

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

## Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

### Aufsätze

- Der sachliche Anwendungsbereich von DBA in einer Welt nach BEPS: Art. 2 OECD-MA (Unter das Abkommen fallende Steuern) und die Einführung neuer Steuern** von Prof. Dr. Roland Ismer/Christoph Jescheck, LL.M. 501
- Die Lösung von Qualifikationskonflikten im UN-Musterabkommen** von Jörn Keilhoff/Franziska Sixdorf 509
- § 4j EStG-E – das neue Abzugsverbot für Lizenzaufwendungen** von Dr. Matthias Geurts/Guido Staccioli 514
- Hinzurechnungsbesteuerung: Overkill durch Kodifizierung einer allgemeinen gewerbsteuerlichen Erfassung?** von Thomas Kollruss 522

### Praxisforum

- Praxisrelevante Revisionsfragen zum Urteil des FG Münster zur Fremdüblichkeit von Darlehenszinsen** von Dr. Oliver Busch/Dr. Michele Weynandt/Silas Röckle 531

### Rechtsprechung

- EuGH-Vorlage: Beihilfecharakter der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG (BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 – Anm. Dr. Arne Schnitger)** 536
- 5 % Schachtelstrafe auch unter DBA-Frankreich** (FG München v. 13.3.2017 – 7 K 59/14) 543

### Verwaltungsanweisungen

- Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen (LfSt Bayern v. 27.1.2017)** 545
- Zeitliche Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG, der Betriebsstättengewinn-aufteilungsverordnung und den Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstätten-gewinnaufteilung; Darstellung entsprechend Tz. 3 und 4 der VWG BsGa (OFD Frankfurt v. 18.4.2017)** 548
- Öffentliche Einrichtungen iSd Art. 14 Abs. 3 S. 2 DBA-Frankreich idF des Art. X des Zusatzabkommens v. 31.3.2015 (SenFin Berlin v. 19.12.2016)** 548

ISTr-Jahrestagung  
9./10. November 2017  
Berlin

von ihnen geschlossenen Verträgen immer auf die Zivilgesetze und bestreiten, dass sie den Vertrag nur zum Zwecke der Steuerumgehung bzw. Steuerhinterziehung abgeschlossen haben. In solchen Fällen konnte die Finanzbehörde dagegen gesetzlich nicht vorgehen. Die letzten Änderungen zielen auch auf die Lösung dieses Problems. Nach Art. 23.1.6-1 SteuerGB kann nun die Finanzbehörde im Falle der Aufdeckung eines sog. *Steuerhinterziehungsschemas* im Rahmen einer Außensteuerprüfung, dessen Hauptziel die Erlangung eines *Steuerprivilegs* ist, die Steuern und Zinsen nach tatsächlichem Wirtschaftserfolg des Unternehmers berechnen, sowie die Finanzsanktionen und Ordnungsstrafen bestimmen. Die Begriffe „Steuerprivileg“, „Steuerhinterziehungsschema“ und „der tatsächliche Wirtschaftserfolg“ sind im Art. 13.2.69 bis 13.2.71 SteuerGB definiert. Steuerhinterziehungsschema ist gemäß Art. 13.2.70 SteuerGB ein Rechtsgeschäft bzw. eine Operation, das bzw. die zum Zwecke der Steuerhinterziehung geschlossen bzw. durchgeführt worden ist. Hat also der Steuerzahler bei einem Geschäft das Ziel der Steuerhinterziehung, stellt dieses Geschäft ein Steuerhinterziehungsschema dar. Es besteht im SteuerGB zwar ein Widerspruch: Nämlich muss nach Art. 13.2.70 SteuerGB die Steuerhinterziehung ein „einfaches“ Ziel sein, nach Art. 23.2.6-1 jedoch ein Hauptziel. Nach der zweiten Norm wird also ein Steuerhinterziehungsschema erst dann angenommen, wenn die Steuerhinterziehung nicht eins der Ziele, sondern genau das Hauptziel des Steuerzahlers ist. Es ist voraussehbar, dass diese ins Gesetz neueingefügte Norm in der Zukunft zu einer ernsthaften Auseinandersetzung zwischen Finanzbehörden und Steuerzahler führen wird. Nämlich werden Finanzbehörden immer wieder versuchen, das Ziel des Geschäftes in einer Steuerhinterziehung zu sehen, hingegen werden Steuerzahler behaupten, mit dem Geschäft andere Ziele verfolgt zu haben. Am Ende werden darüber die Gerichte entscheiden. UE ist jedoch der ersten Norm mit einem „einfachen Ziel“ Vorzug zu geben, weil es in meisten Fällen der Finanzbehörde nicht gelingen wird, das Hauptziel des Steuerzahlers nachzuweisen. Nichtsdestotrotz verlangt Art. 3.11 SteuerGB die Auslegung der im Gesetz vorhandenen Widersprüche zugunsten der Steuerzahler, weswegen eher der Hauptziel-Gedanke angewendet wird.

#### 9.4 Anwendung der Verrechnungspreise

Zur Unterbindung der Kostensteigerung durch künstliche Maßnahmen (Verrechnungspreise) wurden in das SteuerGB neue Art. 13.2.65, 14-1, 16.1.4-1 und 57.4 eingefügt, Art. 16.1.4 wurde geändert. Diese Änderung hat zum Ziel, die Erbringung der Leistungen, die von miteinander verbundenen Personen (Unternehmen und ihre Niederlassungen, Konzernunternehmen usw.) gegenseitig erbracht werden und deren Gesamtwert mehr als 500.000 Manat betragen, gemäß dem Marktpreis sicherzustellen und das künstliche Senken des zu versteuernden Gewinns zu verhindern.

#### 9.5 Steueramnestie

Das Gesetz über die „Regulierung der bis zum 1.1. 2017 vorhandenen Schulden von Steuerzahlern“ ist der höchste wirtschaftliche Amnestieakt in der Geschichte

Aserbaidschans. Zwar hat der Gesetzgeber die Steuerschulden nicht unmittelbar gestrichen (dies während einer Wirtschaftskrise zu erwarten, wäre naiv gewesen), sondern die Zinsen zu den nicht entrichteten Steuern gänzlich, die Finanzsanktionen zum Teil gänzlich, zum Teil teilweise erlassen. Im Folgenden konkret dazu:

- Gemäß Art 59 SteuerGB werden auf Steuerschulden für jeden Tag Zinsen iHv 0,1 % erhoben. Diese Zinsen wurden komplett erlassen, unabhängig davon, ob diesbezüglich schon ein rechtskräftiges Gerichtsurteil vorliegt oder nicht.
- Nach Art. 58.7 SteuerGB wird die Zuwiderhandlung gegen die Regeln bezüglich des bargeldlosen Zahlungsverkehrs mit einer Steuerstrafe iHv 400 bis 6.000 Manat sanktioniert. Diese Sanktionen wurden unabhängig vom Vorliegen eines Gerichtsurteils auch gänzlich erlassen.
- Das SteuerGB sieht auch für andere Gesetzesverstöße unterschiedliche Sanktionen vor, in manchen Fällen sogar iHv 100 % der Steuerschuld. Diese Sanktionen wurden teilweise aufgehoben: Sind 30 % der Sanktion innerhalb Januar 2017 entrichtet worden, wurden 70 % erlassen; sind 50 % der Sanktion innerhalb Januar-Februar 2017 entrichtet worden, wurden 50 % erlassen; wurden 70 % der Sanktion innerhalb Januar-März 2017 bezahlt, wurden 30 % erlassen.

Es ist darauf zu achten, dass vor Entrichtung der Sanktionen die Steuer selbst gezahlt werden muss, weil gemäß Art. 88 SteuerGB die Sanktionen erst nach Zahlung der Steuer entrichtet werden dürfen.

Die aufgrund der Steueramnestie erlassenen Steuerschulden betreffen überwiegend staatliche Unternehmen. Jedoch verfügen auch private Unternehmen aus objektiven (Wirtschaftskrise) und subjektiven (bisherige Duldung der Nichtsteuerzahlung von Finanzbehörden) Gründen über erhebliche Steuerschulden. Deshalb wurden viele von ihnen insolvent oder stehen kurz davor. Die Steueramnestie kann nur einen Teil von solchen Unternehmen retten und zur Füllung der Staatskasse beitragen. Nichtsdestotrotz schafft diese Steueramnestie als ein wichtiger Akt einen aufrichtigen und vertrauenswürdigen Raum zwischen Staat und Unternehmen.

*Elvin Jabrayilov, Dipl. Jurist (Aserb.), LL.M.  
Eur., Wirt. Jurist (FH) Köln und*

*Akram Hasanov, Dipl. Jurist (Aserb.), RA (Aserb.), Baku*

### Schweiz: Steuervorlage 17 – das Nachfolgeprojekt zur USR III

Nach der Ablehnung des Entwurfs zum Unternehmenssteuerreformgesetz III („USR III-Entwurf“) in der Volksabstimmung v. 12.2.2017 (vgl. *Schreiber/Diefenbacher ISrR-LB 2017, 35 ff.*) wurde ein Steuerungsorgan, bestehend aus Vertretern von Bund und Kantonen, eingesetzt und mit der Überarbeitung der Vorlage zur Unternehmenssteuerreform beauftragt. Mit dem Ziel, eine möglichst konsensfähige Lösung zu finden, wurden in den letzten Monaten mehrere Beratungen mit verschiedensten Interessenvertretern abgehalten.

Am 1.6.2017 verabschiedete das Steuerungsorgan seine Empfehlungen zuhanden des Bundesrates für eine ausgewogene Steuervorlage 17 („SV17“). Als Zielsetzung wurden dabei die Sicherung der Standortattraktivität der Schweiz, eine internationale Akzeptanz der Vorlage sowie die Ergiebigkeit der Steuererträge definiert. Im Bewusstsein um die Dringlichkeit des Reformbedarfs sprach sich das Steuerungsorgan für eine rasche Erarbeitung und Umsetzung einer neuen Vorlage aus. Der Bundesrat hat die formellen Empfehlungen des Steuerungsorgans am 9.6.2017 überprüft und die Eckwerte der SV17 verabschiedet. In einem nächsten Schritt wird nun eine Vernehmlassungsvorlage für das Gesetzgebungsverfahren ausgearbeitet werden.

#### Die zentralen Empfehlungen des Steuerungsorgans

Die zentralen Empfehlungen des Steuerungsorgans lassen sich grob wie folgt darstellen:

- *Aufhebung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften sowie Besteuerung der unter einem privilegierten Besteuerungsregime gebildeten stillen Reserven:*

Die Abschaffung der privilegierten kantonalen Steuerregimes bleibt ein zentraler Punkt des neuen Entwurfs. Dabei werden voraussichtlich weiterhin Übergangsregelungen vorgesehen und es kann auch davon ausgegangen werden, dass Regeln zu einer zeitlich beschränkten gesonderten Besteuerung der unter einem kantonalen Steuerstatus gebildeten stillen Reserven aufgenommen werden.

- *Einführung einer obligatorischen Patentbox auf kantonaler Ebene:*

Das vorgeschlagene Patentbox-Regime entspricht dem sog. modifizierten Nexus-Ansatz der OECD, welcher auch in BEPS Action 5 enthalten ist. Dem Vernehmen nach wird „Software“ nicht in den Anwendungsbereich der Patentbox fallen.

- *Einführung zusätzlicher Abzüge für Forschung und Entwicklung fakultativ auf kantonaler Ebene, im Umfang von maximal 50 %:*

Die Einführung eines freiwilligen „Über-Abzugs“ für F&E-Kosten wurde auch in die SV17 wieder aufgenommen. Verglichen zum USR III-Entwurf ist die neue Vorlage in diesem Punkt etwas restriktiver, da der zusätzliche Abzug hauptsächlich auf F&E-Personalkosten (inkl. Zuschlag) beschränkt werden soll.

- *Einführung einer obligatorischen Entlastungsbegrenzung von 70 % auf kantonaler Ebene:*

Die steuerlichen Ermäßigungen aus Patentbox, „Über-Abzug“ für F&E sowie privilegierter Besteuerung stiller Reserven dürfen den steuerbaren Gewinn auf kantonaler Ebene um maximal 70 % (statt 80 % im USR III-Entwurf) reduzieren.

- *Erhöhung der Dividendenbesteuerung:*  
Die Teilbesteuerung der Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen (mindestens 10 % des Kapitals) soll, im Hinblick auf eine gewünschte stärkere Gegenfinanzierung der Vorlage, auf Stufe des Bundes 70 % betragen und auf Ebene der Kantone und Gemeinden mindestens 70 % (unter dem USR III-Entwurf wäre dies nicht zwingend für die Kantone, sondern sie hätten die Teilbesteuerungsquote nur bei Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer erhöhen müssen).

- *Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer zur Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze (ebenfalls unter Berücksichtigung von Städten und Gemeinden):*

Im Vorfeld der USR III hatte eine Mehrheit der Kantone Gewinnsteuersatzsenkungen angekündigt. Eine entsprechende Kompensationsmaßnahme in Form der Erhöhung der Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer wurde auch in der SV17 beibehalten, jedoch vom Bundesrat von 21,2 % auf 20,5 % im Vergleich zum USR III-Entwurf reduziert.

- *Erhöhung der Mindestvorgaben des Bundes für die Kinder- und Ausbildungszulagen um je 30 Franken:*

Dieser Punkt war im USR III-Entwurf noch nicht enthalten und wurde insbesondere aufgenommen, um die Vorlage mehrheitsfähig zu machen. Sowohl die Kinderzulage als auch die Ausbildungszulage werden damit auf 230 respektive 280 Franken erhöht.

Die SV17-Vorlage orientiert sich zwar in wesentlichen Punkten am USR III-Entwurf, sieht aber bedauerlicherweise die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf Bundes- und freiwillig auf Kantonsebene nicht mehr vor. Insbesondere die Regelung war in der Abstimmung zur Unternehmenssteuerreform III umstritten und es bleibt abzuwarten, ob es noch zu einer Aufnahme ins SV17-Paket kommen wird.

#### Ausblick

Nun wird das Eidgenössische Finanzdepartement auf dieser Basis bis September 2017 eine Vernehmlassungsvorlage erarbeiten. Die Vernehmlassung selbst soll bis Mitte Dezember 2017 abgeschlossen und im Frühjahr 2018 die Botschaft zuhanden des Parlaments verabschiedet werden. Wird dieser Zeitplan eingehalten, könnte die Reform voraussichtlich per 1.1.2020 in Kraft treten. Ziel der SV17 ist klarerweise die Ausarbeitung einer mehrheitsfähigen Lösung, gegen welche kein Referendum ergriffen wird, um allfällige Verzögerungen zu vermeiden. Parallel zu den Entwicklungen auf Bundesebene werden auch die Kantone ihre kantonalen Umsetzungsprojekte vorantreiben.

Susanne Schreiber, dipl. Steuerexpertin, Steuerberaterin (D),  
RA (D) und Cyrill Diefenbacher, dipl. Steuerexperte,  
Bär & Karrer AG, Zürich