

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

	Wolfgang Mitschke 60 Jahre	III, IV
Aufsätze	Organe von Kapitalgesellschaften als ständige Vertreter iSd § 13 AO von Dr. Guido Weber	165
	Die Veräußerung ausländischer Kapitalgesellschaften mit inländischem Grundbesitz durch nicht ansässige Personen – Notwendigkeit einer Reform der deutschen Besteuerungsregelungen vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen? von Patrick Wittenstein	171
	Uni- vs. bilateraler Betriebsstättenbegriff: Eine Analyse im Lichte des deutschen und polnischen Steuerrechts von Prof. Dr. Wojciech Stiller	180
Praxisforum	Zur Möglichkeit der Einlagenrückgewähr von ausländischen Körperschaften von Dr. Volker Endert	185
Rechtsprechung	Berücksichtigung ausländischer „negativer Einkünfte“ bei niederländischer Eigenwohnungsbesteuerung (EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15, X/Staatssecretaris van Financiën – Anm. Johannes Kippenberg, LL.M.)	190
	DBA-Schachtelprivileg verdrängt nicht Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG (BFH v. 22.9.2016 – IR 29/15)	194
	§ 8b Abs. 5 KStG im Rahmen einer grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung und bei bestehendem DBA-Schachtelprivileg (FG Köln v. 31.8.2016 – 10 K 3550/14 – Anm. Björn Bodewaldt)	196

Herausgeber: Prof. Dr. Dr. h. c. Franz Wassermeyer, Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, Ministerialdirigent Martin Kreienbaum, Prof. Dr. Christian Kaeser, Dr. Roland Wacker

IStR-Länderbericht

Europäische und internationale Rechtsentwicklungen im Überblick

Heft 5/2017

von Rechtsanwalt Johannes Kippenberg, LL.M., München

2. März 2017

Inhalt:

Internationale Organisationen

BEPS-Umsetzung: Der aktuelle Stand auf EU-Ebene

Deutsches Außensteuerrecht

Protokoll zum DBA-Niederlande in Kraft

Ausländische Rechtsentwicklungen

Frankreich: Körperschaftsteuerzuschlag für Großunternehmen – Anwendung auf inländische Betriebsstätten

Israel: Bedeutende steuerliche Änderungen zum Jahreswechsel 2017

Luxemburg: Neues Rundschreiben zur steuerlichen Behandlung von Finanzierungsaktivitäten

Österreich: Abgabenänderungsgesetz 2016

Portugal: Änderungen für 2017

Russische

Föderation: Neues zur Gewinn- und zur Umsatzsteuer

Schweiz: Unternehmenssteuerreform III – Nach dem ablehnenden Volksentscheid wird eine neue Vorlage ausgearbeitet

Internationale Organisationen

BEPS-Umsetzung: Der aktuelle Stand auf EU-Ebene

Die maltesische EU-Ratspräsidentschaft hat am 6.2.2017 die neueste „Roadmap“ des Rates zur weiteren Umsetzung des BEPS-Aktionsplans auf EU-Ebene veröffentlicht. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die Agenda der kommenden Monate.

A. Kurzfristige Ziele

Hybride Gestaltungen

Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie („ATAD“) zielt unter anderem darauf ab, steuermindernde Effekte zu unterbinden, die sich aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Rechtsträgern oder Finanzinstrumenten in zwei oder mehr EU-Mitgliedstaaten ergeben. Hybride Gestaltungen mit Drittstaaten werden von der ATAD in ihrer ursprünglichen Form nicht erfasst. Die maltesische EU-Ratspräsidentschaft hat sich zum Ziel gesetzt, diese Lücke zu schließen.

Einen Vorschlag zur Änderung der ATAD bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittstaaten hatte die Kommission bereits im Oktober 2016 vorgelegt. Mehrere EU-Mitgliedstaaten hatten diesem Vorschlag zunächst nicht zugestimmt. Der Ecofin-Rat konnte darüber jedoch inzwischen Einigung erzielen (Sitzung vom 21.2.2017). Sofern das Parlament und der Rat dem Beschluss zustimmen, müssen die Regelungen der geänderten Richtlinie überwiegend bis 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt werden – ein Jahr später als ursprünglich vorgesehen.

Streitbelegungsverfahren innerhalb der EU

Abkommensrechtliche Differenzen zwischen Finanzbehörden verschiedener Länder sind ein wesentliches Hindernis für Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind. Nach Angaben der Kommission gibt es derzeit rund 900 Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der EU (Streitwert: ca. 10,5 Mrd. €). Unter slowakischer EU-Ratspräsidentschaft hatten bereits Ende 2016 Beratungen über die Verbesserung des Systems zur Beilegung von Streitigkeiten im Bereich der Doppelbesteuerung in der EU stattgefunden. Unter anderem sollen künftig eindeutige Fristen für die Erzielung einer Einigung gelten, außerdem wird ein Zwang zur verbindlichen Einigung angestrebt, damit Verhandlungen nicht mehr wie bisher vom guten Willen der Streitparteien abhängen. Die maltesische EU-Ratspräsidentschaft sieht in der Verbesserung der Streitbelegungsverfahren ein besonders wichtiges Instrument zur Gewährleistung einer effizienten Besteuerung und plant hierzu eine Einigung bis Juni 2017.

Gemeinsame schwarze Liste der EU

Die Kommission arbeitet seit Anfang 2016 an einer ersten gemeinsamen schwarzen Liste über Steueroasen. Sie verspricht sich davon deutlich mehr Gewicht als von den nationalen Listen dieser Art. Auf vorläufige Listen-Kriterien hatten sich die EU-Finanzminister bereits Ende 2016 einigen können (ua Nichtbeachtung von Transparenzstandards, Gewährung selektiver Steuervergünstigungen). Noch offen war zuletzt, ob ein Steuersatz bei oder nahe Null ein Kriterium für die Definition einer Steueroase sein kann. Insbesondere Großbritannien lehnt dies ab. Die Beratungen über diese und weitere Fragen will die maltesische EU-Ratspräsidentschaft weiter vorantreiben. Die EU wird in den nächsten Monaten außerdem in den Dialog mit potenziellen Listen-Kandidaten treten. Rund 90 Drittländer wurden angeblich Ende Januar angeschrieben und über die Initiative informiert. Die gemeinsame schwarze Liste der EU soll erstmals Ende 2017 veröffentlicht werden.

soll eine verspätete oder fehlerhafte Meldung ein Bußgeld iHv 50.000 RUR nach sich ziehen.

Steuerpflichtige, die Teil eines internationalen Konzerns sind, sollen des Weiteren zur Erstellung und Einreichung eines Master- und Local File verpflichtet werden. Master- und Local File sollen nach Erhalt einer Aufforderung der zuständigen Behörde eingereicht werden. Die zuständige Steuerbehörde soll frühestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres bzw. des Zeitraums, für den ein Konzernabschluss zu erstellen wäre, die Vorlage des Master- und Local File fordern können. Der Steuerpflichtige hat dabei eine Frist von drei Monaten nach Erhalt der Aufforderung zu beachten. Dem Gesetzentwurf zufolge soll die verspätete Einreichung des Master File, Local File oder CbCR oder die Einreichung einer fehlerhaften Informationen enthaltenden Dokumentation ein Bußgeld iHv 100.000 RUR je Informationsart nach sich ziehen. Bußgelder sollen ab dem Jahr 2020 verhängt werden.

2. Umsatzsteuer

Der Verkauf von Zugangsrechten zu Online-Datenbanken, Online-Spielen, Internet-Handelsplattformen, Online-Werbeleistungen und anderen Online-Leistungen (zB Erstellung und Pflege von Internetauftritten, Kontaktbörsen, Speichern und Bearbeiten von Informationen, Domain-Name-Vergabe, Web-Hosting, Börseninformationendienste, Bücher, Musik, Suchdienste, Statistik, Übersetzungsdienste) an Verbraucher in Russland durch ausländische Unternehmen unterlag bis zum 31.12.2016 im Unterschied zum Verkauf durch russische Unternehmen nicht der russischen Umsatzsteuer. Durch Föderales Gesetz N 244-FZ v. 3.7.2016 stellte der russische Gesetzgeber umsatzsteuerliche Chancengleichheit für russische und ausländische Provider derartiger elektronischer Contents her. Seit dem 1.1.2017 müssen sich ausländische Unternehmen, die ausschließlich derartige Leistungen an Verbraucher in Russland erbringen, in der Russischen Föderation registrieren, Umsatzsteuererklärungen einreichen und 15,25 % des Endverbraucherpreises an den russischen Fiskus abführen. Die Registrierung ausländischer Unternehmen für umsatzsteuerliche Zwecke sowie die Einreichung weiterer Unterlagen kann derzeit elektronisch, durch einen Vertreter oder auf dem Postweg per Einschreiben vorgenommen werden. Das im Föderalen Gesetz N 244-FZ vorgesehene „individuelle Büro“ (*личный кабинет*), das dem Informationsaustausch zwischen dem ausländischen Unternehmen und der zuständigen Behörde dienen soll, funktioniert bislang allerdings nicht.

3. Sonstiges

Durch Föderales Gesetz N 401-FZ v. 30.11.2016 wird mit Wirkung ab dem 1.10.2017 der Zuschlag für Organisationen bei um mehr als 30 Tage verspäteter Entrichtung von Steuern angehoben. Während er bei verspäteter Steuerzahlung bisher 1/300-stel des Refinanzierungszinssatzes der Zentralbank der Russischen Föderation pro Kalendertag beträgt, wird er ab dem 1.10.2017 für die ersten 30 Tage der überfälligen Steuerzahlung weiterhin 1/300-stel und ab dem 31. Tag der überfälligen Steuerzahlung 1/150-stel des Refinanzierungszinssatzes der Zentralbank der

Russischen Föderation je Kalendertag betragen. Damit wird sich ab dem 31. Tag der überfälligen Steuerzahlung der Zuschlag verdoppeln.

Richard Wellmann, RA/StB/konsultant po nalogam i sboram, BDO, Frankfurt a.M. und M.Sc. Evgenia Schulz, BDO, Frankfurt a.M., Fachbereich Internationales Steuerrecht

Schweiz: Unternehmenssteuerreform III – Nach dem ablehnenden Volksentscheid wird eine neue Vorlage ausgearbeitet

In der Volksabstimmung v. 12.2.2017 wurde der Entwurf zum Unternehmenssteuerreformgesetz III („USR III-Entwurf“) abgelehnt. Damit sind Bundesrat und Parlament gefordert, innert kürzester Zeit eine neue Vorlage auszuarbeiten und zu verabschieden, denn die Notwendigkeit, die von EU und OECD beanstandeten kantonalen Steuerprivilegien baldmöglichst abzuschaffen, steht außer Frage. Dazu hat sich die Schweiz bereits im Oktober 2014 in einem „Joint Statement“ mit der EU verpflichtet.

Ob die Abschaffung der Steuerprivilegien noch wie bisher geplant bis anfangs 2019 zeitlich umsetzbar ist, hängt vom nun beginnenden Gesetzgebungsverfahren ab. Es wird weiterhin erwartet, dass auch eine neue Gesetzesvorlage gewisse Begleitmaßnahmen vorsehen wird, welche die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Schweiz aufrechterhalten sollen, allerdings gilt es dabei eine mehrheitsfähige Lösung zu finden und insbesondere den Bedenken bezüglich der erwarteten Steuermindereinnahmen zu begegnen. Entsprechend werden die Maßnahmen für die Unternehmen gegenüber dem bisherigen Gesetzesvorschlag voraussichtlich weniger weitgehend sein.

Die Unternehmenssteuerreform III

In den letzten Jahren stand die Schweiz unter stetigem Druck seitens der EU und der OECD bezüglich der Abschaffung gewisser privilegierter Steuerregimes. Konkret wird verlangt, dass auf kantonaler Ebene der Steuerstatus von Holding, Domicil- und gemischten Gesellschaften sowie auf Bundesebene die privilegierte Besteuerung von „Finance Branches“ und Prinzipalgesellschaften aufgegeben werden.

Bereits am 5.6.2015 verabschiedete der Bundesrat den Gesetzesentwurf sowie die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform III. Während der Sommersession 2016 konnte sich das Parlament nach intensiven Diskussionen auf einen Reformvorschlag einigen. Dieses Paket lag der Volksabstimmung v. 12.2.2017 zugrunde.

Das Hauptziel der USR III ist die Abschaffung der erwähnten privilegierten Steuerregimes mit gleichzeitiger Einführung von international akzeptierten steuerpolitischen Ersatzmaßnahmen, welche die Attraktivität des Standorts Schweiz erhalten bzw. weiter stärken sollen.

Hauptkritikpunkt der Gegner der Vorlage war die Sorge vor möglichen Steuerausfällen und die Forderung, gewisse Begleitmaßnahmen zu beschränken. Die Notwendigkeit, die privilegierten Steuerregimes zeitnah abzuschaffen, wird auch von den Gegnern anerkannt.

Hauptbestandteile des abgelehnten Reformpakets

Nachfolgend werden die Maßnahmen des in der Volksabstimmung verworfenen USR III-Entwurfs kurz zusammengefasst und im Hinblick auf einen neuen Vorschlag gewürdigt:

- *Abschaffung der privilegierten kantonalen Steuerregimes sowie gewisser Besteuerungsmodalitäten auf Bundesebene:* dieser Vorschlag wird zweifellos auch im neuen Entwurf enthalten sein;
- *Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer zur Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze:* Im Vorfeld der Volksabstimmung hatten bereits 19 von 26 Kantone Steuersatzsenkungen angekündigt. Inwieweit diese unabhängig von der Ablehnung des Gesetzesvorschlages umgesetzt werden, liegt in der Entscheidungsfreiheit der Kantone. Ohne die im USR III-Entwurf vorgesehene Kompensation durch einen höheren Anteil an der direkten Bundessteuer ist der Handlungsspielraum für die Kantone nun derzeit kleiner;
- *Einführung einer Patentbox auf kantonalen Ebene:* sollte eine Patentbox im neuen Vorschlag vorgesehen werden, wird sie (wie bisher auch im USR III-Entwurf beabsichtigt) den OECD-Vorgaben entsprechen;
- *Einführung eines freiwilligen „Über-Abzugs“ für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E) auf kantonalen Ebene:* Diese Regelung war im ursprünglichen Entwurf von 2015 noch nicht enthalten. Es ist unklar, ob sie in einen neuen Entwurf aufgenommen wird;
- *Einführung einer zinsberechtigten Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction) auf Bundesebene und freiwillig auch auf kantonalen Ebene:* Diese Regelung wurde erst am Ende des Gesetzgebungsverfahrens wieder aufgenommen und von den Gegnern der Reform stark kritisiert. Derzeit ist unwahrscheinlich, dass sie Eingang in den neuen Vorschlag finden wird;
- *Dividenden-Teilbesteuerung auf Ebene des Aktionärs zu mindestens 60 % als Voraussetzung für die zinsbereinigte Gewinnsteuer auf kantonalen Ebene:* Diese Regelung wurde zusammen mit der zinsberechtigten Gewinnsteuer aufgenommen. Eine Erhöhung der steuerbaren Quote (zB auf 70 %) im Rahmen eines neuen Gesetzesvorschlages ist nicht auszuschließen, insbesondere in Anbetracht einer weiteren Gegenfinanzierung der Reform;
- *Besteuerung der unter einem privilegierten Besteuerungsregime gebildeten stillen Reserven:* Die Maßnahme hängt mit der Abschaffung der genannten Steuerregimes zusammen und wird daher vermutlich beibehalten. Die Festlegung der Höhe des Sondersteuersatzes liegt in der Kompetenz der Kantone;
- *Beschränkung der gesamten steuerlichen Ermäßigungen auf kantonalen Ebene:* Patentbox, „Über-Abzug“ von F&E-Aufwendungen und zinsbereinigte Gewinnsteuer zusammen hätten den steuerbaren Gewinn auf kantonalen Ebene um nicht mehr als 80 % reduzieren dürfen, was die Planungssicherheit für die Kantone erhöhen sollte;
- *Einführung der Möglichkeit, die kantonale Kapitalsteuer in Bezug auf bestimmte Vermögensgegenstände zu senken:* auch diese Maßnahme steht in Zusammenhang mit der Aufhebung gesonderter Kapitalsteuersätze für privilegiert besteuerte Gesellschaften. Kompensatorische Maßnah-

men auf Ebene der Kapitalsteuer, wie zB die je nach Kanton bereits schon vorgesehene Anrechnung der Kapitalsteuer an die Gewinnsteuer, sind auch zukünftig zu erwarten;

- *Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung auf Schweizer Betriebsstätten:* diese Maßnahme war nur begleitend in den USR III-Entwurf aufgenommen worden und wenig umstritten.

Ausblick

Auch wenn der Bundesrat bisher davon ausging, dass eine neue Vorlage bei Ablehnung des USR III-Entwurfs angesichts der Komplexität des Unterfangens frühestens im Jahr 2022 in Kraft treten könne, vertreten die Gegner des USR III-Entwurfs die Auffassung, dass es weiterhin möglich sei, eine neue Vorlage bis anfangs 2019 in Kraft zu setzen. In jedem Fall sind ein rasches Reagieren von Bundesrat und Gesetzgeber (und bereits erste parlamentarische Beratungen in der Frühlings-Session 2017) zu erwarten, zumal sich alle Parteien darin einig sind, dass die betroffenen kantonalen Steuerprivilegien schnellstmöglich abzuschaffen sind. Dies ist erforderlich, um repressive steuerliche Gegenmaßnahmen von Seiten der EU, OECD oder unilateral von einzelnen Ländern möglichst zu vermeiden und an der kommunizierten Abschaffung der Steuerprivilegien festzuhalten.

Die neue Vorlage wird ein ausgewogenes Maß zwischen Begleitmaßnahmen zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Steuerstandorts, der Erhaltung des Steueraufkommens und der Einhaltung internationaler Vorgaben finden müssen.

Grundsätzlich nicht betroffen vom Reformpaket sind die bereits kommunizierten kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen. Abgesehen vom Kanton Waadt sind diese jedoch noch nicht beschlossen worden. Es ist derzeit noch offen, ob einzelne Kantone die Senkungen (idR bisher geplant auf 2019) unabhängig von der USR III weiterverfolgen oder den neuen Vorschlag abwarten.

Sofern aus Gründen des internationalen Steuerumfelds wie zB Hinzurechnungsbesteuerung oder Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen erforderlich, können Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus unabhängig von der USR III auf ihren Steuerstatus verzichten. Je nach den konkreten Umständen des Einzelfalls können sie aufgrund des Wechsels in die ordentliche kantonale Besteuerung dabei ggf. von einer steuerneutralen Offenlegung von stillen Reserven („Step-up“) und damit einer vorübergehenden Milderung der steuerlichen Folgen des Statuswechsels profitieren. Die aktuellen ordentlichen Gewinnsteuersätze (Bund, Kanton, Gemeinde vor Steuer) variieren je nach Standort zwischen rund 11,5 % bis rund 24 %.

Für die weitere Planung sollten Unternehmen (wie auch Privatpersonen) in der Schweiz die gesetzgeberischen Entwicklungen auf Bundes- wie auch Kantonsebene eng verfolgen. Das Ziel, zeitnah eine ausgewogene, mehrheitsfähige Vorlage zu erstellen, wird den Inhalt des neuen Entwurfs zur USR III bestimmen.

Susanne Schreiber, RA und Cyrill Diefenbacher,
dipl. Steuerexperte, Bär & Karrer, Zürich