

in der Vergleichbarkeit einzuengen ist. Im bisherigen § 1 AStG gab es allerdings bislang keinen Hinweis darauf, wie diese Einengung vorzunehmen ist. Nunmehr wird geregelt, dass, falls die Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine Einengung bieten, die Interquartilmethode anzuwenden ist. Liegt der vom Steuerpflichtigen verwendete Verrechnungspreis außerhalb der (ganzen oder eingengten) Bandbreite, erfolgt eine Korrektur auf den Median, es sei denn, der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Anpassungen in Bezug zu Funktionsverlagerungen im neuen § 1 Abs. 3b AStG

Die Regelungen zu Funktionsverlagerungen wurden gestrafft und in dem neuen § 1 Abs. 3b AStG zusammengefasst. Dabei wird die Definition des Transferpakets wieder gesetzlich eingeführt. Können für die Verlagerung der Funktion als Ganzes keine Vergleichsdaten festgestellt werden, ist der Einigungsbereich auf Grundlage des Transferpakets zu bestimmen. Positiv hervorzuheben ist, dass auch weiterhin eine Escape-Klausel enthalten ist, so dass unter bestimmten Voraussetzungen in Fällen des Outsourcings von der Bestimmung des Einigungsbereichs anhand des Transferpakets abgesehen werden kann. Eine Verschärfung ist nun allerdings dadurch gegeben, dass es für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung ausreicht, dass neben den Chancen und Risiken Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile verlagert werden; laut aktuellem Wortlaut müssen dafür neben den Chancen und Risiken Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile verlagert werden.

Implementierung des DEMPE-Konzepts im neuen § 1 Abs. 3c AStG

Neu sind nun Regelungen zu immateriellen Werten in § 1 Abs. 3c AStG implementiert worden. Dabei werden immaterielle Werte erstmalig im Verrechnungspreiskontext gesetzlich definiert. Ebenfalls wird nun das DEMPE-Konzept (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) aus dem BEPS-Aktionsplan der OECD gesetzlich in Deutschland verankert. Ausübung und Kontrolle der Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder der Verwertung des immateriellen Werts müssen fremdüblich vergütet werden. Eigentum oder Inhaberschaft an einem immateriellen Wert dienen dabei nur als Ausgangsbasis für die Bestimmung der fremdüblichen Vergütung; sie allein begründen laut Gesetzesbegründung noch keinen Anspruch auf Erträge. Im Rahmen des DEMPE-Konzepts ist daher eine eigenständige Funktions- und Risikoanalyse notwendig. Die bloße Finanzierungsfunktion bei der Entwicklung oder der Erschaffung, dem Erhalt oder dem Schutz eines immateriellen Werts berechtigt nicht zu einem Anteil des Ertrags aus der Nutzung des immateriellen Werts. Hierfür soll nur eine Vergütung der reinen Finanzierungsfunktion angemessen sein.

Änderungen zu Preisanpassungsklauseln im neuen § 1a AStG

Ebenfalls aus den Referentenentwürfen des ATAD-UmsG (Dezember 2019 und März 2020) übernommen

wurden die Regelungen zu Preisanpassungsklauseln. Sie finden sich nun im neuen § 1a AStG (und nicht wie im ATADUmsG in § 1b AStG; dies deshalb, weil die vorgesehene Änderungen zu Finanztransaktionen nicht übernommen wurden). Der bisherige Zeitraum für mögliche Preisanpassungen aufgrund erheblicher Abweichungen wird von zehn auf sieben Jahre verkürzt.

Vorabverständigungsverfahren in § 89a AO

Auch enthalten ist die bereits ähnlich in Referentenentwürfen des ATADUmsG (Dezember 2019 und März 2020) vorgesehene Einführung einer nationalen Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren in § 89a AO. Dies kann nur für die steuerliche Beurteilung zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichter Sachverhalte für einen Geltungszeitraum, der in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll, beantragt werden. Eine Rückwirkung ist gemäß Abs. 6 auf Vorjahre aber auf Antrag grundsätzlich möglich. Ebenfalls werden explizit die Voraussetzungen genannt.

Umsetzung

Gemäß AbzStEntModG wird nun in § 21 Abs. 25 AStG geregelt, dass die neuen §§ 1 und 1a erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden sind.

Prof. Dr. Axel Nientimp, StB/FBISr und Anna-Lena Scherer, beide WTS, Düsseldorf

Ausländische Rechtsentwicklungen

Schweiz: Vorgesehene Reform zur Quellensteuerbefreiung von Zinsen

Der Schweizer Bundesrat will den Standort Schweiz für den Fremdkapitalmarkt und für Konzernfinanzierungsaktivitäten aller Branchen stärken. Hierzu hat er am 14.4.2021 die Botschaft zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Stärkung des Fremdkapitalmarkts) verabschiedet. Gleichzeitig eröffnet er die Vernehmlassung zur Ausdehnung des Meldeverfahrens für Quellensteuern auf Dividenden im Konzern.

Aktuell unterliegen Zinsen auf von Schweizer Gesellschaften direkt ausgegebenen Obligationen einer Quellensteuer von 35 % (Verrechnungssteuer). Für internationale Investoren sind solche Obligationen kaum attraktiv, weil sie nur 65 % des Zinses sofort ausbezahlt erhalten und nur auf Basis eines entsprechenden DBA die weiteren 35 % von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zurückfordern können. Vor diesem Hintergrund geben Schweizer Kapitalgesellschaften ihre Obligationen idR über im Ausland ansässige Tochtergesellschaften (Finanzgesellschaften) aus, mit einer Garantie der Schweizer Muttergesellschaft. Die so aufgenommenen Mittel werden meist direkt an ausländische Tochtergesellschaften weitergegeben, da sie nur in beschränktem Umfang an Schweizer Konzerngesellschaften weitergegeben werden dürfen, um keine Verrechnungssteuer auszulösen. Die restriktive Praxis zur schädlichen Mittelverwendung von mittels Downstream-Garantie einer Schweizer Muttergesellschaft

besicherter Auslandsanleihen wurde zwar mit Praxismitteilung der ESTV vom Februar 2019 gelockert, jedoch bestand weiterhin die Forderung der Wirtschaft, die Verrechnungssteuer auf inländischen Obligationen zu beseitigen. Der Reformvorschlag vom April 2020 sah die Umstellung auf ein Zahlstellenprinzip mit Befreiung von ausländischen Darlehensgebern und inländischen juristischen Personen vor, wurde jedoch im Vernehmlassungsverfahren angesichts des hohen administrativen Aufwands verworfen.

Die nun geplante Reform sieht vor, die Verrechnungssteuer auf inländischen Zinsen ersatzlos abzuschaffen. Hiervon ausgenommen sind die Zinsen auf Kundenguthaben inländischer natürlicher Personen (grds. Zinsen auf Schweizer Bankkonti von natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz). Die Reform soll dazu führen, dass die bisher im Ausland getätigte Ausgabe von Obligationen künftig vermehrt aus der Schweiz heraus erfolgen würde. Dadurch könnte der Schweizer Fremdkapitalmarkt gestärkt werden. Die Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Zinsen würde zudem einen Anreiz setzen, auch konzerninterne Finanzierungsaktivitäten vermehrt in der Schweiz durchzuführen und wertschöpfende Tätigkeiten anzuziehen. In dem Zusammenhang möchte der Bundesrat auch die Umsatzabgabe (von 0,15 %) auf inländischen Obligationen aufheben. Damit würde es attraktiver werden, inländische Obligationen über einen inländischen Effektenhändler zu erwerben.

Daneben soll die bisherige Praxis zur Erhebung der Verrechnungssteuer auf Ersatzzahlungen auf Erträgen aus Beteiligungsrecht, Kundenguthabenzins und Zinsen, Gewinnanteilen und sonstigen Erträgen aus kollektiven Kapitalanlagen gesetzlich geregelt werden. Dies ist insbesondere im Bereich von Securities Lending und Cum-Ex-Transaktionen relevant, bei denen es bereits nach bisheriger Praxis zur Mehrfacherhebung der Verrechnungssteuer kam, nämlich auf der Originalzahlung (35 % auf der Dividende einer Schweizer Kapitalgesellschaft) sowie ebenfalls auf der Ersatzzahlung (als Entschädigung der Leihgeberin für den entgangenen Beteiligungsertrag). Beim Securities Lending stellt die Bank der Leihgeberin 100 % des Beteiligungsertrags der Borgerin in Rechnung. Sie liefert der ESTV auf der Ersatzzahlung allerdings ebenfalls eine 35 %-Verrechnungssteuer ab. Die Leihgeberin selbst erhält damit eine Ersatzzahlung iHv 65 % des originären Beteiligungsertrags gutgeschrieben und hat grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Bei Cum-Ex-Transaktionen soll die Mehrfacherhebung sowie Mehrfachrückerstattung der Verrechnungssteuer – wie schon nach bisheriger Praxis der Fall, nun jedoch auf Basis einer gesetzlichen Grundlage – sicherstellen, dass es nicht bei einer Einfacherhebung zu Mehrfachrückerstattungen kommt (da sowohl Veräußerer als auch Erwerber der Aktien über einen Beleg für die Rückerstattung verfügen können).

Ebenfalls soll die ESTV im Rahmen der Verrechnungssteuerreform direkte Einsicht in das Transaktionsregister (Datensammlung zu Transaktionen mit Derivaten, insbes. der Schweizer Börse SIX) erhalten. Diese Anpassung ist ausserhalb des Verrechnungssteuergesetzes im Finanz-

marktinfrastukturgesetz enthalten. Der Zugang zum Transaktionsregister kann für Transaktionsdaten über Derivatgeschäfte wichtig sein. Diese bereits vorhandenen Daten können für Steuerprüfungen im Bereich der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben (wie der Umsatzabgabe) genutzt werden, um die jeweiligen (Gegen-)Parteien zu identifizieren und die korrekte Abwicklung der Steuern sicherzustellen. Im Bereich des Dividend Strippings sollen damit ungerechtfertigte Rückerstattungen vermieden werden.

Die geplante Verrechnungssteuerreform wird voraussichtlich diesen Herbst vom Parlament beraten. Da mit der Reform auch verschiedene Verordnungsanpassungen nötig werden und um den von der Reform Betroffenen eine angemessene Zeit für die Implementierung zu gewähren, ist vermutlich nicht mit einem Inkrafttreten vor 1.1.2023 zu rechnen.

Im Zuge der Verrechnungssteuerreform wurde auch die Vernehmlassung zum Meldeverfahren für Verrechnungssteuer auf Dividenden im Konzernverhältnis eröffnet. Das Meldeverfahren im Konzern (Mutter-Tochter-Verhältnis) bei der Verrechnungssteuer soll ausgedehnt werden. Es soll – wie in den meisten DBA – neu auch im nationalen Verhältnis ab einer Beteiligung von 10 % (bisher: 20 %) von Kapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden können. Neben dem nationalen Verhältnis gälte dies auch im internationalen Kontext, wenn das anwendbare DBA keine Quote für qualifizierte Beteiligungen enthält. Auch das Bewilligungsverfahren für das internationale Meldeverfahren soll administrativ vereinfacht werden (Bewilligungen der ESTV auf Antrag mit Formular 823/B/C sollen neu 5 Jahre [bisher: 3 Jahre] gelten, sofern keine relevanten Änderungen des Sachverhalts eingetreten sind). Die Änderungen würden zu administrativen Erleichterungen für Unternehmen und ESTV führen. (Noch) nicht vorgesehen ist die (grds. klarstellende) Ausdehnung des Meldeverfahrens auf geldwerte Leistungen zwischen Konzerngesellschaften, die wegen der in der Schweiz geltenden Direktbegünstigungstheorie große praktische Relevanz hat: Bei geldwerten Leistungen zwischen Schweizer Schwestergesellschaften muss grundsätzlich 35 % Verrechnungssteuer (zzgl. 5 % Verzugszins p. a.) abgeführt und zurückgefordert werden; im internationalen Verhältnis verbleibt aufgrund der Direktbegünstigungstheorie selbst in DBA-Fällen eine definitive Sockelbelastung von 15 % bei der ausländischen Schwestergesellschaft, wobei nach aktueller Praxis keine Reduktion an der Quelle möglich ist. Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 14.7.2021.

Es bleibt zu hoffen, dass die seit langem zur Stärkung des Schweizer Fremdkapitalmarktes geforderte Verrechnungssteuerreform mit dem jetzigen Vorschlag zeitnah vom Parlament verabschiedet wird und umgesetzt werden kann. Ebenso sollte die Ausdehnung der Meldung statt Erhebung der Dividendenquellensteuer als rein administrative Erleichterung (bei gleichem Steueraufkommen) zur Attraktivität des Schweizer Steuerstandorts beitragen und ist daher zu begrüßen.

Susanne Schreiber, dipl. Steuerexpertin, RAin, StBin, Partner, und Cyrill Diefenbacher, dipl. Steuerexperte, M.A. HSG in Law, Senior Associate, beide Bär & Karrer AG, Zürich