abbildung 8). Dies ist insbesondere dann wichtig, um die Effekte von hybriden Gestaltungen zu neutralisieren, wenn gewisse Länder – entgegen den Empfehlungen der OECD – keine Verknüpfungsregeln implementieren. Die Verknüpfungsregeln bei indirekt abzugsfähigen Zahlungen ohne korrespondierende Besteuerung der Erträge erlaubt eine starke Ausweitung des Anwendungsbereichs der Verknüpfungsregeln³⁰.

Gestaltungsformen

Ein importierter Effekt ist dann gegeben, wenn eine Gesellschaft in Land C eine steuerlich abzugsfähige Zahlung an eine Gesellschaft in Land B leistet. Das Land B hat keine Regelungen zur Neutralisierung von hybriden Gestaltungen eingeführt. Das resultierende Einkommen bei der Gesellschaft in Land B kann zudem mit Aufwendungen aus einer hybriden Gestaltung verrechnet werden, die keiner Besteuerung unterliegen (vgl. Abbildung 8)³¹.

Verknüpfungsregel:

Der Bericht 2 empfiehlt eine Regelung einzuführen, die es dem Land C, welches nicht direkt Teil der hybriden Gestaltung ist, erlaubt, die normalerweise steuerlich abzugsfähige Aufwendung zu besteuern, um den Effekt der hybriden Gestaltung indirekt zu neutralisieren³².

²⁴ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 67–68, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

²⁵ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 67, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2

²⁶ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 67, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2

²⁷ Vgl. OECD, Bericht, S. 77–78, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2

²⁸ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 77, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2

²⁹ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 77, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³⁰ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 83–84, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³¹ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 83, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³² Vgl. OECD, Bericht 2, S. 83, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

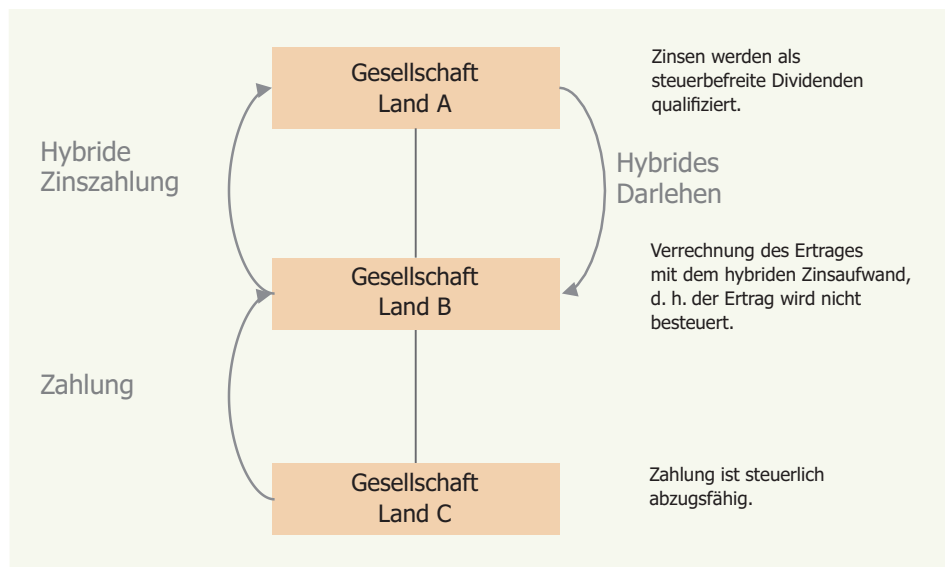


Abbildung 8: Importierter Effekt einer hybriden Diskrepanz.

Solch eine Regelung bedarf allerdings die Implementierung eines komplexen Mechanismus, mit dem die Verrechnung von Einkünften mit Aufwendungen aus einer hybriden Gestaltung innerhalb von Konzernstrukturen ermittelt werden kann. Bericht 2 beinhaltet 16 komplexe Beispiele für die Ausgestaltung solcher Mechanismen³³.

1.1.5 Unterschiedliche Anwendungsbereiche der Verknüpfungsregeln

Ferner gilt es zu beachten, dass die empfohlenen, Verknüpfungsregeln unterschiedliche Anwendungsbereiche haben (vgl. Abbildung 2). Die meisten dieser Regeln sind begrenzt auf strukturierte Gestaltungen oder hybride Gestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen oder Unternehmen, welche Teil einer Kontrollgruppe sind.

1.1.5.1 Strukturierte Gestaltung

Eine strukturierte Gestaltung wird in Bericht 2 definiert als eine Gestaltung, welche aufgesetzt wird, damit eine hybride Diskrepanz und die damit verbunden steuerlichen Vorteile erzielt werden können. Gemäss dem Bericht soll objektiv analysiert werden, ob eine strukturierte Gestaltung vorliegt. Dabei soll auf die Tatsachen und Umstände der Gestaltung ohne auf die subjektive Absicht der involvierten Parteien eingegangen werden³⁴.

1.1.5.2 Verbundene Gesellschaften und Gesellschaften, welche Teil einer Kontrollgruppe sind

Laut Bericht 2 spricht man von verbundenen Gesellschaften, wenn zwei Gesellschaften Teil der gleichen Kontrollgruppe sind oder eine der beiden Gesellschaften zu mindestens 25% direkt oder indirekt an der anderen Gesellschaft oder eine Drittperson zu mindestens 25% direkt

oder indirekt an beiden Gesellschaften beteiligt ist.

Zwei Gesellschaften sind dann Teil einer Kontrollgruppe wenn

- (i) sie bilanzierungsrechtlich zum gleichen Konsolidierungskreis gehören,
- (ii) eine der Gesellschaften faktische Kontrolle über die andere Gesellschaft hat, oder die gleiche Drittperson faktische Kontrolle über beide Gesellschaften hat, oder
- (iii) eine der Gesellschaften zu mindestens 50% direkt oder indirekt an der anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine Drittperson mindestens zu 50% direkt oder indirekt an beiden Gesellschaften beteiligt ist³⁵.

1.2 Teil II – Änderungen am OECD-MA

1.2.1 Abkommensberechtigung von hybriden und doppelt ansässigen Gesellschaften

Der Bericht 2 beinhaltet Empfehlungen zur Anpassung des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars. Damit soll sichergestellt werden, dass hybride Instrumente und Gesellschaften nicht genutzt werden können, um ungerechtfertigt Abkommensvorteile zu erlangen. So wird auf die Arbeiten unter Aktionspunkt 6 verwiesen. Darin wird vorgeschlagen, dass Art. 4 Abs. 3 des OECD-MA ergänzt werden soll durch

den Zusatz, dass die Abkommensberechtigung von doppelt ansässigen Gesellschaften durch die Streitbeilegungsmechanismen zwischen den zuständigen Steuerbehörden im Einzelfall geregelt werden sollen und nicht mehr auf Basis der derzeitigen Regelung, welche auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abstellt³⁶. In Bezug auf transparente Unternehmen wird empfohlen, Art. 1 des OECD-MA mit einem Abs. 2 zu ergänzen. Darin soll festgehalten werden, dass das Einkommen eines Rechtsträgers, der unter dem Recht einer der beiden Vertragsstaaten vollständig oder teilweise steuerlich als transparent betrachtet wird, nur in dem Umfang als Einkommen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person zugeordnet werden kann, wie dieses in diesem Vertragsstaat als steuerbares Einkommen einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt wird³⁷.

2 Aktionspunkt 4: Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zinsen oder sonstigen finanziellen Aufwendungen

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD den finalen Bericht zu Aktionspunkt 4 veröffentlicht mit Empfehlungen, wie der Abzug von Zinsen und sonstigen finanzielle Aufwendungen («Bericht 4»)³⁸ begrenzt werden solle. Damit soll es Konzernen erschwert werden, durch Finanzie-

³³ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 341–422.

³⁴ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 105–106, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³⁵ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 113–118, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³⁶ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 137, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³⁷ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 139–142, vgl. auch EY Global Alert Bericht 2.

³⁸ OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, nachfolgend «OECD, Bericht 4», EY Global Alert, OECD releases final report on limitation of interest deduction under action 4 vom 14. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Alert vom 14. Oktober 2014».

rungsstrukturen ihren steuerbaren Gewinn von operativen Gesellschaften mittels Zinszahlungen an Dritte zu reduzieren oder durch konzerninterne Finanzierungsstrukturen in Niedrigsteuerländer zu verschieben. Dabei hat man sich primär darauf geeinigt, eine fixe Quote vorzusehen. Es wird jedoch empfohlen, diese mit einer Gruppen-Quotenregelung zu ergänzen.³⁹

Die Empfehlungen können vereinfacht wie folgt zusammengefasst werden:

2.1 Fixe Quotenregelung

a Berechnung

Die OECD hat sich im Bericht 4 primär darauf geeinigt, eine fixe Quote vorzusehen, da diese in ihrer Handhabung am einfachsten ist und auf effiziente Weise den Nettozinsabzug mit den gewinngenerierenden Aktivitäten verknüpft. Die fixe Quotenregelung limitiert die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands einer Gesellschaft (d.h. der Zinsaufwand welcher die Zinseinkünfte übersteigt) auf einen fixen Prozentsatz des EBITDA einer Gesellschaft. Einkommen, welches bei der Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht steuerbar ist, da es z. B. einer

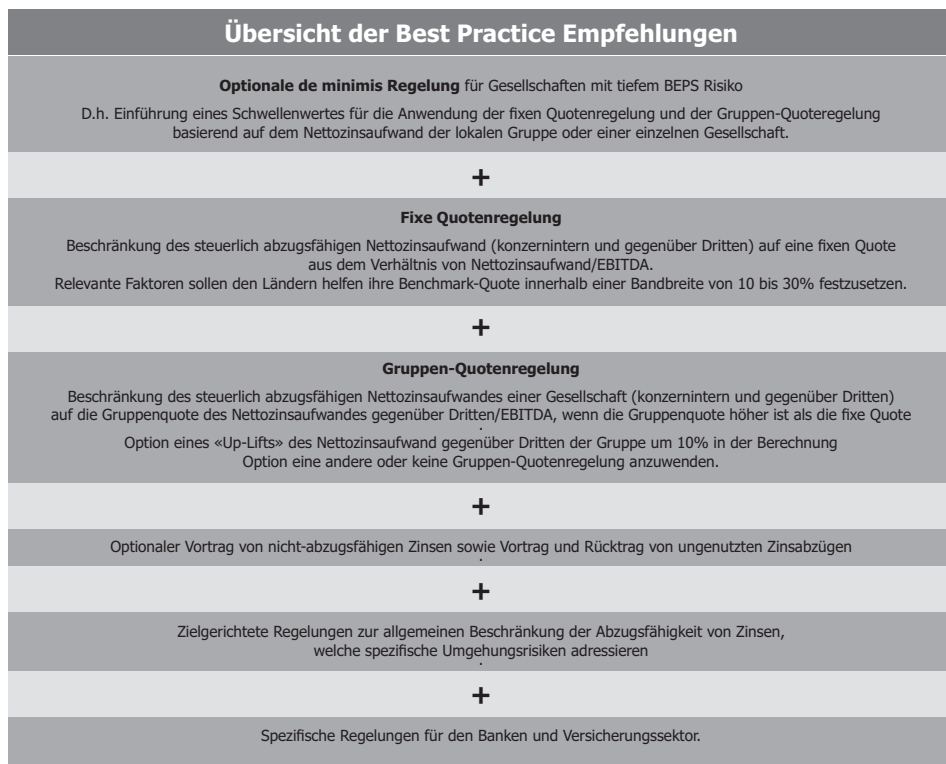


Abbildung 9: Übersicht der Best Practice Empfehlungen⁴⁰

Zweigniederlassung zugeordnet wird oder durch den Beteiligungsabzug nicht der Besteuerung unterliegt, soll von der EBITDA Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden.

Es wird den Ländern empfohlen, eine fixe Quote zwischen 10–30% des steuerbaren EBITDA für den maximal abzugsfähigen Nettozinsaufwand festzulegen. Allerdings empfiehlt die OECD eher einen niedrigen Prozentsatz innerhalb der vorgegebenen Bandbreite zu wählen. Länder, die keine ergänzende Gruppen-Quotenregelung einführen, sollen andererseits eher eine höhere Quote wählen. Die Formel kann simplifiziert wie folgt dargestellt werden:

Abzugsfähiger Zinsaufwand =

$$\text{Steuerbares EBITDA} \times 10\text{--}30\%$$

Ausserdem wird empfohlen, diese Regelung zumindest auf Gesellschaften, welche Teil eines multinationalen tätigen Konzerns sind, anzuwenden.⁴¹

2.2 Gruppen-Quotenregelung

a Berechnung

Der Bericht 4 bietet Ländern die Möglichkeit, neben der fixen Quotenregel eine optionale Gruppen-Quotenregelung einzuführen, welche besonders Konzernen, die eine hohe Fremdfinanzierungsquote aufweisen – ohne dass diese steuerlich motiviert ist – entgegenkommen würde. Die Gruppen-Quotenregelung berechnet basierend auf dem Konzernabschluss eine Gruppenquote aus dem Nettozinsaufwand der

Gruppe gegenüber Dritten im Verhältnis zu dem EBITDA der Gruppe. Die Länder haben zudem die Option, den Nettozinsaufwand der Gruppe gegenüber Dritten um 10% zu erhöhen (sog. «Up-Lifts»). Die Formel zur Berechnung der Gruppenquote kann simplifiziert wie folgt dargestellt werden:

Gruppenquote =

$$\frac{\text{(Nettozinsaufwand der Gruppe gegenüber Dritten (optionaler «Up-Lift» um 10 %))}}{\text{(EBITDA der Gruppe)}}$$

Diese optionale Regelung erlaubt es Gesellschaften, welche nicht abzugsfähigen Nettozinsaufwand, basierend auf der fixen Quotenregelung haben, den Zinsüberschuss abzuziehen, sofern sie den Nachweis erbringen können, dass sie innerhalb der Gruppenquote liegen. Nur der Nettozinsaufwand, der sowohl die fixe Quote wie auch die Gruppenquote übersteigt, kann steuerlich nicht abgezogen werden. Dies kann simplifiziert wie folgt dargestellt werden:⁴²

Maximale Begrenzung des abzugsfähigen Zinsaufwands

$$= \text{Gruppenquote} \times \text{steuerbares EBITDA der lokalen Gesellschaft}$$

b Definition von Gruppe

Da der Konzernabschluss aus Praktikabilitätsgründen die beste Grundlage für die Anwendung der Gruppen-Quotenregelung ist, knüpft auch der Begriff Gruppe an den Gruppenbegriff des Konzernabschlusses an und beinhaltet die Gesellschaften, welche voll konsolidiert werden.⁴³

³⁹ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 11–13, EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴⁰ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 25.

⁴¹ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 47–55, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴² Vgl. OECD, Bericht 4, S. 57–60, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴³ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 59–60, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

Da diese Definition aber allenfalls die Möglichkeit eröffnet, den Nettozinsaufwand der Gruppe gegenüber Dritten durch Finanzierungstransaktionen mit nahestehenden Unternehmen, welche nicht Teil der Gruppe sind, zu erhöhen, empfiehlt die OECD den Ländern eine zusätzliche Definition für nahestehende Personen umzusetzen. Laut Bericht 4 qualifiziert als nahestehende Person

- (i) eine Person, welche effektive Kontrolle über eine zweite Person oder eine dritte Person hat, welche effektive Kontrolle über beide Personen hat
- (ii) eine Person, welche zu mindestens 25% oder mehr direkt oder indirekt an einer anderen Person beteiligt ist oder eine dritte Person, welche zu mindestens 25% oder mehr direkt oder indirekt an beiden anderen Personen beteiligt ist oder
- (iii) beide Personen qualifizieren als verbundene Unternehmen im Sinne von Art. 9 des OECD-MA. Der Bericht 4 beinhaltet praktische Beispiele bezüglich dem Gruppenbegriff und dem Begriff von verbundenen Unternehmen.⁴⁴

c Gruppengesellschaften mit Verlusten

Natürgemäss reduzieren Gruppengesellschaften mit Verlusten das EBITDA der Gruppe. Indirekt erhöht sich dadurch die Gruppenquote und somit die Obergrenze des abzugsfähigen Zinsaufwands der profitablen Gesellschaften. Um dem entgegenzuwirken, enthält der Bericht 4 Ansätze, dass beispielsweise der Zinsaufwand gegenüber Dritten als Obergrenze festgesetzt werden soll, jedoch die Verluste der Gruppengesellschaft bei der Berechnung nicht berücksichtigt werden sollen. Ausserdem wird in Bericht 4 vermerkt, dass weitere Arbeiten der OECD in Bezug auf die Auswirkungen von Gesellschaften in Verlustsituationen auf die Gruppen-Quotenregelung geplant sind.⁴⁵

d Andere nicht ertragsbezogene Gruppen-Quotenregelungen

Des Weiteren steht es den Ländern frei, eine andere Gruppen-Quotenregelung einzuführen, welche z.B. die Höhe des Eigenkapitals und der Gesamtkativen der Gesellschaft mit dem der Gruppe vergleicht. Diese eigenkapitalbezogene sog. «Escape-Klausel» findet bereits in Finnland und Deutschland Anwendung.⁴⁶

2.3 Vortrag von nicht-abzugsfähigen Zinsen und ungenutztem Zinsabzug sowie Rücktrag von ungenutztem Zinsabzug

Sowohl die fixen Quoten als auch die Gruppen-Quotenregelung knüpfen an das EBITDA (unter der Berücksichtigung der steuerbaren Erträge) als Bemessungsgrundlage an. Diese Ausgangsgrösse ist nicht statisch und somit kann der steuerlich abzugsfähige Nettozinsaufwand von Jahr zu Jahr ebenfalls stark schwanken. Dies führt zu einer Planungsunsicherheit auf Stufe der Unternehmen. Um dem entgegenzuwirken, wird in Bericht 4 empfohlen, dass überschüssiger Nettozinsaufwand, welcher steuerlich nicht in Abzug gebracht werden konnte, vorge tragen werden kann. Ausserdem soll in den Jahren, wo der zulässige Zinsabzug den tatsächlichen Nettozinsaufwand übersteigt, dieser ungenutzte Zinsabzug auf zukünftige Steuerperioden vorgetragen oder auf vorherige Steuerperioden zurückgetragen werden können.⁴⁷ Zudem wird empfohlen bei der Berechnung der fixen Quote den durchschnittlichen EBITDA anzuwenden, wie etwa den EBITDA des laufenden Jahres und der 2 vorangegangenen Jahre, um den Effekt der Volatilität des EBITDA einzuschränken. Bei der Berechnung der Gruppenquote kann grundsätzlich ebenfalls auf den durchschnittlichen EBITDA abgestellt werden, allerdings wird die Berechnung dadurch komplexer.⁴⁸

2.4 De-Minimis Schwellenwerte und Ausnahmen

Im Bericht 4 wird festgehalten, dass gewisse Gesellschaften nur insignifikante BEPS Risiken im Zusammenhang mit dem Abzug von Zinsen aufweisen. Deshalb wird empfohlen einen De-Minimis Schwellenwert einzuführen, um solche Gesellschaften von der Anwendung der fixen Quotenregelung sowie der Gruppen-Quotenregelung auszunehmen. So sollen Gesellschaften nur dann unter die Anwendung der fixen Quotenregelung und der Gruppen-Quotenregelung fallen, wenn die Höhe des Nettozinsaufwandes über einem bestimmten Schwellenwert liegt. Befinden sich in einem Land mehrere Gruppengesellschaften wird empfohlen, den Nettozinsaufwand aller Gruppengesellschaften zu berücksichtigen, um eine missbräuchliche Aufteilung des Zinsaufwandes auf mehrere Gesellschaften, die alle unter den Schwellenwert fallen würden, zu vermeiden.⁴⁹ Ausserdem sollen Zinsen, die an eine Drittpartei im Zusammenhang mit Darlehen, welche zur Finanzierung von Projekten im öffentlichen Interessen bezahlt werden, unter gewissen Umständen von der Anwendung fixen Quotenregelung und der Gruppen-Quotenregelung ausgenommen werden.⁵⁰

2.5 Andere gezielte Missbrauchsregeln und spezifische Regeln für den Banken- und Versicherungssektor

Im OECD Bericht 4 wird empfohlen, gezielte Regeln einzuführen, damit Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt werden können, mit denen die Zinsabzugsbeschränkungen durch die fixe Quotenregelung und die Gruppen-Quotenregelung umgangen werden können. Beispielsweise wird darauf hingewiesen, dass Zinsaufwand in eine andere Form von abziehbaren Aufwänden oder steuerbaren Erträgen in Zinserträge umgewandelt werden könnten. Zudem könnte auch versucht werden, durch strukturierte Gestaltungen mit Drittparteien den Zinsaufwand gegenüber Dritten zu erhöhen.⁵¹

In Bezug auf Banken und Versicherungen stellt der Bericht 4 fest, dass sowohl die fixe Quotenregelung wie auch die Gruppen-Quotenregelung wenig effektiv sind, da Banken und Versicherungen vielmehr einen Nettozinsertrag als einen Nettozinsaufwand erzielen. Zusätzliche Arbeiten sind in 2016 geplant, um Empfehlungen für Banken und Versicherungen auszuarbeiten.⁵²

⁴⁴ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 73–74 und S. 102–106, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴⁵ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 65–66, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴⁶ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 11 und S. 91, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴⁷ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 68–70, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴⁸ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 67–68, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁴⁹ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 35, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁵⁰ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 39–40, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁵¹ Vgl. OECD, Bericht 4, S. 71–74, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

⁵² Vgl. OECD, Bericht 4, S. 75–76, vgl. auch EY Global Alert vom 14. Oktober 2015.

3 Aktionspunkt 3: Stärkung der CFC-Regeln

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD den finalen Bericht zu Aktionspunkt 3⁵³, Stärkung der CFC-Regeln («Bericht 3») veröffentlicht, welcher wesentliche Änderungen gegenüber dem am 15. April 2015 veröffentlichten Diskussionsentwurf⁵⁴ enthält. Diese betreffen insbesondere die Berücksichtigung der unterschiedlichen steuerpolitischen Strategien in den verschiedenen Ländern und deren Einfluss auf die Ausgestaltung von CFC-Regeln⁵⁵. Deshalb wurden die Empfehlungen der OECD auch so ausgestaltet, dass genügend Flexibilität bei der Implementierung bestehen kann. Die Best Practice Empfehlungen des Berichts 3 sollen den Ländern insbesondere dazu dienen, effektive Regeln einzuführen, um zu verhindern, dass ansässige Unternehmen die Besteuerung im Inland dadurch vermindern, indem Einkünfte an von ihnen beherrschte Gruppengesellschaften (sog. «Controlled Foreign Companies», kurz «CFCs») in Niedrigsteuerländern verschoben werden. CFC-Regeln bewirken, dass unter gewissen Voraussetzungen ein Teil der Gewinne eines beherrschten ausländischen Unternehmens auf Stufe seiner inländischen Anteilseigner besteuert werden kann. Im Gegensatz dazu werden Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften sonst erst zum Zeitpunkt der Ausschüttung an die Muttergesellschaft bei dieser steuerlich erfasst.⁵⁶

Der Bericht 3 enthält Empfehlungen für die Ausgestaltung der verschiedenen Bausteine, aus denen sich die CFC-Regeln zusammensetzen.

Diese sind:

- 3.1 Definition einer CFC (inklusive Definition von Kontrolle)
- 3.2 CFC Ausnahmen und Schwellenwerte
- 3.3 Definition von CFC Einkünften

- 3.4 Regeln für die Berechnung des Einkommens zur Hinzurechnung
- 3.5 Regeln für die Zuordnung von Einkommen
- 3.6 Regeln um die Doppelbesteuerung zu verhindern.⁵⁷

3.1 Definition einer CFC (inklusive Definition von Kontrolle)

Allgemeine Definition einer CFC:

Im Bericht 3 wird empfohlen, die Definition von CFCs möglichst breit zu gestalten um sicherzustellen, dass neben den Kapitalgesellschaften auch steuerlich transparente Gesellschaften (z.B. Partnerships, Trusts) sowie Betriebsstätten unter die CFC-Regeln fallen können. So soll sich gemäss dem Bericht 3 eine transparente Gesellschaft dann als CFC qualifizieren, wenn diese in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht besteuert wird, das entsprechende Einkommen jedoch dieser Gesellschaft zuzuordnen ist oder diese Gesellschaft nicht besteuert wird und von einer anderen CFC gehalten wird. Ausserdem soll eine Betriebsstätte dann als CFC gelten, wenn die Gesellschaft, welche die Betriebsstätte begründet, in einem Land ansässig ist, welches die Freistellungsmethode für die Betriebsstätten Einkünfte anwendet.

Mit der Einführung von spezifischen Regeln bei hybriden Gestaltungen soll zudem erreicht werden, dass die CFC-Regeln nicht aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung solcher hybriden Strukturen in zwei Ländern umgangen werden können. Deshalb sollen gruppeninterne Zahlungen bei hybriden Gestaltungen der Muttergesellschaft als CFC-Einkünfte hinzugerechnet werden, wenn:

- die Zahlung an eine CFC nicht Teil der CFC Erträge ist
- die Zahlungen an eine CFC als CFC Einkünfte qualifizieren würde, hätte der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die CFC und die hybride Gestaltung gleich wie

der Ansässigkeitsstaat der zahlenden Gesellschaft und der Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft qualifiziert.⁵⁸

Definition von Kontrolle für die Qualifikation als CFC

Um sich als CFC qualifizieren zu können, muss die Muttergesellschaft die Kontrolle über diese Gesellschaft haben. Gemäss dem Bericht 3 sind für die Definition von Kontrolle zwei Elemente wichtig: i) die Art der Kontrolle und ii) der Umfang der Kontrolle. Es wird empfohlen, einen Test einzuführen, der sowohl die wirtschaftliche als auch die rechtliche Kontrolle über eine Gruppengesellschaft berücksichtigt. Als Ergänzung können die Länder auch einen weiteren Test einführen, der die de-facto Kontrolle analysiert oder einen Test, basierend auf den buchhalterischen Konsolidierungsvorschriften.

Als Empfehlung wird ein beherrschender Einfluss (rechtlich oder wirtschaftlich) von mehr als 50% als Minimum vorgeschlagen. Ausserdem sollen die CFC-Regeln sowohl bei direkter wie auch bei indirekter Kontrolle angewendet werden.⁵⁹

3.2 CFC Ausnahmen und Schwellenwerte

Im Bericht 3 wird vorgeschlagen den Geltungsbereich der CFC-Regeln auf CFCs, die im Ausland zu einem bedeutend niedrigeren Steuersatz als derjenige der Muttergesellschaft, besteuert werden, zu beschränken. D.h. CFCs mit einem ähnlich hohen Steuersatz wie die Muttergesellschaft sollen nicht der Besteuerung unter dem CFC-Regime unterliegen. Gemäss dem Bericht 3 kann diese Bestimmung auch mit einer sogenannten «weissen Liste» kombiniert werden.

Als Benchmark wird empfohlen, entweder den effektiven Steuersatz im Land des CFCs mit einem fixen Steuersatz oder mit einer fixen Quote des gesetzlichen Steuersatzes der Muttergesellschaft zu vergleichen. Der effektive Steuersatz einer CFC kann entweder nur unter der Berücksichtigung einer bestimmten Einkommensart oder basierend auf dem Gesamtgewinn der CFC oder basierend auf dem gesamten Gewinn, der im Ansässigkeitsstaat der CFC erzielt wurde, berechnet werden.⁶⁰

⁵³ OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, nachfolgend «OECD, Bericht 3» vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD releases final report on CFC rules under BEPS action 3, vom 11. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Alert vom 11. Oktober 2015».

⁵⁴ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules, nachfolgend OECD Public Discussion Draft 13 abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>; vgl. auch Huber/Mahawattage/Berr/

Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 484 ff.

⁵⁵ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 13–20.

⁵⁶ Vgl. OECD, Bericht 3, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁵⁷ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 11, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁵⁸ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 21–23, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁵⁹ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 23–29, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁶⁰ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 33–41, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

3.3 Definition von CFC Einkünften

Wie auch schon der Diskussionsentwurf, enthält der Bericht 3 keine speziellen Empfehlungen für die Definition von CFC Einkünften sondern enthält lediglich eine nicht abschliessende Liste von möglichen Ansätzen wie CFC Einkommen definiert werden können.⁶¹

3.4 Regeln für die Berechnung des Einkommens zur Hinzurechnung

Wenn feststeht, dass gewisse Erträge CFC-Einkommen darstellen, stellt sich die Frage, nach welchen Länderbestimmungen das steuerbare CFC-Einkommen zu ermitteln ist und ob das CFC-Einkommen nach speziellen Regeln berechnet werden soll. Im Bericht 3 wird nahegelegt, dass die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der Muttergesellschaft anzuwenden seien. Zudem wird empfohlen, die Verrechenbarkeit von CFC Verlusten auf die Verrechnung mit Gewinnen derselben CFC oder mit Gewinnen von CFCs des gleichen Landes zu beschränken. Zusätzlich könnte die Verrechnung von CFC Verlusten auf die Verrechnung mit ähnlichen Einkommensarten beschränkt werden.⁶²

3.5 Regeln für die Zuordnung von Einkommen

Ausgehend vom Bericht 3 wird empfohlen, dass CFC-Einkommen den jeweiligen beherrschenden Gesellschaften basierend auf den folgenden fünf Schritten zuzuordnen seien:

- 1 Ermittlung welchem Steuersubjekt das CFC-Einkommen zuzuordnen ist
- 2 Berechnung wieviel CFC-Einkommen welchem Steuersubjekt zuzuordnen ist
- 3 Bestimmung wann das CFC-Einkommen in der Steuererklärung eines Steuersubjekts hinzugerechnet werden soll
- 4 Festlegung wie das Einkommen behandelt werden soll

- 5 Festlegung welcher Steuersatz anzuwenden ist.

Das einem Steuersubjekt zuzuordnende CFC-Einkommen soll unter Berücksichtigung des Umfangs und des Zeitraums der Beteiligung der Muttergesellschaft an der CFC ermittelt werden. Ausserdem soll der Zeitpunkt der Hinzurechnung des CFC-Einkommens und die Art der Behandlung der Einkünfte mit dem lokalen Recht des Steuersubjekts abgestimmt werden. Weiter wird empfohlen, das CFC-Einkommen zum Steuersatz der Muttergesellschaft zu besteuern⁶³.

3.6 Bestimmungen zur Vermeidung oder Eliminierung von Doppelbesteuerung

Das Ziel des letzten Bausteins von CFC-Regimen ist es, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zu eliminieren. Hierzu schlägt die OECD vor, die effektiv bezahlten Steuern des CFCs sowie eine allfällige CFC-Besteuerung durch Zwischengesellschaften bei der CFC-Besteuerung anrechnen zu lassen.

Als weitere Massnahme wird zudem vorgeschlagen, Dividendenerträge oder Erträge aus der Veräusserung von Beteiligungen von CFCs auf der Stufe der Muttergesellschaft von der Besteuerung auszunehmen, wenn diese Erträge der CFCs bereits als CFC Erträge besteuert wurden.⁶⁴

4 Aktionspunkt 12: Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen

Der finale OECD Bericht zu Aktionspunkt 12 zur Offenlegung von aggressiven Steuerplanungsmodellen («Bericht 12»)⁶⁵ beinhaltet eine Reihe von Vorschlägen für die Ausgestaltung von verbindlichen Offenlegungsvorschriften. Das Ziel besteht darin, dadurch die

Transparenz von aggressiven oder missbräuchlichen Steuerplanungsmodellen zu erhöhen. Damit soll es den Staaten ermöglicht werden, mit entsprechenden Gegenmassnahmen reagieren zu können. Die Empfehlungen des Berichts 12 stellen keinen Mindeststandard dar und die Länder sind frei zu entscheiden, ob sie diese Best Practice Empfehlungen implementieren wollen.⁶⁶

4.1 Wer soll offlegen?

Gemäss dem Bericht 12 sollen die Länder wählen, ob die Offenlegungspflicht primär beim Promoter oder beim Steuerpflichtigen liegen soll oder bei beiden. Zu den Promotoren zählen Personen, die für die Ausarbeitung einer Steuerstruktur, ihr Marketing und ihrer Implementierung verantwortlich sind oder materielle Unterstützung oder Beratung diesbezüglich erbringen. Gemäss dem Bericht 12 sollen die Länder ihre Definition von Promotoren den lokalen Gegebenheiten anpassen und in Zusammenarbeit mit den verschiedenen interessierten Parteien ausarbeiten.⁶⁷

Wenn ein Land sich für eine primäre Offenlegungsverpflichtung beim Promoter entscheidet, soll die Offenlegungsverpflichtung jedoch in gewissen Fällen trotzdem beim Steuerpflichtigen liegen: beispielsweise dann, wenn sich

der Promoter im Ausland befindet oder eine Struktur durch den Steuerpflichtigen selbst entwickelt wurde. Falls die Offenlegungspflicht in einem Regime nur beim Promoter liegt wird zudem empfohlen, dass der Promoter eine Kundenliste offenlegen muss, welche die verschiedenen Steuerplanungsmodelle den Kunden zuordnet welche diese anwenden.⁶⁸

4.2 Was soll offengelegt werden?

Es wird empfohlen, die Voraussetzungen zu definieren, wann ein Steuerplanungsmodell offengelegt werden muss. Im Bericht 12 wird empfohlen, dass beispielsweise ein Test, welcher objektiv prüft, ob eine Struktur hauptsächlich zum Zweck der Steuerersparnis errichtet wurde (sog. «Main Benefit Test») eingeführt werden kann. Alternativ oder als Ergänzung wird zudem empfohlen, einen De-Minimis-Filter anzuwenden, indem beispielsweise ein Mindesttransaktionsvolumen vorliegen muss, damit eine Struktur offengelegt werden muss.

Die Analyse ob eine Struktur offengelegt werden muss, soll anhand von gewissen Indikatoren erfolgen. Der Bericht 12 enthält mehrere Beispiele solcher Indikatoren.⁶⁹

Im Zusammenhang mit internationalen Steuerplanungsmodellen wird im Bericht 12 empfohlen, dass zusätzliche spezifische Indikatoren

⁶¹ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 43–55, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁶² Vgl. OECD, Bericht 3, S. 57–60, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁶³ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 61–64, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁶⁴ Vgl. OECD, Bericht 3, S. 65–69, vgl. auch EY Global Alert vom 11. Oktober 2015.

⁶⁵ OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>,

nachfolgend «OECD, Bericht 12».

⁶⁶ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 9–10, vgl. auch EY Global Alert, OECD releases final report on mandatory disclosure rules under action 12 vom 15. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Alert vom 15. Oktober 2015».

⁶⁷ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 33–34, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

⁶⁸ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 33–34, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

⁶⁹ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 36–49, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

einzuführen seien, welche insbesondere geeignet sind innovative internationale Steuerplanungsmodelle mit BEPS-Risiken zu identifizieren. Ausserdem wird empfohlen, kein De-Minimis-Filter bei internationalen Steuerplanungsmodellen anzuwenden.⁷⁰

Ferner wird den Ländern empfohlen, eine Liste mit den Steuerplanungsmodellen zu erstellen, die nicht offengelegt werden müssen.⁷¹

4.3 Wann soll offengelegt werden?

Liegt die Offenlegungspflicht beim Promotor, wird empfohlen, dass eine Struktur im Zeitpunkt der Verfügbarkeit für den Steuerpflichtigen offengelegt werden muss. Liegt die Offenlegungspflicht beim Steuerpflichtigen, hat dieser das Steuerplanungsmodell im Zeitpunkt der Implementierung offenzulegen.⁷²

4.4 Strafen bei nicht Offenlegung

Des Weiteren empfiehlt der Bericht 12 die Einführung von Bussen, wenn der Offenlegungsverpflichtung nicht nachgekommen wird, z.B. in der Form einer Geldstrafe. Ferner erwähnt der Bericht 12 auch weitere Strafmassnahmen, wie beispielsweise die Nichtgewährung von gewissen steuerlichen Vorteilen innerhalb dieser Struktur.⁷³

5 Aktionspunkt 13: Country-by-Country Reporting

Das CbC MCAA ist eine multilaterale Rahmenvereinbarung, die einen standardisierten Austausch von CbCR-Daten ermöglichen soll, ohne dass hierzu eine separate Unterzeichnung von bilateralen Vereinbarungen notwendig wird. Wie eingangs erwähnt wurde am 27. Januar 2016 das CbC MCAA von 31 Ländern – darunter auch die Schweiz – unterschrieben. Am 4. Februar 2016 wurde das CbC MCAA nun durch Senegal unterschrieben und es wird er-

wartet, dass demnächst weitere Länder folgen werden.

Die wichtigsten Inhalte des CbC MCAA werden im Folgenden kurz zusammengefasst:

- **Informationsaustausch (Abschnitt 2 CbC MCAA):** Jede zuständige Steuerbehörde, der ein Steuerzahler CbCR-Daten übermittelt hat, tauscht diese mit Steuerbehörden in allen anderen Ländern, die das CbC MCAA unterzeichnet haben und in denen dieser Steuerzahler steuerlich ansässig ist, aus.
- **Zeitpunkt des Informationsaustausches (Abschnitt 3 CbC MCAA):** Die CbCR-Daten sind sobald wie möglich auszutauschen, spätestens jedoch (a) erstmalig 18 Monate nach Beendigung des Geschäftsjahres nachdem eine lokale gesetzliche Verpflichtung für Steuerzahler besteht diese zu erstellen und (b) in folgenden Jahren 15 Monate nach Beendigung des vorangegangenen Geschäftsjahres.
- **Zusammenarbeit (Abschnitt 4 CbC MCAA):** Eine zuständige Steuerbehörde soll die anderen Steuerbehörden informieren, wenn erstere den Verdacht hat, dass die von einem Steuerzahler übermittelten Daten fehlerhaft oder nicht regelkonform sind. Die zuständige Steuerbehörde soll daraufhin entsprechende Massnahmen ergreifen, die ihr nach lokalem Recht zur Verfügung stehen.
- **Vertraulichkeit und Datennutzung (Abschnitt 5 CbC MCAA):** Die erhaltenen CbCR-Daten unterliegen den im CbC MCAA vorgesehenen Vertraulichkeitsregeln und sind einzig dazu bestimmt, eine überschlagsmässige Bewertung der Verrechnungspreise innerhalb der Gruppe und der resultierenden BEPS-Risiken vorzunehmen und allenfalls auch um statistische Analysen durchzuführen. Die CbCR-Daten können und sollen auch nicht eine vollwertige Funktions- und Risikoanalyse oder Vergleichsanalyse er-

setzen. Entsprechend sind Gewinnanpassungen auf der Grundlage von CbCR-Daten nicht vorgesehen, jedoch können die Daten genutzt werden, um von Steuerzahlern weitere Informationen über ihre Verrechnungspreise anzufordern.

- **Konsultationen zwischen Steuerbehörden (Abschnitt 6 CbC MCAA):** Falls auf Grundlage der CbCR-Daten (und nachfolgenden weiteren Ermittlungen, s. vorangegangenen Punkt) ermittelt werden sollte, dass die Gewinnallokation eines Steuerzahlers nicht ökonomisch sinnvoll erscheint, soll dies bilateral zwischen den entsprechenden betroffenen lokalen Steuerbehörden diskutiert werden. Diese sollen versuchen, eine Lösung zu finden und das zentrale Koordinierungssekretariat bei der OECD darüber informieren, welches allenfalls wiederum andere Steuerbehörden informiert, falls die Lösung für diese relevant sein könnte.
- **Wirksamkeitsdatum (Abschnitt 8 CbC MCAA) und Anpassungen (Abschnitt 7 CbC MCAA):** Das CbC MCAA tritt zwischen zwei zuständigen Steuerbehörden zum späteren der beiden folgenden Zeitpunkte in Kraft: Entweder wenn eine entsprechende Information an das zentrale Koordinierungssekretariat gesendet wurde oder die

Konvention an sich in Kraft tritt und diese in beiden Ländern wirksam ist. Änderungen des CbC MCAA können innert einer einmonatigen Frist nach der letzten Unterschrift aufgenommen werden, sofern alle zuständigen Steuerbehörden diesen Änderungen schriftlich zustimmen.

6 EU Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung

Am 28. Januar 2016 hat die Europäische Kommission ihr Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung veröffentlicht. Dieses umfasst den lange erwarteten Entwurf der sogenannten «Anti-Tax Avoidance Richtlinie»⁷⁴, den Entwurf einer Richtlinie zum automatischen Austausch von Country-by-Country («CbC») Reports⁷⁵, eine Empfehlung an die Mitgliedstaaten, wie der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen zu verhindern ist sowie eine Mitteilung zur externen Strategie. Es wird erwartet, dass sowohl die Anti-Tax Avoidance Richtlinie sowie die Richtlinie zum automatischen Austausch von CbC Reports erhebliche Auswirkungen auf Gruppenstrukturen mit in der EU ansässigen Gesellschaften haben werden.

⁷⁰ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 67–72, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

⁷¹ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 36–49, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

⁷² Vgl. OECD, Bericht 12, S. 49–52, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

⁷³ Vgl. OECD, Bericht 12, S. 56–59, vgl. auch EY Global Alert vom 15. Oktober 2015.

⁷⁴ European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, COM(2016) 26 final 2016/0011

(CNS), abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=DE>, nachfolgend «EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie».

⁷⁵ European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM(2016) 25 final 2016/0010 (CNS), abrufbar unter http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:89937d6d-c5a8-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF, nachfolgend «CbCR Richtlinie».

6.1 Anti-BEPS-Richtlinie

Der Entwurf der Anti-Tax Avoidance Richtlinie mit dem formellen Titel «Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts» hat das Ziel, rechtsverbindliche Vorschriften innerhalb der EU zu schaffen, die u.a. die einheitliche und koordinierte Umsetzung der BEPS-Massnahmen der OECD sicherstellen. Dadurch soll ein Mindestschutz gegen Steuervermeidung für Unternehmen im europäischen Binnenmarkt erreicht werden, wobei es den EU-Mitgliedstaaten nach wie vor frei steht, strengere Vorschriften zu erlassen.⁷⁶ Interessanterweise geht die Anti-Tax Avoidance Richtlinie der EU in mehrfacher Hinsicht weiter als die Empfehlungen der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts. Sie integriert einige unverbindliche Best Practice Empfehlungen des BEPS-Projekt in ein Paket rechtsverbindlicher Vorschriften für den europäischen Binnenmarkt. Zudem enthält die Richtlinie eigenständige Elemente, welche nicht Bestandteil des OECD BEPS-Projekts sind.

Derzeit umfasst der Entwurf der Anti-BEPS-Richtlinie sechs spezifische Vorschriften, die im Folgenden jeweils kurz erläutert werden.

6.1.1 Beschränkung des Zinsabzugs

Die unter Artikel 4 der Anti-Tax Avoidance Richtlinie vorgeschlagene Vorschrift sieht die Einführung einer fixen Quotenregelung vor, welche den abzugsfähigen Zinsaufwand auf 30% des EBITDA oder EUR 1 Million (wenn höher) auf der Ebene der einzelnen Gesellschaft beschränkt. Um jedoch etwas Flexibilität zu ermöglichen, ist es den Ländern gestattet, einen höheren Abzug der Zinsaufwendungen anzuerkennen, wenn ein Steuerpflichtiger belegen kann, dass seine Eigenkapitalquote (d.h. Eigenkapital im Verhältnis der Gesamtaktiven) maximal 2 % unter jener des Konzerns liegt.

Den Mitgliedstaaten steht es auch frei eine stärkere Beschränkung der abzugsfähigen Zinsaufwände vorzusehen.⁷⁷

Der Geltungsbereich der vorgeschlagenen Zinsabzugsregelung ist auf die Netto-Zinsaufwände beschränkt, d. h., auf die Zinsaufwände eines Steuerpflichtigen, welche die Zinserträge und gleichwertigen steuerbaren Einkünfte aus finanziellen Vermögenswerten übersteigen⁷⁸.

Finanzunternehmen (einschliesslich Kreditinstitute und Versicherungen) fallen nicht unter diese Regelung. Es wird jedoch damit gerechnet, dass zu gegebener Zeit gesonderte Regelungen für die Finanzindustrie entwickelt werden.⁷⁹

Die Entscheidung der EU für verbindliche Vorschriften ist bemerkenswert angesichts der Tatsache, dass nach den BEPS-Empfehlungen die Einführung von Zinsabzugsbeschränkungen lediglich Best Practice Empfehlungen darstellen, deren Umsetzung freiwillig ist.

6.1.2 Wegzugsbesteuerung

Die Anti-BEPS-Richtlinie schlägt in Artikel 5 eine Wegzugsbesteuerung auf nicht realisierten Kapitalgewinnen vor, wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte oder seinen Steuersitz von einem Staat in einen anderen verlagert. In Fällen, in denen Vermögenswerte oder der Steuersitz in einen EU- oder EWR-Staat (jedoch nicht in einen anderen Staat und somit auch nicht in die Schweiz) verlagert werden, kann der Steuerpflichtige die Steuerschuld auf mindestens 5 Jahre verteilt entrichten.⁸⁰

6.1.3 «Switch-over»-Klausel

Die in Artikel 6 vorgeschlagene «Switch-over»-Klausel sieht vor, dass Beteiligungserträge, Kapitalgewinne aus Aktien und Betriebsstätten Einkünfte von einem nicht-EU Land, dessen statutarischer Gewinnsteuersatz weniger als 40% des statutarischen Gewinnsatzes der Emp-

fängergesellschaft in der EU beträgt, im EU Empfängerland nicht mehr steuerbefreit sind, sondern versteuert werden müssen. Allerdings können die im nicht-EU Land entrichteten Steuern auf diesen Erträgen an den geschuldeten Steuerbetrag auf diesen Einkünften im EU Empfängerland angerechnet werden⁸¹.

6.1.4 GAAR

Der Vorschlag empfiehlt die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsklausel (GAAR) in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten. Diese zielt auf unangemessene Gestaltungen oder Konstrukte ab, deren einziger Zweck die Erzielung von Steuervorteilen ist und dem Ziel oder Zweck der ansonsten geltenden Steuervorschriften zuwiderläuft. Der Wortlaut der Missbrauchsklausel in Artikel 7 der Anti-Tax Avoidance Richtlinie ist mit der angepassten GAAR Bestimmung in der EU-Mutter-Tochterrichtlinie vergleichbar, welche von den Mitgliedstaaten per 1. Januar 2016 im nationalen Recht verankert werden musste.⁸²

6.1.5 Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen

Die vorgeschlagenen Vorschriften in Artikel 8 und 9 der Anti-Tax Avoidance Richtlinie für beherrschte ausländische Unternehmen («CFC-Regeln») sehen eine Besteuerung nicht ausgeschütteter Gewinne aus passiven Einkünf-

ten eines beherrschten, nicht börsennotierten Unternehmens («CFC») vor, wenn der effektive Steuersatz auf Stufe CFC weniger als 40% des effektiven Satzes der beherrschenden EU-Muttergesellschaft beträgt. Zu den passiven Einkünften, die unter die CFC Regeln fallen zählen insbesondere Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, Leasingerträge, bestimmte Immobilieneinkünfte, Einkünfte aus Versicherungs-, Bank- und sonstigen Finanzgeschäften und konzerninterne Dienstleistungserträge.

Diese Vorschrift gilt jedoch nur in eingeschränkter Form zwischen den EU und EWR-Mitgliedstaaten. Für Gesellschaften mit Sitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat gelten diese CFC-Regeln nur dann, wenn die Errichtung der betreffenden Gesellschaft «rein künstlich» war oder das Unternehmen unangemessene Gestaltungen vornimmt, die im Wesentlichen dem Zweck der Erlangung von Steuervorteilen dienen.⁸³

Gestaltungen gelten als unangemessen, wenn ein Unternehmen nicht Eigentümerin der Vermögenswerte ist oder die Risiken in Zusammenhang mit der Erzielung dieser Erträge nicht eingegangen wäre, würde es nicht von einer Gesellschaft beherrscht, in der die entsprechenden Schlüsselfunktionen im Zusammenhang mit diesen Vermögenswerten oder der Erzielung dieser Erträge ausgeübt werden.⁸⁴

⁷⁶ Anti-Tax Avoidance Richtlinie, S. 4, vgl. auch EY Global Alert, European Commission releases anti-tax avoidance package designed to provide uniform implementation of BEPS measures and minimum standards across Member States vom 28. Januar 2016, nachfolgend EY Global Alert vom 28. Januar 2016.

⁷⁷ EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie, S. 7; Vgl. auch EY Global Alert vom 28. Januar 2016, S. 3.

⁷⁸ Vgl. EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie, Art. 2 Abs. 2 iVm Art. Art. 4 Abs. 2.

⁷⁹ Vgl. EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie, S. 7.

⁸⁰ Vgl. auch EY Global Alert vom 28. Januar 2016, S. 3.

⁸¹ Vgl. auch EY Global Alert vom 28. Januar 2016, S. 3–4.

⁸² Vgl. auch EY Global Alert vom 28. Januar 2016, S. 4.

⁸³ Vgl. EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie, Art. 8 Abs. 2; vgl. auch EY Global Alert vom 28. Januar 2016, S. 4.

⁸⁴ Vgl. EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie, Art. 8 Abs. 2; vgl. auch EY Global Alert vom 28. Januar 2016, S. 4.

Für Finanzunternehmen soll die vorgeschlagene CFC-Regel mit stärkeren Einschränkungen Anwendung finden.

6.1.6 Behandlung hybrider Gestaltungen

Bei der vorgeschlagenen Regelung zur Behandlung hybrider Gestaltungen in Artikel 10 der Anti-Tax Avoidance Richtlinie muss die rechtliche Qualifikation eines hybriden Instruments oder einer hybriden Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat der jeweiligen rechtlichen Qualifikation dieser hybriden Gestaltung in dem Mitgliedstaat, indem die Zahlungen getätigt wurde, der Aufwand angefallen ist oder die Verluste generiert wurden, folgen.

Interessanterweise weicht diese Bestimmung von den Empfehlungen des OECD BEPS-Projekts ab. Das BEPS-Projekt sieht die Verweigerung des Abzugs auf der Ebene des Zahlenden als primäre Verknüpfungsregel vor und nur für den Fall, dass keine solche Regelung im Land des Zahlenden Anwendung findet, soll eine zweite, defensive Regelung angewendet werden, nämlich die Besteuerung einer Zahlung als steuerbares Einkommen auf Stufe der empfangenden Gesellschaft (siehe auch oben Abschnitt 1).

Folglich sieht es so aus, als habe die EU in ihrem Entwurf für die zweite, defensive Regelung als Erstregelung optiert. Diese Abweichung von den BEPS-Leitlinien kann der Grund dafür sein, warum die vorgeschlagene Regelung auf hybride Gestaltungen zwischen Mitgliedstaaten beschränkt ist. Die Präambel sieht ausdrücklich vor, dass hybride Gestaltungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern einer weiteren Prüfung bedürfen, bevor eine Regelung ausgearbeitet werden kann.⁸⁵ Man könnte diese auf die EU beschränkte Regelung zu hybriden Gestaltungen als einen Versuch der weiteren Integration der Steuersysteme im Binnenmarkt deuten, mit dem zukünftigen Ziel eine gemein-

same, einheitliche EU-Strategie bei der Behandlung von Drittländern ausarbeiten zu können.

6.1.7 Implementierung

In der jetzigen Phase stellt die Anti-BEPS-Richtlinie nur einen Entwurf dar, der die einstimmige Billigung aller Mitgliedstaaten benötigt, bevor er umgesetzt werden kann. Der derzeitige Termin für diese Einigung ist für Juli 2016 angesetzt mit dem Ziel, diese Richtlinie in 2017 zu implementieren, was ziemlich ehrgeizig erscheint. Die jüngste Geschichte hat jedoch gezeigt, dass die derzeitige politische Dynamik im Zusammenhang mit Anti-BEPS-Massnahmen den Erlass von Vorschriften selbst innerhalb eines knappen Zeitfensters möglich macht. Jedoch haben sich eine Reihe von Finanzministern der EU Länder bereits kritisch geäußert, insbesondere bezüglich der Switch-Over Klausel. Daher wird erwartet, dass die finale Version der Anti-Avoidance Richtlinie, von dem derzeitigen Entwurf abweichen wird.

6.2 CbCR Richtlinie

Als Teil der Massnahmen gegen Steuervermeidung hat die Europäische Kommission ebenfalls am 28. Januar 2016 einen Entwurf für eine Country-by-Country Reporting Richtlinie («CbCR Richtlinie») veröffentlicht. Der Rat der EU hat dieser Richtlinie am 8. März 2016 zugestimmt.⁸⁶ Diese übernimmt im Wesentlichen die Empfehlungen der OECD im Zusammenhang mit dem CbCR. Insbesondere würden damit die Mitgliedsstaaten der EU verpflichtet werden, beginnend mit dem Geschäftsjahr 2016, den Austausch von CbCR Daten ihrer multinationalen Unternehmen gesetzlich zu implementieren.⁸⁷

Hierzu wird in der Erklärung ausgeführt, dass sich die meisten Mitgliedstaaten der EU, da diese Länder auch gleichzeitig OECD Mitglieder sind, ohnehin verpflichtet hätten, den BEPS Aktionspunkt 13 (wovon CbCR ein Teil

ist) lokal umzusetzen. Der Zweck der Richtlinie ist daher vor allem eine möglichst konsistente Umsetzung in der EU sicherzustellen.⁸⁸

Entsprechend den OECD Empfehlungen sieht auch die CbCR Richtlinie vor, dass die CbCR Daten über die letzten zwölf Monate des vorangegangenen Geschäftsjahres von der obersten Gesellschaft einer multinationalen Gruppe in dem Land eingereicht werden, wo diese für steuerliche Zwecke ansässig ist.⁸⁹

Die CbCR Daten sollen dann mit allen Mitgliedsstaaten ausgetauscht werden, in denen

eine Gesellschaft der Gruppe ansässig ist bzw. diese Geschäfte durch eine Betriebsstätte betreibt. Dieser automatisierte Austausch muss innert 15 Monaten nach dem letzten Tag des Geschäftsjahres für das das CbCR erstellt wurde erfolgt sein (s. auch oben Abschnitt 5 zu CbCR).⁹⁰

Die Mitgliedsstaaten sollen die zur Implementierung notwendigen Gesetze oder Regularien spätestens bis am 31. Dezember 2016 veröffentlichen um diese ab 1. Januar 2017 umsetzen zu können.⁹¹

⁸⁵ gl. EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie, S. 13.

⁸⁶ Vgl. «Outcome of the Council Meeting», 6788/16 vom 17. März 2016, abrufbar unter: <http://www.consilium.europa.eu/en/workarea/downloadAsset.aspx?id=40802209728>

⁸⁷ Vgl. CbCR Richtlinie, Art. 1, Abs. 2, Punkt 4.

⁸⁸ Vgl. CbCR Richtlinie, Explanatory Memorandum.

⁸⁹ Vgl. CbCR Richtlinie, Art. 1, Abs. 2, Punkt 1.

⁹⁰ Vgl. CbCR Richtlinie, Art. 1, Abs. 2, Punkt 4.

⁹¹ Vgl. CbCR Richtlinie, Art. 2, Abs. 1.



Als Abonnent/-in der Printversion der Steuer Revue steht Ihnen die elektronische Fassung ab sofort nicht nur auf steuerportal.ch, sondern auch auf Cosmos Digital zur Verfügung. Mit Cosmos Digital lesen Sie die Steuer Revue auf jedem Gerät.

Mehr unter www.cosmosverlag.ch/digital

Frage? digital@cosmosverlag.ch | 031 950 64 64