



# VI Internationale Steuern

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin  
Adrian Briner, dipl. Wirtschaftsprüfer und dipl. Steuerexperte

## A

# Entwicklung nationaler Normen und Praxen

## 1 Teilweise Aufhebung des Missbrauchsbeschlusses (BRB 62)

Der Bundesrat hat aufgrund vermehrter Aufnahme von Missbrauchsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie dem Ausbau des grenzüberschreitenden Informationsaustausches beschlossen, einen der Missbrauchstatbestände des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 (BRB 62) betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA auf den 1. Juli 2017 aufzuheben. Es handelt sich um den Tatbestand der offensichtlich unrechtmässigen Inanspruchnahme einer Steuerentlastung. Sofern sich der Empfänger der entsprechenden Einkünfte in der Schweiz befindet, sind die Schweizer Steuerbehörden neu nicht mehr verpflichtet zu überprüfen, ob die Voraussetzungen der Inanspruchnahme des DBA vorliegen. Diese Aufgabe ist künftig von den Quellenstaaten zu übernehmen, die die Entlastung auch gewähren bzw. im Missbrauchsfall verweigern.

## 2 Auswirkung des automatischen Informationsaustauschs auf straflose Selbstanzeigen

Am 15. September 2017 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihre Beurteilung der Auswirkung des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf die Möglichkeit zur Vornahme einer straflosen Selbstanzeige veröffentlicht, da im Jahr 2018 der erste Datenaustausch mit Staaten, welche am AIA teilnehmen, stattfindet. Die ESTV vertritt die Ansicht, dass die kantonalen Steuerver-

waltungen von Steuerfaktoren, die per anfangs Jahr zu ausländischen Finanzkonten gemeldet wurden, ab dem 30. September Kenntnis haben. Findet also im Jahr 2018 mit einem Land erstmals ein Informationsaustausch statt, so ist gemäss Ansicht der ESTV ab dem 30. September 2018 keine straflose Selbstanzeige mehr möglich, da die Informationen dann als den Behörden bekannt gelten, was eine straflose Selbstanzeige ausschliesst. Ob der Besitz der Informationen tatsächlich ausreicht oder ob die Steuerbehörden die Steuerfaktoren des Steuerpflichtigen konkret ausgewertet haben müssen, um davon Kenntnis zu haben, ist in der Lehre umstritten. Grundsätzlich entscheiden die kantonalen Steuerverwaltungen über die Erfüllung der Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige. Aufgrund der klaren Empfehlung der ESTV gehen wir aber davon aus, dass sich die kantonalen Steuerbehörden der Haltung der ESTV anschliessen und ab dem 30. September 2018 keine straflosen Selbstanzeigen für gemeldete Steuerfaktoren von vor 2018 in AIA-Staaten zulassen werden. Der Kanton Basel-Landschaft hat dies beispielsweise bereits so mitgeteilt.

## 3 Anzahl Verständigungsverfahren

Am 22. Dezember 2017 hat das eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die Statistiken über die Verständigungsverfahren basierend auf DBA der Schweiz für das Jahr 2016 veröffentlicht. Bei einem Verständigungsverfahren handelt es sich um ein Verfahren, bei welchem Streitigkeiten hinsichtlich der korrekten Anwendung eines DBA, namentlich im Falle einer Doppelbesteuerung, beigelegt werden. Insgesamt wurden im Jahr 2016 191 Verständigungsverfahren eröffnet und 136 abgeschlossen. Der Grossteil der am 31. Dezember 2016 laufenden Verfahren betraf europäische Staaten (v.a. Deutschland). Die Zahl der per 31. Dezember 2016 noch nicht abgeschlossenen Verständigungsverfahren betrug 472. Im Durchschnitt dauerten die



im Jahr 2016 abgeschlossenen Verfahren ohne sogenannte Vorabverständigungsverfahren weniger als 24 Monate, womit die Verpflichtung der Mitgliedstaaten des «Inclusive Framework» der OECD, zu welchem auch die Schweiz gehört, erfüllt werden konnten.

#### **4 Stand des Bundesgesetzes über den internationalen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne**

Das Bundesgesetz über den internationalen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) sowie die entsprechende Verordnung (ALBAV) stellen in der Schweiz die rechtlichen Grundlagen für den Austausch von länderbezogenen Berichten multinationaler Konzerne dar und sind im Dezember 2017 in Kraft getreten.

Das ALBAG verpflichtet die in der Schweiz domizilierten Konzernobergesellschaften zur Einreichung von länderbezogenen Berichten an die ESTV, sofern die Konzerne einen konsolidierten Umsatz von über CHF 900 Mio.<sup>34</sup> verbuchen. Von der Einführung weitergehender Dokumentationspflichten im Bereich der Verrechnungspreise, wie dies teilweise in anderen Staaten bereits heute Standard ist, wurde abgesehen.<sup>35</sup> Ab dem Jahr 2018 sind die Berichte obligatorisch einzureichen; im Jahr 2020 erfolgt dann erstmals ein internationaler Austausch.

#### **5 Ausweitung des AIA**

Die Schweiz weitet die Anwendung des AIA um 41 Staaten auf neu 79 Staaten aus. Darunter befinden sich auch Staaten wie Russland, China oder Saudiarabien. Ab dem Jahr 2019 sollen mit den neu hinzugekommenen Staaten erste Informationen basierend auf Daten des Jahres 2018 ausgetauscht werden. Vor dem ersten Datenaustausch mit diesen Ländern soll der Bundesrat einen Lagebericht erstellen. Im Rahmen dessen soll geprüft werden, ob die betreffenden Staaten die Anforderungen des Standards, v. a. an die Vertraulichkeit und Datensicherheit tatsächlich erfüllen. Zudem wurde im Ständerat eine Motion angenommen, dass der konkrete individuelle Rechtsschutz dahingehend verbessert werden soll, dass bei Glaubhaftmachung

der Verletzung wesentlicher Rechtsgüter kein Informationsaustausch im Einzelfall erfolgen darf. Der Bundesrat beantragt jedoch die Ablehnung dieser Motion.

## **B**

# Entwicklungen bilateraler Staatsverträge

#### **1 Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zum Flughafen Basel-Mülhausen**

Die Schweiz und Frankreich haben am 23. März 2017 in Paris ein Abkommen über das Steuerregime am Flughafen Basel-Mülhausen (EuroAirport) unterzeichnet und damit den langandauernden Steuerstreit beigelegt. Das Abkommen ist per 1. Januar 2018 in Kraft getreten. Es sieht unter anderem vor, dass im Schweizer Sektor des EuroAirports die Schweizer Mehrwertsteuer zur Anwendung gelangt. Die Unternehmenssteuereinnahmen werden zwischen der Schweiz und Frankreich aufgeteilt. Auf Unternehmen im Schweizer Sektor werden die französische Gewinnsteuer (impôt sur les sociétés) und die Schweizer Kapitalsteuer angewendet. Weitere bisher angewendete französische Neben- und Lokalsteuern fallen weg, da das Schweizer Regime der Kapitalsteuer als gleichwertig erachtet wird. Zudem ist vorgesehen, zukünftig die französische Flugaufsichtsbehörde für ihren Aufwand im Schweizer Sektor zu entschädigen.

Mit den neuen Regelungen bleibt die globale Steuerbelastung der Unternehmen mehr oder weniger unverändert.

#### **2 Neues Grenzgängerabkommen mit Italien**

Am 22. Dezember 2015 wurde ein Entwurf eines neuen Grenzgängerabkommens paraphiert, das so bald als möglich unterzeichnet werden soll. Nach Inkrafttreten wird das neue Abkommen die Verein-

<sup>34</sup> Art. 3 ALBAV.

<sup>35</sup> Allerdings können multinationale Konzerne aufgrund der im Ausland ggf. bereits revidierten Vorschriften durchaus verpflichtet sein, entsprechende Verrechnungspreisdokumentationen zu erstellen. Hierzu gehört auch die Bereitstellung eines sogenannten Master-Files zu den allgemeinen im Konzern geltenden Verrechnungspreisrichtlinien sowie eines sogenannten Local-Files zu den tatsächlich im jeweiligen Land angewandten Verrechnungspreisen.

barung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden von 1974<sup>36</sup> ersetzen. Ausserdem sollen Gespräche über die Revision einzelner Punkte des DBA zwischen der Schweiz und Italien aufgenommen werden. Das Grenzgängerabkommen beinhaltet im Wesentlichen folgende Punkte:

- es beruht auf Reziprozität;
- es definiert die Grenzgängergebiete (in der Schweiz: die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis; in Italien: die Regionen Lombardei, Piemont, Aostatal und die Autonome Provinz Bozen);
- das Abkommen findet Anwendung auf Grenzgänger, deren Wohngemeinde nicht mehr als 20 km entfernt von der Grenze liegt und die grundsätzlich jeden Tag in ihren Ansässigkeitsstaat zurückkehren;
- der Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, wird das Lohneinkommen bis zu einem Anteil von 70 % der ordentlichen Einkommenssteuer unterwerfen. Der Ansässigkeitsstaat wird sodann seine Einkommenssteuern erheben und dabei die ausländische Steuer anrechnen;
- es findet ein elektronischer Informationsaustausch über das Lohneinkommen der Grenzgänger statt;
- das Abkommen wird alle fünf Jahre überprüft.

Es wird erwartet, dass das Abkommen von Italien nicht vor den nächsten Wahlen 2018 unterzeichnet werden wird. In diesem Fall würde das Abkommen wahrscheinlich per 1. Januar 2019 in Kraft treten.

## c

# Entwicklungen multilateraler Abkommen

## 1 BEPS-Übereinkommen

Die Schweiz hat am 7. Juni 2017 in Paris zusammen mit knapp 70 weiteren Staaten und Territorien das multilaterale Instrument zur Umsetzung von Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnsteuerverkürzung und Gewinnverlagerung unterzeichnet (MLI). Damit kann die Schweiz bestehende DBA effizient an die im Rahmen der Massnahmen gegen Gewinn-

steuerverkürzung und Gewinnverlagerung, dem sogenannten Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projekt, vereinbarten Mindeststandards anpassen.

### a) Inhalt des MLI

Das MLI enthält die nachfolgend dargelegten Massnahmen, wobei für die Staaten diverse Wahlrechte bestehen und nicht sämtliche Massnahmen zwingend umzusetzen sind. Die Ausführungen betreffend die Schweiz beziehen sich auf den Stand zu Beginn des Vernehmlassungsverfahrens vom 20. Dezember 2017:

- **Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen:** Mittels dieser Bestimmungen soll die Besteuerung transparenter Gesellschaften und Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit sichergestellt und gleichzeitig deren Doppelbesteuerung vermieden werden. Diese Bestimmungen gehören nicht zum Mindestinhalt des MLI.  
*Haltung Schweiz:* Keine Übernahme. Die Schweiz wird jedoch zukünftig Erträge oder Vermögen, welche nach den DBA Bestimmungen von der Steuer grundsätzlich befreit werden, nur noch dann von der Steuer befreien, wenn sie im anderen Staat besteuert wurden. Dadurch leistet die Schweiz einen Beitrag zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch (doppelte Nichtbesteuerung).
- **Verhinderung von Abkommensmissbrauch:** Die unterzeichnenden Staaten verpflichten sich, eine Doppelbesteuerung auf Einkommen und Kapital zu beseitigen ohne dabei Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder zur reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung und -umgehung zu schaffen. Insbesondere soll Abkommensmissbrauch verhindert werden, indem Vorteile aus der Nutzung eines DBA nicht gewährt werden, falls der Erhalt dieser Vorteile der Hauptgrund für eine Gestaltung oder Transaktion war und deren Gewährung nicht dem Sinn und Zweck des DBA entsprechen würde (Hauptzwecktest-Regel). Daneben werden weitere Massnahmen, zum Beispiel zur Verhinderung von Missbrauch bei Transaktionen im Zusammenhang mit der Übertragung von Dividenden oder zur Vermeidung von Missbrauch durch die Nutzung von passiven Betriebsstätten in Niedrigsteuermässigkeiten, vorgeschlagen.

<sup>36</sup> SR 0.642.045.43.

*Haltung Schweiz:* Übernahme des erweiter-ten Abkommenszwecks in der Präambel so-wie Übernahme der Hauptzwecktest-Regel, da diese Massnahmen obligatorischer Min-destinhalt des MLI sind. Keine Aufnahme weiterer Missbrauchsbestimmungen.

- **Verhinderung künstlicher Umgehung des Betriebsstättenstatus:** Mittels diesen Bestimmungen soll verhindert werden, dass Gesellschaften ihr Geschäftsmodell in den jeweiligen Staaten so gestalten, dass eine in einem Vertragsstaat vorhandene Betriebs-stätte aufgrund von Ausnahmen oder fehlen-den Definitionen in den DBA nicht besteuert wird.

*Haltung Schweiz:* Keine Übernahme, da nicht Mindestinhalt des MLI.

- **Verbesserung der Streitbeilegungsme-  
chanismen zwischen DBA-Staaten:** Die-  
se Bestimmungen sollen den Streitbeile-  
gungsmechanismus verbessern, indem sie  
der steuerpflichtigen Person die Möglich-  
keit geben, sich gegen eine Besteuerung zur  
Wehr zu setzen, welche aus ihrer Sicht gegen  
das anwendbare DBA verstösst. Sie ermög-  
licht es, den Fall bei einer zuständigen Be-  
hörde der Abkommensstaaten innerhalb von  
drei Jahren vorzubringen. Die Behörden ver-  
pflichten sich, sich zu bemühen, eine Ein-  
igung untereinander zu erzielen und die Be-  
stimmungen des DBA gemeinsam zu inter-  
pretieren. Ausserdem enthält dieser Teil die  
Verpflichtung der Staaten, eine Gegenber-  
ichtigung bei Verrechnungspreisanpassun-  
gen zu ermöglichen bzw. bei Verrechnungs-  
preisanpassungen Zugang zum Verständi-  
gungsverfahren zu gewährleisten und die  
im Verständigungsverfahren erarbeitete Lö-  
sung zu implementieren.

*Haltung Schweiz:* Übernahme der Massnah-  
men, da Mindeststandard des MLI und von  
der Schweiz in diversen DBA ohnehin bereits  
umgesetzt.

- **Einführung eines Schiedsverfahrens:**  
Die Vertragsstaaten können sich dafür ent-  
scheiden, ein für die Vertragsstaaten obliga-  
torisch verbindliches Schiedsverfahren ein-  
zuführen, welches bei Abkommensstreitig-  
keiten zum Tragen kommt. Dieses Verfahren  
kann jedoch nur dann zur Anwendung ge-  
bracht werden, wenn sich beide DBA-Staa-  
ten für ein verbindliches Schiedsverfahren  
ausgesprochen haben.

*Haltung Schweiz:* Übernahme der Massnah-  
me durch die Schweiz.

## b) Umsetzung durch die Schweiz

Die Vernehmlassung zum MLI wurde am 20. De-  
zember 2017 eröffnet und wird nun das ordentliche  
Genehmigungsverfahren durchlaufen. Das Inkraft-  
treten des vom Bundesrat nun unterzeichneten  
MLI inkl. der darin angebrachten Vorbehalte ist auf  
die zweite Hälfte des Jahres 2019 vorgesehen, mit  
frühestem Wirksamwerden im Jahr 2020.

Das MLI ist nach Ansicht der Schweiz grundsätzlich  
selbständig wirksam und parallel zu den DBA an-  
wendbar. Zur Erhöhung der Rechtsicherheit und  
Übersichtlichkeit hat sich die Schweiz jedoch ent-  
schieden, die durch das MLI erforderlichen Ände-  
rungen in den betroffenen DBA nachzuführen und  
diese somit anzupassen.

Die Schweiz hat sich bereit erklärt, «ihr MLI»  
mit folgenden Staaten umzusetzen: Argentinien,  
Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litau-  
en, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Süd-  
afrika, Tschechien und der Türkei. Diese Staaten  
sind mit der «Massnahmenauswahl» der Schweiz  
einverstanden und haben in Aussicht gestellt, sich  
mit der Schweiz über die Formulierung der nötigen  
Anpassungen der DBA zu einigen. Als alternative  
Vorgehensweise besteht die Möglichkeit, DBA di-  
rekt auf dem bilateralen Weg anzupassen und die  
MLI Massnahmen so umzusetzen, ohne dass sich  
die beiden Staaten eines MLI bedienen. Diese  
Vorgehensweise wurde mit Grossbritannien ge-  
wählt, wo am 30. November 2017 ein Änderungs-  
protokoll zum DBA unterzeichnet wurde.

## c) Fazit

Da die Schweiz im Moment nur 14 von insgesamt  
über 90 DBA mittels MLI anzupassen beabsichtigt  
und beim MLI mit wenigen Ausnahmen nur den Min-  
destinhalt übernommen hat, sind die unmittelbaren  
Auswirkungen des MLI auf Personen mit Sitz/Wohn-  
sitz in der Schweiz eher begrenzt. Wie aber die An-  
passung des DBA mit Grossbritannien zeigt, ist da-  
von auszugehen, dass die Schweiz in Zukunft weite-  
re DBA auf dem bilateralen Weg an die Bestimmun-  
gen des MLI anpassen wird, weshalb die Entwicklung  
der relevanten DBA im Auge zu behalten sind.

International tätige Unternehmen, welche DBA  
nutzen, sollten sicherstellen, dass ihre Gesell-  
schaften vor Ort jeweils über die notwendige Sub-  
stanz verfügen und diese Substanz mit der erziel-  
ten Wertschöpfung übereinstimmt. Dadurch wird  
die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der DBA  
sichergestellt. Die Massnahmen zu hybriden Ge-

staltungen und zur künstlichen Umgehung von Betriebsstätten werden zwar von der Schweiz nicht übernommen, sie können aber für multinationale Unternehmen trotzdem relevant sein, werden sie doch zum Beispiel von der EU im Rahmen ihrer weiteren Anti-Missbrauchsbestimmungen umgesetzt (ATAD I und II vgl. nachfolgend D 2).

Positiv aus Sicht der steuerpflichtigen Unternehmen und Personen sind die im MLI vorgesehenen Massnahmen zur Streitbeilegung und das optional vorgesehene Schiedsverfahren zu werten.

Nach der nun vorgesehenen Anpassung der DBA, auf bilateralem Weg oder mittels MLI, sowie den bereits vollzogenen Gesetzesänderungen im Bereich des Informationsaustauschs<sup>37</sup>, hat die Schweiz bis auf die Abschaffung der Status-Gesellschaften grundsätzlich den globalen Mindeststandard des BEPS-Projekts umgesetzt.

## D

# Entwicklungen in der EU

## 1 Die Schweiz auf grauer Liste

Die EU-Finanzminister haben am 5. Dezember 2017 die Schweiz zusammen mit anderen Staaten, wie Liechtenstein oder die Türkei, auf eine graue Liste der nicht kooperativen Steuergebiete, die sogenannte Watchlist, gesetzt. Zwar ist die Schweiz damit nicht auf der schwarzen Liste von Drittstaaten, welche die EU in Steuersachen als «nicht kooperativ» betrachtet, aber die EU erhöht damit den Druck auf die Schweiz, ihre Steuergesetze anzupassen. Dabei geht es primär um die Abschaffung der Statusgesellschaften, wie dies im Jahr 2014 in Aussicht gestellt worden war und durch die Unternehmenssteuerreform III bis Ende 2018 hätte vollzogen werden sollen. Von Staaten auf der Watchlist erwartet die EU die Umsetzung der versprochenen Massnahmen bis Ende 2018 (Entwicklungsländer: 2019), was mit Blick auf die Schweiz und den Stand der Steuervorlage 17 unrealistisch ist.

Unmittelbare Auswirkungen sind durch die Aufnahme auf der Watchlist nicht zu erwarten. Allerdings sind Sanktionen einzelner EU-Staaten möglich.

<sup>37</sup> Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG), Steueramtshilfegesetz (StAHilG) und ALBAG.

<sup>38</sup> Ausgenommen davon sind die Bestimmungen zu den sogenannten Reverse-Hybrids, welche spätestens ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden sind. Eine Reverse-Hybrid Gestaltung besteht dann, wenn ein transparentes Unternehmen in einem EU-Staat gegründet oder niedergelassen ist und die Anteile dieses Unternehmens von einem assoziierten, nicht ansässigen Unternehmen gehalten werden, in dessen Ansässigkeitsstaat das Unternehmen als nicht transparent behandelt wird.

## 2 Massnahmen der EU gegen Steuer- vermeidungspraktiken: Ausweitung der Anti-Hybrid-Regeln auf Drittstaaten

Die EU-Staaten vereinbarten am 21. Februar 2017 Anpassungen zu den am 8. August 2016 in Kraft getretenen Anti-Missbrauchsbestimmungen (Anti Tax Avoidance Directive; ATAD I). Diese Bestimmungen sind von den EU-Staaten bis spätestens Ende 2018 ins nationale Recht zu überführen, so dass sie ab 1. Januar 2019 (Wegzugsbesteuerung: ab 1. Januar 2020) angewendet werden können. Zu den bisher vereinbarten Anti-Missbrauchsbestimmungen gehört unter anderem die Einführung von Anti-Hybrid-Regeln innerhalb der EU. Mit der nun verabschiedeten Änderung der Anti-Missbrauchsbestimmungen (ATAD II) werden die geltenden Regeln zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen erweitert und richten sich neu auch gegen hybride Gestaltungen in Steuersystemen von Ländern ausserhalb der EU. Die geänderten Bestimmungen müssen von den EU-Staaten bis zum 1. Januar 2020 umgesetzt werden.<sup>38</sup>

Die ATAD II Bestimmungen finden nur im Falle von nahestehenden Gesellschaften bzw. Betriebsstätten oder im Rahmen einer «strukturierten Gestaltung» Anwendung, nicht jedoch bei unabhängigen Dritten.

Hybride Gestaltungen zeichnen sich dadurch aus, dass der Rechtsträger oder dessen Erträge durch die beteiligten Staaten steuerlich unterschiedlich behandelt werden und dadurch ein steuerlicher Vorteil entsteht. Die Definition der hybriden Gestaltungen wird durch ATAD II erweitert und beinhaltet neu die folgenden hybriden Gestaltungen,

- die zu einem doppelten Abzug führen;
- die zu einem Abzug unter gleichzeitiger Nichtberücksichtigung des Ertrages führen;
- unter Beteiligung einer Betriebsstätte;
- die bei mehr als einer der beteiligten Parteien zu einer Ermässigung der Quellensteuer führen;
- unter Beteiligung eines hybriden Unternehmens in der EU (umgekehrte hybride Gestaltung, Reverse-Hybrids);
- sowie Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit.

Falls derartige hybride Gestaltungen zu steuerlichen Vorteilen führen, sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Zahlungen, Gewinne oder Verluste nicht zu akzeptieren oder als steuerbaren Gewinn aufzurechnen.

Mit dieser Ergänzung liegen die europäischen Anti-Missbrauchsbestimmungen nun vollständig vor, weshalb international tätige Unternehmen spätestens jetzt prüfen sollten, ob die Regeln (v. a. Zinsschranken, Hinzurechnungsbesteuerung und Hybrid-Normen) für sie Nachteile zur Folge haben und deshalb Strukturen oder Verträge allenfalls anzupassen sind.

Neben der Umsetzung dieser Normen haben im Jahr 2017 diverse Staaten zusätzliche Missbrauchsbestimmungen in ihr nationales Steuerrecht aufgenommen. Dabei ist vor allem die Einführung einer sogenannten Lizenzschranke in Deutschland zu erwähnen, die auch auf Schweizer Unternehmen mit Bezug zu Deutschland Auswirkungen haben kann.

### 3 Ausblick

#### a) Offenlegungspflichten für aggressive Steuerplanung

Am 21. Juni 2017 informierte die EU-Kommission über neue Transparenzvorschriften für in der EU ansässige Intermediäre im Bereich der Steuerplanung. Sie folgt dabei einem OECD Vorschlag. Ähnliche Meldepflichten kennen bereits Großbritannien, Irland, Portugal, USA, Kanada, Südafrika und Australien.

Bei Intermediären im Sinne der EU-Vorschriften handelt es sich um sämtliche Gesellschaften oder Personen, die ihren Kunden dabei helfen können, Steueraufwand zu vermeiden oder zu senken. Darunter fallen zum Beispiel Beratungsfirmen, Banken, Steuerberater, Rechtsanwälte oder Buchhalter. Diese Intermediäre sollen dem lokalen Fiskus Meldung erstatten müssen, wenn sie aufgrund des Einsatzes bestimmter grenzüberschreitender Modelle bei ihren Kunden aggressive Steuerplanungsmassnahmen vermuten. Nach dem Vorschlag muss ein Modell gemeldet werden, wenn mindestens eines von mehreren vordefinierten Merkmalen, sogenannte Hallmarks, zutrifft. Derzeit vorgesehene Kriterien sind zum Beispiel:

- grenzüberschreitende Zahlungen an Empfänger in Niedrigsteuerländer;

- Einbezug von Staaten, die Vorschriften gegen die Geldwäscherei nicht oder nur unzureichend umgesetzt haben;
- Modelle, die gewisse Meldepflichten, wie zum Beispiel den AIA, umgehen sollen.

EU-Staaten, in denen Modelle gemeldet werden, sind verpflichtet, diese Informationen vierteljährlich mit den betroffenen Steuerbehörden anderer EU-Staaten auszutauschen. Wenn kein Intermediär bzw. kein in der EU ansässiger Intermediär in die Planung involviert ist, wird der Steuerpflichtige selbst meldepflichtig. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn unternehmensinterne Steuerabteilungen ein Steuerplanungsmodell umsetzen.

Die neuen Vorschriften sollen am 1. Januar 2019 in Kraft treten. Ab dann sind EU-Staaten verpflichtet, alle drei Monate entsprechende Informationen auszutauschen.

#### b) Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage

Weiter plant die EU, die Gewinnermittlung für Unternehmen mit einem konsolidierten Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. zu harmonisieren, indem sie ein einheitliches Regelwerk zur Berechnung der steuerbaren Gewinne innerhalb der gesamten EU schafft. Im Rahmen dieser Harmonisierung ist ebenfalls die Einführung eines erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand (F&E-Aufwand) geplant. Zudem ist die Schaffung eines Freibetrags für Wachstum und Investitionen vorgesehen. Für neues Eigenkapital soll – ähnlich eines fiktiven Abzugs für Zinsen – ein Betrag abgesetzt werden dürfen, der sich aus einem Zinssatz zuzüglich einer Risikoprämie zusammensetzt. Das Inkrafttreten dieser Regelungen ist per 1. Januar 2019 vorgesehen.

Diese harmonisierte Gewinnermittlung soll der erste Schritt zur Einführung einer konsolidierten steuerlichen Gewinnermittlung auf Konzernstufe sein, deren Ergebnis dann mittels einer Formel basierend auf Vermögenswerten, Mitarbeitern und Umsatz auf die einzelnen Gruppenmitglieder aufgeteilt und nach den lokal anwendbaren Steuersätzen besteuert werden soll. Damit käme ein ähnliches Modell zur Anwendung, wie dies heute in der Schweiz im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung der Fall ist. Die konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung ist innerhalb der EU jedoch umstritten und soll frühestens per 1. Januar 2021 in Kraft treten.

### c) Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Ausserdem befasst sich die EU-Kommission mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Langfristig sind die Einführung von neuen Vorschriften zu virtuellen Betriebsstätten sowie neue Verrechnungspreis- und Gewinnzuweisungsregeln geplant. Kurzfristig kann sich die EU-Kommission alternativ Sofortmassnahmen vorstellen, welche v.a. von Frankreich und Deutschland unterstützt werden. Es handelt sich dabei um die Einführung einer Ausgleichssteuer auf Umsätzen von digitalen Unternehmen, die Einführung einer Quellensteuer auf grenzüberschreitenden digitalen Transaktionen und gesammelten (Personen-)Daten sowie die Einführung einer lokalen Abgabe auf grenzüberschreitenden Umsätzen aus Online-Werbung.

### d) Fazit

Die Entwicklungen innerhalb der EU gehen weiter Richtung Transparenz und Verhinderung von Missbrauch, vermehrt auch unter «Inpflichtnahme» Dritter wie Banken oder Berater.

Sollte eine einheitlich konsolidierte Gewinnermittlung eingeführt werden, geht der Trend eher weg vom Drittvergleichsprinzip, massgebend sind dann Faktoren wie Aktiven, Mitarbeiter und Umsatz. Dies zeigt sich auch bei den Ansätzen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

Auch bei den Unternehmen stehen die Themen Compliance und Risikoeinschätzung vermehrt im Fokus. Weiter wurden – auch von den USA – zusätzliche Massnahmen eingeführt, womit besonders tiefe Steuerbelastungen mittels controlled foreign corporation (CFC) Rules «korrigiert» werden. Kompetitive Steuersätze bleiben für Staaten sicherlich nach wie vor ein Standortvorteil, wobei eine allzu tiefe Belastung sich weniger lohnen dürfte als in früheren Jahren.

## E Entwicklungen in den USA

### US-Steuerreform

Am 22. Dezember 2017 hat US-Präsident Donald Trump das Gesetz zur US-Steuerreform, den «Tax Cut and Jobs Act», unterschrieben. Damit wurde die

grösste Reform des US-Steuersystems seit 1986 bereits auf den 1. Januar 2018 wirksam. Die Reform betrifft sowohl natürliche als auch juristische Personen. Zielsetzung der Reform im Bereich der Unternehmenssteuern ist die Steigerung der Attraktivität der USA als Investitionsstandort, gleichzeitig soll die Verlagerung von Erträgen ins Ausland verhindert werden. Die Steuerreform betrifft ausschliesslich die Bundessteuern. Die von den Bundesstaaten zusätzlich erhobene State-Tax fällt unverändert an.

### 1 Einkommenssteuern

Bis auf ein paar wenige Ausnahmen sinken die Einkommenssteuersätze für sämtliche Steuerpflichtige. Der maximale Grenzsteuersatz für natürliche Personen sinkt von 39.6% auf 37%. Zusätzlich werden die pauschalen Abzüge auf dem steuerbaren Einkommen (ähnlich der Sozialabzüge im schweizerischen Steuerrecht) beinahe verdoppelt, gleichzeitig werden allerdings andere individuelle Abzüge (inkl. Abzüge für lokale und gliedstaatliche Steuern) reduziert. Alle individuellen Steuerabzüge sind neu auf Ende 2025 beschränkt, so dass der Kongress spätestens zu diesem Zeitpunkt über deren allfällige Verlängerung entscheiden muss.

### 2 Unternehmenssteuern

Die wichtigste Änderung im Bereich der Unternehmenssteuern betrifft die Umstellung von einer globalen Besteuerung der in den USA ansässigen Unternehmen zu einem territorialen System (allerdings nur mit Blick auf juristische und nicht auf natürliche Personen). Damit übernimmt die USA die vorherrschende internationale Praxis. Da die Gewinne aufgrund des bisher geltenden Systems der globalen Besteuerung häufig in ausländischen Tochtergesellschaften «parkiert» und in den USA deshalb nicht besteuert wurden, müssen diese nun zwingend in Folge der Umstellung auf das Territorialprinzip in der USA versteuert werden. Die Sätze für diese einmalige Nachversteuerung der seit 1986 noch nicht besteuerten Gewinne liegen bei 15.5% (einbehaltene Gewinne, welche in Finanzmittel gehalten werden) bzw. 8% (einbehaltene Gewinne, welche in illiquiden Anlagen gehalten werden). Weiter wurden die folgenden wesentlichen Punkte mit der Steuerreform umgesetzt:

#### a) Senkung des Gewinnsteuersatzes

Der Gewinnsteuersatz auf Bundesebene wird von 35% auf 21% gesenkt.

b) Befreiung ausländischer Beteiligungserträge

Dividendeneinkünfte aus ausländischen Beteiligungen, welche mindestens ein Jahr gehalten wurden und an welchen die US-Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 10% hat, sind künftig steuerfrei. Der Gewinn aus dem Verkauf einer solchen Beteiligung wird jedoch nur bis zur Höhe der kumulierten anteiligen Gewinne dieser Tochtergesellschaft von der Steuer befreit.

c) Zusätzliche Abschreibungen

Es wird eine Einmalabschreibung auf bestimmten bis Ende 2022 angeschafften Wirtschaftsgütern zugelassen. Ab 2023 wird die Zusatzabschreibung jährlich um 20% bis auf null im Jahr 2027 gesenkt.

d) Steuervergünstigungen

Zwar bleibt die steuerliche Förderung von F&E-Aufwand bestehen, dafür werden diverse Abzugsmöglichkeiten eingeschränkt. Neu muss der F&E-Aufwand aktiviert und über eine Zeitdauer von fünf Jahren bzw. ausländische Investitionen sogar über 15 Jahre abgeschrieben werden. Dies gilt für Aufwendungen, welche nach 2021 anfallen bzw. bezahlt werden.

e) Mindestbesteuerung und Verlustvortrag

Neu wird die Anrechnung der Verlustvorträge auf maximal 80% des steuerbaren Gewinnes limitiert. Im Gegenzug wird der Verlustvortrag bis auf wenige Ausnahmen zeitlich unbegrenzt zugelassen.

f) Vorschriften mit dem Ziel einer Mindestbesteuerung

- *Zinsschranke*

Für Unternehmen mit einem Umsatz von über USD 25 Mio. wird der Abzug des Nettoszinsaufwandes ab 2018 bis 2021 auf maximal 30% des Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) bzw. ab 2022 auf 30% des Gewinns vor Zinsen und Steuern

(EBIT) beschränkt. Nicht zum Abzug zugelassene Zinsen können zeitlich ohne Beschränkung vorgetragen werden. Die Zinsschranke betrifft sowohl Zinszahlungen an nahestehende als auch an unabhängige Gesellschaften.

- *Einschränkung grenzüberschreitender Betriebsausgaben: «Base erosion anti-abuse tax» (BEAT)*

Unternehmen mit durchschnittlichen Bruttoeinnahmen von mindestens USD 500 Mio. und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen (Zinsen, Lizenzzahlungen, Abschreibungen auf übernommenen Sachanlagen, Management Fees etc.) aus Transaktionen mit nahestehenden ausländischen Gesellschaften von mindestens 3% (2% im Falle von Banken und gewissen Wertschriftenhändlern) unterliegen neu einer Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen.

Der zu Kontrollzwecken angesetzte Gewinn («modified taxable income») eines solchen Unternehmens bestimmt sich durch den ausgewiesenen steuerbaren Gewinn, zuzüglich der vorgenommenen erfolgswirksamen Zahlungen («base erosion payments») an solche nahestehende Gesellschaften<sup>39</sup>. Die US-Steuer auf diesem «modified taxable income» darf mit Ausnahme von gewissen Steuererleichterungen (sog. «tax credits») durch Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften nicht unter 10% (in 2018 5%, ab 2019 bis 2025 10%, ab 2026 12.5%) fallen. Falls die US-Steuer unter diesen Wert fällt, wird sie durch BEAT auf diesen Wert erhöht. Für Banken gelten um 1% höhere Steuersätze.

- *Besteuerung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern*

Die Hinzurechnungsbesteuerung für eine durch ein US-Unternehmen zu mindestens 10% gehaltene ausländische Konzerngesellschaft (controlled foreign company; CFC) wird ausgeweitet auf bestimmte Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern («global intangible low-taxed income»; GILTI). Im

<sup>39</sup> Warentransaktionen sowie bestimmte Derivatgeschäfte und Zahlungen für Dienstleistungen ohne Gewinnzuschlag («service cost method») werden von BEAT grundsätzlich nicht erfasst. Zahlungen für konzerninterne Versicherungsleistungen werden jedoch explizit als «base erosion payments» erfasst.



Prinzip handelt es sich bei GILTI um den Netto-Ertrag der CFC, welcher die ordentliche Rendite aus materiellen Vermögenswerten übersteigt. Falls im Ausland keine Steuer auf den konsolidierten GILTI Gewinnen bezahlt wird, sind diese GILTI Gewinne mit 10.5% (ab 2026: 13.125%) anteilig zu der Beteiligungshöhe an den ausländischen Konzerngesellschaften durch das US-Unternehmen zu versteuern.

Für GILTI Gewinne, welche im Ausland besteuert wurden, wird eine Doppelbesteuerungsentlastung von 80% gewährt. Das bedeutet, dass GILTI Gewinne im Ausland mit mindestens 13.125% (ab 2026: 16.406%) besteuert werden müssen, damit keine zusätzlichen Steuern in den USA anfallen.

Als «Gegenstück» zu dieser Hinzurechnungsbesteuerung bzw. als Anreiz immaterielle Vermögenswerte durch US-Unternehmen zu halten, ist die Einführung eines Steuerprivilegs, ähnlich einer weit gefassten Patentbox für Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter durch US-Unternehmen im Ausland («foreign derived intangible income»; FDII), vorgesehen. Das Einkommen muss aus Dienstleistungs-, Lizenz- oder Verkaufserlösen eines US-Unternehmens an unabhängige Dritte im Ausland stammen (Berechnung analog GILTI). Einkünfte aus Transaktionen mit verbundenen Unternehmen werden nur erfasst, wenn das Wirtschaftsgut vom verbundenen Unternehmen am Markt abgesetzt bzw. verwertet wird. Für dieses Einkommen gilt ein effektiver Steuersatz von 13.125% (ab 2026: 16.406%).

#### – *Anti-Hybrid Massnahmen*

Verschiedene Massnahmen sollen verhindern, dass ein US-Unternehmen Aufwendungen im Zusammenhang mit Zins- bzw. Lizenzzahlungen oder eine Steuerbefreiung ausländischer Dividenden erträge geltend macht, welche bei der nahestehenden Gegenpartei nicht als Einkommen besteuert werden.

Es ist nachvollziehbar, dass die USA die Unternehmenssteuern auf ein international konkurrenzfähiges Niveau senkt. Der Wechsel von einer Globalbesteuerung zu einem territorialen Steuersystem mit Freistellung der ausländischen Beteiligungserträge ist eine Annäherung an die Steuersysteme der

meisten OECD-Staaten. Durch die Ausweitung der CFC-Regeln sowie die Beibehaltung bereits bestehender Gewinnhinzurechnungsregeln handelt es sich jedoch weiterhin nicht um ein rein territoriales Steuersystem.

Die Schweiz bleibt mit ihren eher tiefen Steuersätzen für US-Unternehmen attraktiv, beträgt doch der aus Bundes- und Staatssteuer kombinierte Steuersatz in den USA auch nach der US-Steuerreform im Durchschnitt weiterhin ca. 26%. Zudem sind im Zuge der Steuervorlage 17 in den meisten Kantonen erhebliche Steuersatzsenkungen bei der Unternehmenssteuer geplant.

Aus Sicht eines Schweizer Unternehmens sind jedoch die folgenden Punkte zu beachten:

Da die Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen in die USA mindestens 5% beträgt und diese Steuer in den USA aufgrund der Steuerbefreiung ausländischer Dividenden nicht mehr angerechnet werden kann, handelt es sich nun um eine endgültige Belastung. Dies macht Dividendenzahlungen aus der Schweiz an eine US-Muttergesellschaft unattraktiver. Bei einem Vergleich zwischen der CH- und US-Steuerbelastung sind diese 5% faktisch zum Schweizer Steuersatz dazu zu zählen.

Die Ausweitung der CFC-Regeln (GILTI) führt quasi zu einer Mindestbesteuerung ausländischer Konzerngesellschaften, welche nur wenige Sachanlagen bzw. viel immaterielle Vermögenswerte halten. Für US-Konzerngesellschaften in der Schweiz werden die im Rahmen der Steuervorlage 17 geplante Patent-Box ebenso wie besonders tiefe ordentliche Steuersätze daher eher geringe steuerliche Vorteile bringen.

Die neu eingeführte präferenzielle Besteuerung von Erträgen aus immateriellen Vermögenswerten, die Besteuerung des GILTI Einkommens sowie BEAT stehen ebenso wenig im Einklang mit den Grundsätzen der OECD wie die von den USA nun eingeführte Patent-Box. BEAT benachteiligt ausserdem Dienstleistungen, welche von einer ausländischen Konzerngesellschaft erbracht werden und kann im Extremfall zu einer Besteuerung solcher Dienstleistungen mit zusätzlichen 10% führen. Die im Rahmen des GILTI Einkommens definierten CFC-Regeln gehen zudem weit über die von der OECD empfohlenen CFC-Regeln hinaus. Es wird interessant sein zu sehen, ob und wie die OECD und die EU auf diese Benachteiligung ausländischer Unternehmen reagieren werden.