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

Am 05.10.2015 hat die OECD den finalen Bericht zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) im Rahmen des BEPS Projekts veröffentlicht. Unsere Zusammenfassung stellt die wesentlichen Änderungen zum Diskussionsentwurf vom Mai 2015 dar. Im Vergleich hierzu ist die OECD stark auf Vorschläge aus der Öffentlichkeit eingegangen und stellt im finalen Bericht klar, dass es keine „One size fits all“ CFC-Rules geben kann. Der finale Artikel lässt den Ländern große Freiheiten, wie CFC-Rules umgesetzt werden können und stellt entsprechend unterschiedliche Ansätze dar.

Die OECD hat am 05.10.2015 den finalen Bericht zur Aktion 3 „Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung“ veröffentlicht. Im Folgenden soll auf die wichtigsten Aspekte dieses Berichts sowie auf die Änderungen zum Diskussionsentwurf eingegangen werden.

Der finale Bericht sieht eine flexible Gestaltung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung („CFC-Rules“) vor. Formal gesehen wurde die ursprüngliche Aufteilung des Diskussionsentwurfs von sieben sogenannten „Building Blocks“ auf sechs inhaltliche Blöcke in dem nun finalen Bericht reduziert. Dabei wurden lediglich die Blöcke Definition einer „Controlled Foreign Company“ und Definition von Kontrolle zusammengefasst, so dass inhaltlich keine Kürzungen vorgenommen wurden. Bei diesen building blocks handelt es sich nicht um Mindeststandards zu deren Umsetzung sich die Staaten verpflichten, sondern um Empfehlungen im Sinne einer „best practice“ für diejenigen Staaten, die CFC-Rules haben oder einführen wollen.

Auf Basis des Diskussionsentwurfs sind im finalen Bericht Vorschläge aus der Öffentlichkeit berücksichtigt worden.

I. Politische Erwägungen

Die OECD unterscheidet zwischen gemeinsamen politischen Erwägungen zur Einführung und Gestaltung von CFC-Rules und spezifischen politischen Zielvorgaben. Als gemeinsame Interessen zur Einführung und Gestaltung von CFC-Rules sind folgende Aspekte genannt:

- die Verringerung von Anreizen, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern;
- der Schutz und die Unterstützung von Verrechnungspreisregeln;
- eine effektive Balance zwischen Compliance Aufwand bei sehr spezifischen und komplexen Regeln und der Umgehungsanfälligkeit einfacher mechanischer Regeln;
- eine effektive Vermeidung von Doppelbesteuerung bei Anwendung der CFC-Rules.

Spezifische politische Zielvorgaben basieren insbesondere auf den Unterschieden der Steuersysteme von Ländern. Hierbei liegt der Fokus darin, eine Balance zwischen der Besteuerung von ausländischem Einkommen und der Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit zu finden. Zusätzlich kann auch die Ausgestaltung der Maßnahmen gegen eine Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage, ob auf Seiten der Muttergesellschaft oder Tochtergesellschaften, von Land zu Land unterschiedlich sein.

Im finalen Bericht liegt ein besonderes Augenmerk bei den Ländern der Europäischen Union, da hier die CFC-Rules mit dem Europarecht in Einklang zu bringen sind. Insoweit verlangt die Niederlassungsfreiheit von den Mitgliedstaaten, ihre CFC-Rules auf rein künstliche Gestaltungen zu beschränken, wie der EuGH in der Rechtssache Cadbury Schweppes entschieden hat. Die OECD diskutiert allerdings, inwieweit diese Grenzen durch die Mitgliedstaaten zu beachten sind, oder ob es Möglichkeiten gibt, durch die Ausgestaltung von CFC-Rules den Vorgaben des Europarechts auch anders gerecht zu werden, z.B. in dem sie nicht zwischen in- und ausländischen Tochtergesellschaften unterscheiden oder durch die Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt werden.

II. Definition einer Zwischengesellschaft und Definition von Kontrolle

Der erste inhaltliche Abschnitt unterscheidet sich insofern von dem Diskussionsentwurf aus Mai 2015, dass nun die Definitionen von CFC und Kontrolle zusammengefasst wurden.

Letzterer Abschnitt wurde weitgehend unverändert in den Bereich der Definition einer Zwischengesellschaft eingefügt. Im Vergleich zum Diskussionsentwurf werden nun transparente Gesellschaften sowie Betriebsstätten im Zusammenhang mit der Definition einer Zwischengesellschaft so behandelt wie eigenständige (verbundene) Legaleinheiten.

III. Nichtaufgriffsgrenzen für die Hinzurechnungsbesteuerung

Wie bereits im Diskussionsentwurf wird insbesondere die Frage des „niedrigen Steuersatzes“ als mögliche Nichtaufgriffsgrenze diskutiert. Die OECD gibt im finalen Bericht keine Empfehlung hinsichtlich eines fixen Schwellenwerts, beschreibt allerdings dass viele CFC-Rules 75% der gesetzlichen Körperschaftsteuer als Benchmark nutzen. Wie bereits im Berichtsentwurf wird aber die Notwendigkeit betont, hierbei auf die effektive Steuerbelastung abzustellen.

IV. Definition von CFC Einkommen

Entgegen dem vorangegangenen Diskussionsentwurf wurde im finalen Bericht eine konkrete Empfehlung hinzugefügt, die allerdings sehr offen gehalten ist, um den Ländern in Abhängigkeit ihrer jeweils individuellen Situation eine Hilfestellung für die Abgrenzung der schädlichen Einkünfte zu geben. Es werden vier unterschiedliche mögliche Ansätze beschrieben, die bereits Anwendung finden und welche einzeln oder kombiniert zur lokal individuellen rechtlichen Lösung der Hinzurechnungsbesteuerung beitragen können.

Definition von Einkünftekategorien

Hierbei wird zwischen den drei Kategorien „rechtliche Qualifikation des Einkommens“, „Verbundenheit“ und „Einkommensquelle“ unterschieden. Die rechtliche Qualifikation des Einkommens befasst sich weiterhin mit der Behandlung der Einkommensarten und damit wie diese im Zusammenhang der Hinzurechnungsbesteuerung zu betrachten seien; Verbundenheit beschreibt die Art und Weise wie Unternehmen gegenseitige Kontrolle ausüben als ausschlaggebend, während der Teil der Einkommensquellen maßgeblich darauf abzielt, dass Einkommen, welches im Staat der (Zwischen-)gesellschaft erwirtschaftet wurde, weniger Zweifel an der Integrität der Einkommensquelle aufbringe und somit nur bedingt hinzuzurechnen wäre.

Substananalyse

Die Substananalyse befasst sich mit der Frage, ob es der Zwischengesellschaft alleinstehend möglich gewesen wäre dasselbe Einkommen zu generieren, wäre sie nicht Teil einer Unternehmensgruppe. Hierbei werden verschiedene Ausgestaltungen erläutert, wobei grundsätzlich zwischen einer vollständigen Ausnahme von der CFC-Besteuerung bei Überschreiten bestimmter Schwellenwerte und einer jeweils nur anteiligen Ausnahme nur für bestimmte mit Substanz unterlegte Einkunftsquellen unterschieden wird, wobei man davon ausgeht, dass insbesondere letzterer dazu führt, dass CFC-Rules besser mit den Vorgaben des Europarechts vereinbar sind. Verschiedene Ausgestaltungen der Substananalyse werden diskutiert, ohne dass eine abschließende Empfehlung gegeben wird, da zwar eine Substananalyse die Zielgenauigkeit von CFC-Rules erhöhe, gleichzeitig aber auch die Komplexität der Anwendung deutlich steige.

Mehrgewinnanalyse

Die OECD stellt im finalen Bericht einen zusätzlichen Ansatz vor, welcher bisher noch keine Anwendung findet. Die Mehrgewinnanalyse bezieht sich auf einen höheren als marktüblichen Gewinn im Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft, welcher insbesondere im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern erwirtschaftet werden kann und in Abhängigkeit der Substanz hinzugerechnet werden kann.

Transaktions- und Gesellschaftsbezogene Ansätze

Unabhängig von der grundsätzlichen Frage, welches Einkommen als schädlich angesehen wird, vergleicht die OECD noch zwei Ansätze, die bei der Einkommenszurechnung Anwendung finden können. Der gesellschaftsbezogene Ansatz verzichtet vollständig auf eine Hinzurechnung, sofern eine Gesellschaft eine bestimmte Höhe bzw. einen bestimmten Anteil unschädlicher Einkünfte erzielt; wird dieser Anteil unterschritten, wird das gesamte Einkommen zugerechnet. Dagegen wird bei dem transaktionsbezogenen Ansatz die einzelne Transaktion bzw. die einzelne Einkunftsquelle betrachtet, so dass auch Teile des Einkommens der Zwischengesellschaft hinzugerechnet werden können, selbst wenn diese Gesellschaft anderweitig unschädliche Einkünfte erzielt.

V. Berechnung des Hinzurechnungsbetrags

Der finale Bericht sieht weiterhin vor, für die Berechnung des Hinzurechnungsbetrags die gesetzlichen Regelungen im Ansässigkeitsstaat des Mutterkonzerns anzuwenden. Auch in

Bezug auf die Frage der Berücksichtigung von Verlusten der CFC hat sich die Empfehlung im Vergleich zum Diskussionsentwurf nicht verändert und die OECD empfiehlt weiterhin, dass laufende Verluste oder Verlustvorträge von CFCs nur berücksichtigt werden müssen, soweit dem Hinzurechnungspflichtige Gewinne derselben CFC oder von CFCs in demselben Staat gegenüber stehen.

VI. Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags

Wie auch bereits im Diskussionsentwurf beschrieben, soll die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags für jeden Gesellschafter (ggf. allerdings erst ab einer bestimmten Beteiligungsgrenze) separat vorgenommen werden, beispielsweise im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Zwischengesellschaft. Die OECD schränkt im finalen Bericht aber ein, dass nicht mehr als 100% des CFC-Einkommens zugerechnet werden kann. Der Fall könnte eintreten, wenn die rechtliche sowie wirtschaftliche Kontrolle bzw. Beherrschung zusammen zu mehr als 100% (direkter und indirekter) Beherrschung führen. Hinsichtlich der weiteren Fragen in Bezug auf das Wann und das Wie der Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags vermeidet die OECD konkrete Empfehlungen und überlässt die Ausgestaltung den jeweiligen Ländern.

VII. Regelungen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Durch Anwendung von CFC-Rules kann es aus mehreren Gründen zu einer Doppelbesteuerung kommen: durch die Hinzurechnung von Einkommen, das auf Ebene der CFC ebenfalls besteuert wird, durch die Zurechnung auf mehreren Ebenen und schließlich durch die Ausschüttung von zuvor bereits zugerechnetem Einkommen. Insoweit empfiehlt die OECD eine Anrechnung der Steuern auf Ebene der CFC sowie eine Freistellung von Dividenden, soweit zuvor bereits Einkommen zugerechnet wurde. Um hierbei keine Konflikte mit den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen des Landes zu verursachen, rät die OECD zu einer Überprüfung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen in dieser Hinsicht.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die OECD nicht von einer „one size fits all“ Betrachtung von CFC-Rules ausgehen. Dies lässt sich auch daran erkennen, dass die OECD keine Minimalanforderungen an CFC-Rules mehr vorgibt, sondern die einzelnen Elemente der CFC-Rules so beschreibt, dass sie denjenigen Ländern ein effektives Regelwerk liefern, die CFC-Rules einführen wollen. Dadurch sollen Unternehmen daran gehindert werden, Einkommen in ausländische Tochtergesellschaften zu verlagern.

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.