

BEPS: Maßnahme 3 - Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules)

Die OECD hat einen Diskussionsentwurf zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) im Rahmen der BEPS-Diskussion veröffentlicht. Es werden Änderungen und Vorschläge zur Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung erläutert und ein Vergleich mit dem deutschen Steuerrecht gezogen.

Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules)

Die OECD hat im April 2015 den Diskussionsentwurf zur Aktion 3 „Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung“ veröffentlicht. Im Folgenden soll auf die wichtigsten Aspekte dieses Diskussionsentwurfs eingegangen werden.

Der Entwurf beginnt zunächst mit einer generellen Diskussion über Aspekte, die bei der Hinzurechnungsbesteuerung maßgeblich sind und stellt sodann einen Vorschlag für sieben „Bausteine“ vor, welche gemäß der OECD für eine effektive Hinzurechnungsbesteuerung notwendig sind:

1. Definition einer „Controlled Foreign Company“ (Zwischengesellschaft bzw. „CFC“)
2. Größenschwellen für die Hinzurechnungsbesteuerung
3. Definition von Kontrolle
4. Definition des Hinzurechnungsbetrags
5. Berechnung des Hinzurechnungsbetrags
6. Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags
7. Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Für jeden Baustein nimmt die OECD eine Empfehlung vor, wie dieser Baustein ausgestaltet sein sollte. Nur für den Baustein „Definition des Hinzurechnungsbetrags“ fehlt diese Empfehlung, obwohl diesem Baustein mit ca. 1/3 des Diskussionsentwurfs der größte Raum gewidmet wird.

Des Weiteren erwähnt die OECD kurz eine so genannte „Secondary Rule“, welche vorsieht, dass bei Nicht-Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages einer Zwischengesellschaft durch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine weitere Konzerngesellschaft in einem anderen Staat diesen Hinzurechnungsbetrag besteuern darf, soweit dies beispielsweise durch die Einkommensquelle begründbar ist.

I. Definition einer Controlled Foreign Company

Gemäß dem Entwurf sollen CFC sowohl Körperschaften als auch Personengesellschaften, Treuhandgesellschaften und Betriebsstätten sein können. Zusätzlich schlägt der Diskussionsentwurf vor, eine „hybriden Mismatch-Regelung“ anzuwenden, um die Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung durch unterschiedliche Qualifikationen in den beteiligten Staaten zu vermeiden, beispielsweise durch die sogenannte „check-the-box“ Regelung im US Steuerrecht, welche eine Einheit für US-Zwecke als transparent klassifiziert, unabhängig davon, wie der Ansässigkeitsstaat diese Einheit einordnet.

II. Größenschwellen für die Hinzurechnungsbesteuerung

Die Empfehlung im Diskussionsentwurf sieht für die Hinzurechnungsbesteuerung einen gewissen Schwellenwert für das Anwendungskriterium „niedriger Steuersatz“ vor ohne diesen allerdings zu quantifizieren. Gemäß der OECD soll der Schwellenwert „bedeutsam niedriger“ als der Steuersatz im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft sein.

Die Hinzurechnungsbesteuerung nach deutschem Recht greift laut § 8 Abs. 3 AStG nur dann, wenn die – nach deutschem Steuerrecht ermittelten – passiven Einkünfte bei der ausländischen Gesellschaft effektiv einem Ertragssteuersatz von weniger als 25 % unterliegen haben. Es dürfte fraglich sein, ob dieser 25% Wert „bedeutsame niedriger“ ist als die in Deutschland aktuell bei der Muttergesellschaft zur Anwendung kommende Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag.

III. Definition von Kontrolle

Um den Begriff der Kontrolle bzw. Beherrschung zu definieren empfiehlt der Diskussionsentwurf einen rechtlichen und wirtschaftlichen Beherrschungstest, d.h. sobald einer der beiden Tests erfüllt ist, dann sollte die Tatbestandsvoraussetzung „Kontrolle“ erfüllt sein. Eine ausländische Einheit sollte dem Diskussionsentwurf nach mindestens aber dann als beherrscht gelten, wenn einer oder mehrere Gesellschafter mit gleichgerichtetem Interesse zu mehr als 50 % beteiligt sind. Es bleibt allerdings den Mitgliedsstaaten überlassen geringere Grenzen für die Beherrschung anzusetzen, um eine Umgehung des Beherrschungskriteriums durch missbräuchliche Gestaltung zu vermeiden. Es werden bei der Berechnung der Beherrschung sowohl der Gesellschafter selbst, als auch nahe stehende Personen berücksichtigt, um festzustellen, ob die Mindestbeteiligungsgrenze überschritten ist.

IV. Definition der Einkünfte

Der Diskussionsentwurf beinhaltet keine Vorschläge, welche Arten von Einkommen für die Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen sind. Er umschreibt lediglich in größerem Umfang verschiedene Arten von Einkommen, die sich wie folgt zusammenfassen lassen:

- Dividenden
- Zinsen und andere Finanzeinkünfte
- Versicherungseinkünfte
- Einkünfte aus Lieferungen und Leistungen
- Lizenzeinkünfte oder andere Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern.

Die Diskussion hat den Zweck, zwischen originären Geschäftseinkünfte und sogenannten passiven Einkünften zu unterscheiden. Passive Einkünfte zeichnen sich gemäß dem Diskussionsentwurf durch eine hohe Mobilität aus, d.h. die Verlagerung dieser Einkunftsart ist mit relativ geringem Aufwand möglich.

Gemäß dem Diskussionsentwurf stehen ein formbasierte und eine substanzbasierte Analyse grundsätzlich zur Verfügung. Die OECD hält allerdings die formbasierte Analyse, welche nur auf die formale Qualifikation der Einkünfte abstellen würde, in der heutigen Zeit für nicht zielführend.

Für die bevorzugte substanzbasierte Analyse diskutiert die OECD drei mögliche Ausgestaltungen:

1. Mindestwertschöpfungstest

Gemäß diesem Mindestwertschöpfungstest wird überprüft, ob die Mitarbeiter der Zwischengesellschaft einen ausreichenden Wertschöpfungsbeitrag zu den Einkünften der Zwischengesellschaft geleistet haben. Sollte diese der Fall sein, so werden die gesamten Einkünfte der Zwischengesellschaft als originäre Einkünfte angesehen.

2. Unabhängigkeitstest

Gemäß diesem Unabhängigkeitstest wird überprüft, ob die Zwischengesellschaft, wäre sie nicht Teil des Konzerns sondern unabhängig, die ausgeführten Funktionen, die übernommenen Risiken und die eingesetzten Wirtschaftsgüter auch ausgeführt/übernommen/ eingesetzt hätte. Ähnlich zu einer Verrechnungspreisanalyse oder dem sogenannten „Authorized OECD Approach“ könnte also ein Ansatz entwickelt werden, der eine Funktions- und Risikoanalyse bei der Zwischengesellschaft vornimmt. Wenn diese Analyse ergibt, dass gewisse Funktionen, Risiken und/ oder Wirtschaftsgüter nicht von der Zwischengesellschaft ausgeführt/ übernommen/ eingesetzt würden, falls keine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit bestehen würde, dann würde dieses Einkommen insoweit als passives Einkommen definiert.

3. Arbeitnehmer- und Betriebsanalyse

Hier wird untersucht, ob die CFC über die notwendige Substanz, d.h. Arbeitnehmer und unternehmerische Fähigkeiten, verfügt, um die zugeordneten Funktionen auszuüben.

Weiterhin stellt der Diskussionsentwurf zwei Ansätze vor, um die Höhe des Hinzurechnungsbetrags zu bestimmen:

1. Kategorischer Ansatz

Der kategorische Ansatz unterscheidet verschiedene Arten von Einkünften und wendet verschiedene Regeln für jede dieser Einkunftsarten an.

2. Ansatz des übersteigenden Gewinnanteils

Der Hinzurechnungsbetrag berechnet sich als der Betrag, um den die Einkünfte der Zwischengesellschaft die „normale“ Profitabilitätsrate eines unabhängigen Unternehmens übersteigen.

V. Berechnung des Hinzurechnungsbetrags

Der Diskussionsentwurf schlägt vor für die Berechnung des Hinzurechnungsbetrags die gesetzlichen Regelungen im Ansässigkeitsstaat des Mutterkonzerns anzuwenden.

VI. Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags

Gemäß dem Diskussionsentwurf soll die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags für jeden Gesellschafter separat vorgenommen werden, beispielsweise im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Zwischengesellschaft.

VII. Regelungen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Sollte der Hinzurechnungsbetrag bei der Zwischengesellschaft einer Besteuerung unterliegen, so schlägt der Diskussionsentwurf vor, die potentielle Doppelbesteuerung durch die Anwendung des Anrechnungsverfahrens zu vermeiden.

Zusammenfassung

Die Frage wie sich die 44 BEPS-Projektstaaten bezüglich der Vorschläge für die Definition des Hinzurechnungsbetrags einigen werden, wird die weiteren Diskussionen zu Aktionspunkt 3 maßgeblich beeinflussen. Darüber hinaus stellen insbesondere für US-Konzerne die Überlegungen zu den hybriden Mismatch-Regelungen eine besondere Herausforderung dar, da diese Regelungen im Widerspruch zu den bestehenden „Subpart F“ Regeln in den USA stehen. Eine Umsetzung in nationales Recht kann in manchen Fällen zu erheblichen Veränderungen des nationalen Steuerrechtes führen. Dies trifft insbesondere auf die BEPS-Projektstaaten zu, die bisher keine eigenen Regelungen bezüglich einer Hinzurechnungsbesteuerung haben.

Deutschland besitzt bereits eine umfangreiche Regelung für eine Hinzurechnungsbesteuerung. Diese weist einige Aspekte auf, die mit den Vorschlägen des BEPS Aktionspunktes 3 vergleichbar sind. Wie von Schanz/ Feller in ihrem Artikel kürzlich beschrieben, gibt es diverse Gründe anzunehmen, dass die Problematik der Gewinnverlagerung aus deutscher Sicht bzw. seitens deutscher Unternehmen nicht in dem Ausmaß eine Rolle spielt, wie dies in anderen Staaten wie bspw. den USA der Fall ist. Wird beispielsweise allerdings die Idee der o.g. „Secondary Rule“ weiter verfolgt, dann könnte dies auch weitreichende Konsequenzen für deutsche Konzerne besitzen.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.