

CFC-Regelungen

im Spannungsfeld zwischen der EU, OECD
und der Schweiz

Seminararbeit von

Rahel Zimmermann

Matrikel-Nr. 12-312-757

2. Semester

Schönbühlstrand 32

6005 Luzern

076 466 54 89

rahel.zimmermann@stud.unilu.ch

Verfasst und präsentiert im Rahmen des Seminars von Prof. Dr. Andrea Opel im
Frühlingssemester 2017 an der Universität Luzern

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis.....	IV
Materialienverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	X
1 Einleitung	1
2 CFC-Regelungen	2
2.1 Steuerrechtliche Prinzipien.....	2
2.1.1 Trennungsprinzip versus Transparenzprinzip	2
2.1.2 Welteinkommensprinzip versus Territorialitätsprinzip.....	3
2.1.3 Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität.....	3
2.2 Begriffserklärung «Controlled Foreign Companies»	4
2.2.1 Funktionsweise einer CFC	4
2.2.2 Inländische Muttergesellschaft.....	5
2.2.3 Beherrschung der ausländischen Gesellschaft	5
2.2.4 Niedrigbesteuerung	6
2.2.5 Passive Tätigkeit	7
2.3 Wirkungsweise der CFC-Regelungen	7
2.3.1 Einkünftezurechnung	8
2.3.1.1 Ausschüttungstheorie.....	8
2.3.1.2 Zurechnungstheorie.....	8
2.3.1.3 Repräsentationstheorie.....	8
2.3.2 Befreiungstatbestände und Entlastungen	9
2.3.3 Beweislast und Offenlegungspflicht	10
2.4 Kritik.....	10
3 Anschauungsbeispiele	11
3.1 Deutschland.....	11
3.2 Frankreich	12
4 Entwicklungsgeschichte der CFC-Regelungen	14
4.1 Empfehlungen und Musterabkommen der OECD	14
4.1.1 Bericht «Harmful Tax Competition» und Folgeberichte	14

4.1.2	BEPS Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules	16
4.1.2.1	<i>Regeln für die Definition einer CFC</i>	17
4.1.2.2	<i>CFC Ausnahmen und Schwellenwerte</i>	18
4.1.2.3	<i>Definition von CFC Einkünften</i>	18
4.1.2.4	<i>Regeln für die Berechnung des Einkommens</i>	18
4.1.2.5	<i>Regeln für die Zuordnung von Einkommen</i>	19
4.1.2.6	<i>Regeln um Doppelbesteuerungen zu verhindern oder zu eliminieren</i>	19
4.2	CFC-Regelungen in der EU	19
4.2.1	EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung	20
4.2.2	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes	20
4.2.3	Anti-BEPS-Richtlinie 2016/1164.....	23
5	Implikationen der CFC-Regelungen für die Schweiz	26
5.1	Die Schweiz unter internationalem Druck	27
5.2	USR III und Steuervorlage 17: Gewinnsteuersenkung	28
6	Schlusswort	30

Literaturverzeichnis

Zitierweise:

Die nachstehenden Werke werden, wenn nichts anderes angegeben ist, mit Nachnamen des Autors sowie mit Seitenzahl oder Randnummer zitiert.

- BRÄHLER KATHARINA Controlled Foreign Companies-Rules, Diss. Ingolstadt 2006, Frankfurt am Main 2007
- BRÜLISAUER PETER Kommentierung der Art. 3 Abs. 1 lit. h und Art. 7, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- DAHINDEN SARAH Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Mit Darstellung ausländischer CFC-Vorschriften, Diss. Zürich 2003
- HÄNGGI KATHARINA/
BEHNISCH URS Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln auf die Schweizer Gewinnsteuern, Jusletter 13. Juni 2016
- HINNY PASCAL Das Schweizer Unternehmenssteuerrecht unter dem Druck der EU – Eine Analyse der Handlungsalternativen, in: EuZW 22/2012, S. 859 ff.
- HUBER MARKUS F./
MAHAWATTAGE SITA/
BERR FABIAN/
MEYER-NANDI SATHI Blickpunkt BEPS, in: StR 71/2016, S. 301 ff.

- INSTITUT FÜR SCHWEIZERISCHES UND INTERNATIONALES STEUERRECHT
(Hrsg.) Steuerrecht der EU/im EU-Raum, in: zsis 2016, Aktuell Nr. 7f
- JUNG MARCEL R. Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Missbrauchsbestimmungen – Rechtsprechung – Verwaltungspraxis, Bern 2011
- KÖRNER ANDREAS Europarecht und CFC-Regelungen - Anrufung des EuGH im Verfahren «Cadbury Schweppes», in: IStR 20/2014, S. 697 ff.
- KUŹNIACKI BLAŻEJ Strengthening CFC Rules in a Compatible Way with EU Law under BEPS Action 3 in Light of the European Commission's Proposal – A Critical Evaluation, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy, Genf/Zürich/Basel 2016, S. 125 ff.
- LANG MICHAEL CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, in: IStR 7/2002, S. 217 ff. (zit. LANG, Gemeinschaftsrecht)
- DERSELBE CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, in: IStR 21/2002, S. 717 ff. (zit. LANG, DBA)
- LÜTKE STEFAN Die CFC-Legislation (Hinzurechnungsbesteuerung) im Spannungsfeld zwischen europäischer Kapitalverkehrsfreiheit und weltweiter Kapittliberalisierung (WTO), Diss. Erlangen-Nürnberg 2004, Berlin 2006
- MARTI ARMIN/
WIDRIG-GIALLOURAKI
ANNA-MARIA Slalomkurs um die Kapitalverkehrsfreiheit? EuGH: CFC-Regeln und Cadbury-Schweppes-Entscheid, in: ST 1-2/2007, S. 121 ff.

-
- SIMONEK MADELEINE/
HONGLER PETER Der Einfluss internationaler Entwicklungen auf das schweizerische Steuerrecht, in: StR 71/2016, S. 570 ff.
- STÄHLIN WALO Die Schweiz im internationalen Umfeld, in: EF 11/2016, S. 797 f.
- VOGELSANG MARC Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, in: Reich Markus/Simonek Madeleine (Hrsg.), Schriften zum Steuerrecht Bd. 25, Zürich 2015

Materialienverzeichnis

1. Eidgenössische Materialien

Joint Statement zur Unternehmensbesteuerung vom 14. Oktober 2014, abrufbar auf <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36882.pdf> (besucht am: 27. März 2017) (zit. Joint Statement)

Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5069 ff. (zit. Botschaft)

2. Ausländische Materialien

Guide to Controlled Foreign Company Regimes, Deloitte, aktualisiert im Januar 2014, abrufbar auf <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-120314.pdf> (besucht am: 27. März 2017) (zit. Deloitte)

Global Tax Alert, OECD releases final report on CFC rules under BEPS Action 3 vom 11. Oktober 2015, EY, abrufbar auf [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_releases_final_report_on_CFC_rules_under_BEPS_Action_3/\\$FILE/2015G_CM5821_OECD%20releases%20final%20report%20on%20Action%203.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_releases_final_report_on_CFC_rules_under_BEPS_Action_3/$FILE/2015G_CM5821_OECD%20releases%20final%20report%20on%20Action%203.pdf) (besucht am: 27. März 2017) (zit. EY Global Tax Alert)

Mitteilung der Kommission vom 1. Oktober 1997, Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union, Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, KOM(97) 495 (zit. EU-Mitteilung)

Schlussfolgerungen des Rates «Wirtschafts- und Finanzfragen» vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik, 98 C 2/1 (zit. EU-Verhaltenskodex)

Mitteilung der Kommission vom 17. Juni 2015, Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 (zit. EU Aktionsplan)

Mitteilung der Kommission vom 28. Januar 2016, Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU, COM(2016) 23 (zit. EU Allgemeine Mitteilung)

Vorschlag des Rates vom 28. Januar 2016 für eine Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 (zit. EU Vorschlag)

Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 S. 1 ff. (zit. EU Richtlinie)

Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, OECD 1998, abrufbar auf <<https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>> (besucht am: 27. März 2017) (zit. OECD Report (1998))

Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OECD 2000, abrufbar auf <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>> (besucht am: 27. März 2017) (zit. OECD Report (2000))

The 2001 Progress Report, OECD 2001, abrufbar auf <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>> (besucht am: 27. März 2017) (zit. OECD Report (2001))

The 2004 Progress Report, OECD 2004, abrufbar auf <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>> (besucht am: 27. März 2017) (zit. OECD Report (2004))

2006 Update on Progress in Member Countries, OECD 2006, abrufbar auf <<https://www.oecd.org/tax/harmful/37446434.pdf>> (besucht am: 27. März 2017) (zit. OECD (2006))

Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD 2013, abrufbar auf <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>> (besucht am: 30. März 2017) (zit. BEPS-Report)

Public Discussion Draft BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules vom 15. Mai 2015, OECD, abrufbar auf <<https://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>> (besucht am: 27. März 2017) (zit. BEPS Discussion Draft)

Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD 2015, abrufbar auf <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en> (besucht am: 27. März 2017) (zit. BEPS Final Report)

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angeführten Ort
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AIA	Automatischer Informationsaustausch
Art.	Artikel
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen vom 8. September 1972 (Aussensteuergesetz, BGBl. I S. 1713)
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBL.	Bundesgesetzblatt
bzw.	beziehungsweise
CFC	Controlled Foreign Company, auch: Controlled Foreign Corporation
CGI	Code général des impôts vom 6. April 1950
d.h.	das heisst
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
EF	Expert Focus (Zürich)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 2. Oktober 1997
EStG	Einkommenssteuergesetz vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (München)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EY	Ernest & Young

f.	und folgende/folgender
ff.	und fortfolgende
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
gl.M.	gleicher Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IStR	Internationales Steuerrecht (München)
KStG	Körperschaftssteuergesetz vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144)
lit.	litera
m.w.H	mit weiteren Hinweisen
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
Slg.	(amtliche) Sammlung der Rechtsprechung
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zürich)
StR	Steuer Revue (Bern)
u.a.	unter anderem
Unterabs.	Unterabsatz
USR III	Unternehmenssteuerreform III
vgl.	vergleiche
www	WorldWideWeb
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zit.	zitiert als
zsis	Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Winterthur)

1 Einleitung

«Steuroasen», «tax havens», «Steuerflucht» – dies sind Begriffe, die in den letzten Jahrzehnten auftauchten und die mittlerweile auch im Alltag und in den Medien verbreitet sind. Es sind Begriffe, die zeigen, dass das Steuersubstrat beweglich ist und zwischen den Steuerhoheiten bewegt werden kann, was die betroffenen Staaten aber im Sinne der Begriffe nicht immer gut finden. Auch wegen der Finanz- und Eurokrise, sowie der steigenden Verschuldung der Staatshaushalte wird der Wettbewerb um Steuereinnahmen unter den Ländern zusätzlich angeheizt. Infolge der Globalisierung steigt zudem die Zahl der grenzüberschreitend tätigen und multinationalen Unternehmen stetig an. Die wirtschaftlichen Verflechtungen verursachen Konflikte zwischen den nationalen Steuersystemen – wer hat das Recht wen und was zu besteuern? Diese Konflikte werden teilweise mit Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gelöst. Doch es bleiben Lücken und Ungenauigkeiten im internationalen Steuersystem bestehen und dadurch auch die Gefahr der Doppel-, sowie der Nichtbesteuerung. Die OECD geht davon aus, dass viele Staaten durch legale – aber als aggressiv geltende – Steuerplanung multinationaler Unternehmen Steuersubstrat verlieren, indem Gewinne – durch Ausnutzung von Lücken im unilateralen Recht kombiniert mit der Anwendung von bilateralem Recht – steuereffizient in Niedrigsteuerstaaten verschoben werden.¹ Es scheint also nicht mehr alles, was als steuerlich «legal» gilt, auch politisch und moralisch «legitim» zu sein und es gibt eine neue Trennung zwischen der legalen Steuereinsparung und der legalen, aber als (zu) aggressiv geltenden Steuerplanung.² Die Ausnutzung von Lücken findet aber auch in einem Wechselspiel zwischen den Steuerpflichtigen und den Staaten, welche attraktive und tiefe Steuern anbieten, statt. Die Schweiz als Staat mit historisch tiefer Steuerbelastung und als Drehpunkt von international tätigen Unternehmen ist deswegen auch von Massnahmen betroffen, die Länder vermehrt einführen, um dieses Wechselspiel zwischen Hochsteuer- und Niedrigsteuerländern und die Ausnutzung von Steuerlücken zu unterbinden. Ein Instrument dieser Schutzmassnahmen sind die sogenannten «Controlled Foreign Company»-Regeln. Diese CFC-Regeln werden in der vorliegenden Arbeit näher dargestellt.

Die Begriffe «CFC-Regeln», «CFC-Regelungen», «CFC-Gesetzgebung», «CFC-Vorschriften» und «Hinzurechnungsbesteuerung» werden als Synonyme verwendet. Die Arbeit ist in vier Abschnitte gegliedert. Im ersten Teil werden der Begriff «Controlled Foreign Company» und die Wirkungsweise der CFC-Vorschriften erklärt. Zur besseren Veranschaulichung werden im

¹ BEPS-Report, S. 18ff und 61 ff; BRÜLISAUER, S. 512.

² BRÜLISAUER, a.a.O.

zweiten Teil zwei konkrete Beispiele von CFC-Gesetzgebungen vorgestellt. Im dritten Teil geht es um die internationalen Entwicklungen im Bereich der CFC-Regelungen vor allem auf Ebene der OECD und der EU als wichtige Partner der Schweiz. Der vierte und letzte Teil legt mit Hilfe der erlangten Erkenntnisse dar, inwiefern die internationale Stärkung der CFC-Regelungen Implikationen haben kann für die Schweiz.

2 CFC-Regelungen

CFC-Regeln sind eine immer verbreitetere Massnahme um Steuerflucht, das heisst die Gewinnverlagerung vom Inland in Niedrigsteuerländer,³ zu verhindern. Auch die Schweiz galt lange bzw. gilt in gewissen Ländern noch immer als Niedrigsteuerstaat und als sogenannte Steuer-oase. Obwohl die Schweiz selbst keine CFC-Gesetzgebung kennt, können CFC-Regeln anderer Staaten dennoch ausländisch beherrschte Unternehmen erfassen, die in der Schweiz ansässig sind. Denn CFC-Vorschriften sind unilaterale Regeln einzelner Staaten gegen die Abwanderung von Steuersubstrat, welche ohne eine gegenseitige staatliche Abmachung angewendet werden. Heute herrscht weltweit eine kaum überblickbare Vielfalt an CFC-Regeln vor.⁴ Im Folgenden werden die verschiedenen Ausprägungsformen zusammengetragen. Zum besseren Verständnis werden davor aber noch einige steuerrechtliche Prinzipien vorgestellt.

2.1 Steuerrechtliche Prinzipien

2.1.1 Trennungsprinzip versus Transparenzprinzip

Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner unterliegen dem *Trennungsprinzip*. Weil beide eigenständige Rechts- und Steuersubjekte darstellen, werden sie einzeln besteuert. Bei der Kapitalgesellschaft werden die von ihr erwirtschafteten Gewinne besteuert und bei den Anteilseignern den an sie ausgeschütteten Gewinn. Es liegt also eine wirtschaftliche Doppelbelastung vor. Die Dividenden der Anteilseigner unterliegen aber erst nach der Ausschüttung des Gewinns an die Anteilseigner der Besteuerung. Bis zur Ausschüttung sind die Gewinne durch eine «Abschirmwirkung» geschützt und können von den Steuerbehörden nicht in die Besteuerung des Anteilseigners miteinbezogen werden.

Im Gegensatz dazu gilt für Personengesellschaften das *Transparenzprinzip*, weil sie nicht mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind. Die Personengesellschaft wird deshalb nicht direkt besteuert, sondern es wird auf die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter

³ BRÄHLER, S. 8.

⁴ LÜTKE, S. 29.

«durchgegriffen». Das heisst, die Gewinne der Gesellschaft werden den einzelnen Gesellschaftern zugeteilt und mit Ablauf des Wirtschaftsjahres besteuert. Es besteht also keine Abschirmwirkung bei Personengesellschaften.⁵

2.1.2 Welteinkommensprinzip versus Territorialitätsprinzip

Beim *Welteinkommensprinzip* werden im Inland Ansässige mit ihrem «Welteinkommen», das heisst mit dem Einkommen, das sie bei in- und ausländischen Wirtschaftsvorgängen erwirtschaftet haben, besteuert.⁶ Diese, häufig «unbeschränkt» genannte, Steuerpflicht knüpft an ein bestimmtes persönliches Merkmal des Steuerpflichtigen an. Bei natürlichen Personen ist es oft der Wohnsitz (Wohnsitzprinzip) und bei juristischen Personen der rechtliche Sitz.⁷ Das Welteinkommensprinzip dehnt die Steuerhoheit des Inlands also über die Landesgrenze hinweg aus und kann so zu Doppelbesteuerungen führen, welche allenfalls durch ein DBA eingeschränkt werden.⁸ Mit einem DBA verzichten die Vertragsstaaten teilweise oder ganz auf die Geltendmachung ihres nationalen Steueranspruchs.⁹ Die meisten Staaten, die CFC-Regeln kennen, basieren auf dem Welteinkommensprinzip.¹⁰

Gemäss dem *Territorialitätsprinzip* werden im Ausland erwirtschaftete Einkünfte grundsätzlich nicht besteuert, sondern lediglich Einkünfte aus inländischen Wirtschaftsvorgängen (Quellenprinzip).¹¹ Diese, auch «beschränkt» genannte, Steuerpflicht knüpft also an die Erfüllung bestimmter sachlicher Kriterien an, wie zum Beispiel dem Ausüben einer Tätigkeit im Inland.¹² Viele Staaten kennen auch eine Kombination dieser beiden Besteuerungsprinzipien.¹³

2.1.3 Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität

Diese zwei Begriffe sind eng verbunden mit dem Welteinkommens- und dem Territorialitätsprinzip. So beruht das Welteinkommensprinzip auf der *Kapitalexportneutralität*, bei welcher alle Einkünfte eines im Inland Ansässigen, egal ob sie im Inland oder im Ausland erzielt wurden, zum Steuersatz des Ansässigkeitsstaates besteuert werden. Die ausländischen Einkünfte werden also auf das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates gehoben und um dabei eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werden die im Ausland bereits gezahlten Steuern im Inland angerechnet (Anrechnungsmethode).

⁵ Vgl. zum Ganzen BRÄHLER, S. 3.

⁶ BRÄHLER, S. 149.

⁷ BRÄHLER., S. 149 f.

⁸ DAHINDEN, S. 46.

⁹ BRÄHLER, S. 151.

¹⁰ DAHINDEN, S. 187.

¹¹ DAHINDEN, S. 46 f.

¹² BRÄHLER, S. 150.

¹³ BRÄHLER, a.a.O.

Das Territorialitätsprinzip folgt hingegen der *Kapitalimportneutralität*. Dieses Prinzip besagt, dass alle Einkünfte, welche im Inland erzielt wurden, egal ob von einem im Inland oder im Ausland Ansässigen, auch in diesem Quellenstaat besteuert werden. Im Ausland erwirtschaftete Einkünfte werden vom Inland nicht besteuert, sondern freigestellt (Freistellungsmethode).¹⁴

2.2 Begriffserklärung «Controlled Foreign Company»

«Controlled Foreign Companies», im deutschen Sprachgebrauch auch Basis- oder Zwischengesellschaften genannt,¹⁵ sind:

1. Gesellschaften («companies»)
2. die ihren Sitz im Ausland haben («foreign»),
3. und die von einer im Inland ansässigen Gesellschaft beherrscht werden («controlled»).

Einer als CFC bezeichneten Gesellschaft wird unterstellt, dass diese nur mit dem Ziel im Ausland errichtet wurde, um steuerliche Vorteile zu erlangen.¹⁷ Deshalb erfüllen CFCs meist noch zwei weitere Kriterien:

4. Die CFC ist in einem Niedrigsteuerland angesiedelt,
5. Und geht typischerweise einer passiven Tätigkeit nach.¹⁸

2.2.1 Funktionsweise einer CFC

Wenn eine inländische Muttergesellschaft eine CFC in einem Niedrigsteuerland errichtet, verlagert sie gewisse Tätigkeiten und Ressourcen und somit einen Teil ihres Steuersubstrats in das Niedrigsteuerland.¹⁹ Die Erträge der CFC können dann wegen des Trennungsprinzips und der Abschirmwirkung nicht mehr von den inländischen Steuerbehörden besteuert werden.²⁰ Erst wenn die CFC ihre Gewinne an die Muttergesellschaft ausschüttet, kann der inländische Fiskus diese der Besteuerung unterwerfen. Da die Muttergesellschaft die CFC beherrscht, kann sie entscheiden, wann die CFC ihre Gewinne an sie ausschütten soll.²¹ Solange sie die Gewinne in der CFC thesauriert, kann sie durch diese primäre Abschirmwirkung einen Steueraufschub «tax

¹⁴ Vgl. zum Ganzen DAHINDEN, S. 47; siehe auch VOGELSANG, S. 63; KÖRNER, S. 697.

¹⁵ BRÄHLER, S. 7.

¹⁶ BRÄHLER, S. 6.

¹⁷ BRÄHLER, a.a.O.

¹⁸ BRÄHLER, a.a.O.

¹⁹ DAHINDEN, S. 11.

²⁰ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 4.

²¹ DAHINDEN, S. 16.

deferral») erreichen.²² Ein Steueraufschub kann der inländischen Muttergesellschaft einen Zinsgewinn und einen Liquiditätsvorteil bringen.²³

Unter gewissen Bedingungen kann es in einem Ansässigkeitsstaat möglich sein, die Gewinne der CFC steuerfrei zurückzuführen.²⁴ In so einem Fall kommt die sekundäre Abschirmwirkung zum Zuge, bei welcher der durch die primäre Abschirmwirkung erreichte Steueraufschub in eine endgültige Nichtbesteuerung umgewandelt wird.²⁵ Möglich ist eine solche sekundäre Abschirmwirkung zum Beispiel, wenn der Ansässigkeitsstaat für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen ein Schachtelprivileg gewährt.²⁶

2.2.2 Inländische Muttergesellschaft

Als Steuersubjekt der CFC-Regelungen kommen grundsätzlich alle inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen, wie auch juristischen Personen in Frage.²⁷ In vielen Staaten gelten die CFC-Regelungen jedoch nur für inländische Kapitalgesellschaften, nicht aber für natürliche Personen, die Anteile an einer CFC halten.²⁸ Zur Vereinfachung wird im Folgenden von einer inländischen Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt der CFC-Regeln ausgegangen und diese als Muttergesellschaft bezeichnet. Es gibt international kein einheitliches Abgrenzungskriterium, ab wann eine Gesellschaft als in- oder ausländisch gilt.²⁹ Jedes Land kennt diesbezüglich andere Vorschriften. Zumeist ist aber der Sitz der Gesellschaft das ausschlaggebende Kriterium.³⁰

2.2.3 Beherrschung der ausländischen Gesellschaft

Für die meisten Staaten kommen als ausländische Gesellschaft nur Kapitalgesellschaften in Frage, weil diese eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Bei Personengesellschaften und Betriebsstätten ohne eigene Rechtspersönlichkeit stellt sich die Problematik der Abschirmwirkung und des Steueraufschubs wegen des Transparenzprinzips grundsätzlich gar nicht.³¹ Jedoch können solche Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit dann dafür eingesetzt werden, um etwaige CFC-Vorschriften zu umgehen.³²

²² DAHINDEN, S. 11.

²³ BRÄHLER, S. 4.

²⁴ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 4.

²⁵ DAHINDEN, S. 16.

²⁶ DAHINDEN, S. 17.

²⁷ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6.

²⁸ DAHINDEN, S. 191. Länder, in denen auch für natürliche Personen die CFC-Vorschriften gelten, sind z.B. China, Deutschland, Italien, Mexiko, Portugal, Schweden, Spanien, USA (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6).

²⁹ DAHINDEN, S. 27.

³⁰ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6.

³¹ BRÄHLER, S. 106; DAHINDEN S. 192. Länder, die z.B. auch Betriebsstätte als ausländische Einheit anerkennen, sind Deutschland, Frankreich und Italien (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6).

³² DAHINDEN, S. 193.

Für die Voraussetzung der Beherrschung ist wichtig, dass die inländische Muttergesellschaft die ausländische Gesellschaft insofern kontrolliert, als dass sie auf diese einwirken und den Zeitpunkt der Gewinnausschüttung bestimmen kann. Denn nur in solchen Fällen ist die Gefahr von bewusster Steuervermeidung vorhanden.³³ Ob ein Beherrschungsverhältnis gegeben ist, hängt je nach Staat von einzelnen oder mehreren formalen und/oder faktischen Kriterien ab. Ein formales Kriterium ist beispielsweise die Beteiligungsquote. Es gibt Länder die eine Beteiligung von über 50 Prozent verlangen³⁴, bei anderen reicht schon eine Beteiligung von 25 Prozent³⁵ oder gar 10 Prozent³⁶.³⁷ Manche Staaten nehmen die Beteiligungen von allen oder von einer Gruppe von im Inland ansässigen Anteilshabern zusammen, andere stellen auf die maßgebliche Beteiligung eines einzelnen inländischen Anteilshabers ab.³⁸ Auch indirekt gehaltenen Beteiligungen und/oder Anteile von nahestehenden Personen können miteinbezogen werden.³⁹ Ein faktisches Kriterium ist z.B. eine vertragliche Absprache, dass eine inländische Muttergesellschaft eine ausländische Einheit unabhängig von ihrer Beteiligungsquote beherrscht.⁴⁰

2.2.4 Niedrigbesteuerung

Auch beim Kriterium der Niedrigbesteuerung hat jedes Land eine andere Vorgehensweise diese zu ermitteln. Es gibt auch Staaten die gänzlich auf dieses Kriterium verzichten und in einem «*global approach*» weltweit alle ausländischen CFCs erfassen, ungeachtet der ausländischen Steuerbelastung.⁴¹ Länder die dem «*jurisdictional approach*» folgen, wenden ihre CFC-Regelungen hingegen nur auf CFCs mit Sitz in einem Niedrigsteuersystem an. Dabei vergleicht man den inländischen Steuersatz mit der Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat der CFC.⁴² Aufgrund der Vergleichsergebnisse können schwarze (Staaten mit inakzeptablem Steuersystem), weiße (Staaten mit akzeptablem Steuersystem) und graue (Staaten die unter bestimmten Zusatzkriterien als Niedrigsteuersystem gelten) Listen erstellt werden. Dies nennt man den «*jurisdictional designated list approach*».⁴³ Ein Vergleichsergebnis kann aber auch im «*jurisdictional*

³³ DAHINDEN, a.a.O.; BRÄHLER, S. 107.

³⁴ Z.B. Australien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Island, Norwegen, Peru, Spanien (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6).

³⁵ Z.B. Dänemark, Italien, Portugal (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6).

³⁶ Z.B. Ägypten, Kanada, Korea. (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6).

³⁷ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6.

³⁸ DAHINDEN, S. 197.

³⁹ M.w.H. DAHINDEN, S. 198 ff.

⁴⁰ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 6.

⁴¹ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 7; m.w.H. DAHINDEN, S. 206. Kanada, Neuseeland und die USA folgen z.B. diesem «*global approach*».

⁴² DAHINDEN, S. 207.

⁴³ DAHINDEN, S. 207 ff; LÜTKE, S. 30; m.w.H. BRÄHLER, S. 112.

comparable tax approach»⁴⁴ zu einem Steuerbelastungsvergleich im konkreten Fall herangezogen werden. Ein Staat wird bei dieser Methode als Niedrigsteuerland eingestuft, wenn seine effektive Gewinnsteuerbelastung den inländischen Steuersatz um einen bestimmten Prozentsatz unterschreitet.⁴⁵ Einige Staaten kombinieren auch den Steuerbelastungsvergleich mit dem Listensystem.⁴⁶ Niedrigsteuersysteme sind meist Steuerordnungen, die keine oder nur geringe Steuern erheben oder Staaten mit einem üblichen Steuerniveau, welche aber für gewisse Steuersubjekte oder Einkünfte Steuerprivilegien, sogenannte Vorzugssteuersysteme, kennen.⁴⁷

2.2.5 Passive Tätigkeit

Passive Tätigkeiten sind in der Regel Tätigkeiten, die leicht ins Ausland zu verlagern sind und deswegen eine hohe Standortelastizität aufweisen.⁴⁸ Nur solche Tätigkeiten können überhaupt auf eine ausländische Gesellschaft ausgelagert werden. Eine maximale Standortelastizität bietet z.B. eine Briefkastengesellschaft oder Finanzholding.⁴⁹ Typische Erträge aus passiven Tätigkeiten sind Investment-Erträge wie Zins-, Dividenden- und Mieterträge, Lizenzeinkünfte und Veräußerungsgewinne.⁵⁰ Aktive Tätigkeiten sind hingegen grundsätzlich immobile Einkünfte und zeichnen sich durch eine echte betriebliche Tätigkeit des Unternehmens an dessen Sitz aus. Derweil ist es nicht immer einfach zwischen aktiven und passiven Erträgen zu unterscheiden, gerade z.B. im Dienstleistungssektor.⁵¹ Wenn ein Staat passive und aktive Tätigkeiten unterscheidet und nur die passive Erträge seinen CFC-Vorschriften unterwirft, so spricht man vom *«transactional approach»*.⁵² Es gibt aber auch Staaten, welche keinen Unterschied zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten machen und auf sämtliche Einkünfte ihre CFC-Regelungen anwenden. Diese Methode nennt man den *«entity approach»*.⁵³ Z.T. sehen diese Staaten aber vor, dass bei einem bestimmten Anteil an nicht schädlichen aktiven Einkünften ein Befreiungstatbestand vorliegt und dass deshalb die CFC-Regeln nicht zur Anwendung kommen.⁵⁴

2.3 Wirkungsweise der CFC-Regelungen

Sind die verlangten Kriterien erfüllt, so wendet sich die CFC-Gesetzgebung des Mutterstaates auf die betreffende CFC an. Die CFC-Regelung hebt die Abschirmwirkung auf und rechnet den

⁴⁴ LÜTKE, S. 30.

⁴⁵ BRÄHLER, S. 111; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 7; m.w.H. DAHINDEN, S. 209 ff.

⁴⁶ DAHINDEN, S. 215.

⁴⁷ DAHINDEN, S. 20.

⁴⁸ BRÄHLER, S. 6.

⁴⁹ BRÄHLER, a.a.O.

⁵⁰ DAHINDEN, S. 224.

⁵¹ DAHINDEN, a.a.O.

⁵² HÄNGGI/BEHNISCH, S. 7.

⁵³ DAHINDEN, S. 216.

⁵⁴ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 7.

Gewinn der CFC proportional zur Beteiligungsquote als fiktive Einkünfte bei der inländischen Muttergesellschaft schon vor der tatsächlichen Gewinnausschüttung hinzu.⁵⁵ So kann der aus der Abschirmwirkung resultierende Steueraufschub reduziert bzw. aufgehoben werden.⁵⁶ Der hinzugerechnete Gewinn wird dann im Inland gemäss inländischem Steuerniveau besteuert.⁵⁷ Dadurch wird der Muttergesellschaft in zweierlei Hinsicht eine nachteilige Besteuerung zuteil. Sie muss erstens den erwirtschafteten Gewinn der CFC vorgezogen besteuern lassen, ohne dass ihr liquide Mittel zufließen und zweitens kann sie die nationalen Bestimmungen betreffend der Beteiligungsermässigung und des Schachtelprivilegs nicht geltend machen.⁵⁸

2.3.1 Einkünftezurechnung

Bezüglich der Frage, wie die Zurechnung der fiktiven Einkünfte bei der inländischen Muttergesellschaft erfolgen soll, gehen die Meinungen auseinander.⁵⁹ Grundsätzlich sind aber drei Theorien zu unterscheiden:

2.3.1.1 Ausschüttungstheorie

Nach dieser Theorie, welche international auch als «*fictive dividend approach*» bezeichnet wird, soll der von der CFC erzielte Gewinn als fiktive Dividendenausschüttung bei der inländischen Muttergesellschaft versteuert werden.⁶⁰

2.3.1.2 Zurechnungstheorie

Bei der Zurechnungstheorie wird das Einkommen der CFC der inländischen Muttergesellschaft zugerechnet und bei dieser als eigenes Einkommen besteuert.⁶¹ Die CFC wird also wie eine Personengesellschaft als transparente Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit angesehen.⁶² Darum ist auch von einer transparenten Betrachtungsweise, dem sogenannten «*transparency approach*», die Rede.⁶³

2.3.1.3 Repräsentationstheorie

Die Vertreter der Repräsentationstheorie sind der Auffassung, dass das Einkommen der CFC der inländischen Muttergesellschaft wirtschaftlich zur Verfügung steht und sie somit aus ihrer Beteiligung an der CFC eine erhöhte Leistungsfähigkeit zieht. Deswegen soll nicht das Einkommen der CFC an sich bei der Muttergesellschaft besteuert werden, sondern ein nach diesem

⁵⁵ BRÄHLER, S. 10; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 5.

⁵⁶ DAHINDEN, S. 185.

⁵⁷ BRÄHLER, S. 11.

⁵⁸ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 8.

⁵⁹ BRÄHLER, S. 156.

⁶⁰ BRÄHLER, S. 158; DAHINDEN, S. 186.

⁶¹ BRÄHLER, S. 157.

⁶² BRÄHLER, a.a.O.

⁶³ DAHINDEN, S. 186.

Einkommen bemessener Betrag, welcher die erhöhte Leistungsfähigkeit repräsentiert.⁶⁴ Dieser Betrag wird bei der Muttergesellschaft als ein ihr zustehendes «Sondervermögen» hinzugerechnet und besteuert.⁶⁵ Es handelt sich also um eine Steuerpflicht *sui generis*.⁶⁶

2.3.2 Befreiungstatbestände und Entlastungen

CFC-Gesetzgebungen können einen oder mehrere Befreiungstatbestände vorsehen. Liegt ein solcher vor, so unterliegt die CFC, meist gesamthaft mit all ihren Erträgen, nicht der Hinzurechnungsbesteuerung.⁶⁷ Wenn der Ansässigkeitsstaat der CFC z.B. auf einer weissen Liste steht, wirkt dies wie eine Befreiung. Oder wie in Abschnitt 2.2.5 bereits erwähnt, kann ein Staat, welcher dem «*entity approach*» folgt, vorsehen eine CFC von der Hinzurechnungsbesteuerung zu befreien, wenn die Erträge der CFC überwiegend aus aktiven Tätigkeiten stammen.⁶⁸ Andere Staaten kennen einen sogenannten «Motivtest», mit welchem der Steuerpflichtige geltend machen kann, dass die CFC nicht hauptsächlich zum Zwecke der Steuerersparnis sondern aus anderen Gründen errichtet wurde.⁶⁹ Ein weiteres Beispiel für einen Befreiungstatbestand ist die «Geringfügigkeitsbefreiung», auch «*De-Minimis-Regel*» genannt. Bei dieser können betragsmässig vernachlässigbare passive Erträge der CFC, welche unter eine Bagatellfreigrenze fallen, von der Hinzurechnungsbesteuerung befreit werden.⁷⁰

Des Weiteren gibt es Entlastungen, welche CFC-Vorschriften vorsehen können, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden und um auch Verlusten von CFCs Rechnung zu tragen.⁷¹ Diese wirken im Gegensatz zu den Befreiungstatbeständen nur für einen bestimmten Teil der Erträge der CFC.⁷² Viele CFC-Regelungen sehen z.B. eine Entlastung von der Hinzurechnungsbesteuerung um die von der CFC in ihrem Ansässigkeitsstaat bereits bezahlten Steuern vor.⁷³ Damit die Dividendenerträge einer CFC bei der tatsächlichen Gewinnausschüttung nicht ein zweites Mal besteuert werden, nachdem sie bei der Hinzurechnungsbesteuerung bereits einmal versteuert

⁶⁴ BRÄHLER, S. 158; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 5.

⁶⁵ DAHINDEN, S. 186.

⁶⁶ LÜTKE, S. 40.

⁶⁷ DAHINDEN, S. 228.

⁶⁸ DAHINDEN, S. a.a.O.

⁶⁹ DAHINDEN, S. 229; siehe auch KÖRNER, S. 699.

⁷⁰ DAHINDEN, a.a.O.

⁷¹ DAHINDEN, S. 230.

⁷² DAHINDEN, a.a.O.

⁷³ DAHINDEN, a.a.O.

wurden, kann als Entlastung zudem die vollständige Steuerbefreiung einer späteren Dividendenausschüttung oder die Ausrichtung von Steuergutschriften vorgesehen werden.⁷⁴ Als weitere Beispiele ist die Entlastung von Verlusten der CFC zu nennen, sowie die Entlastung bei Mehrfachanwendung von CFC-Vorschriften verschiedener Staaten auf dieselbe CFC.⁷⁵

2.3.3 Beweislast und Offenlegungspflicht

Zur effizienteren Durchsetzung enthalten CFC-Regelungen meist Offenlegungspflichten und Beweisregeln zulasten des Steuerpflichtigen. So muss der Steuerpflichtige z.B. beweisen, dass kein Niedrigsteuersystem im Ansässigkeitsstaat der CFC vorliegt oder im konkreten Fall ein Befreiungstatbestand erfüllt ist. Offenlegen bzw. melden muss der Steuerpflichtige z.B. seine ausländischen Beteiligungen oder Einkünfte ausländischer Quellen. Zudem kann er dazu verpflichtet werden, entsprechende Unterlagen aufzubewahren. Bei Nichterfüllung solcher Vorschriften können Bussen angesetzt werden.⁷⁶

2.4 Kritik

CFC-Regelungen sind nicht frei von jeder Kritik und dies aus mehreren Gründen. Erstens stehen sie mit ihrer ausdehnenden Steuerhoheit im Widerspruch zu den herkömmlichen internationalen Besteuerungsprinzipien, nach welchen grundsätzlich jede Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert wird.⁷⁷ So können CFC-Regeln zu mehrfachen Besteuerungen einer CFC durch verschiedene Staaten führen und sehen oft auch keine Kollisionsnormen vor, welche in solchen Fällen eine Doppelbesteuerung vorbeugen könnten.⁷⁸ Zweitens können CFC-Gesetzgebungen gegen bestehende DBA verstossen, welche eigentlich Vorrang vor dem nationalen Recht haben.⁷⁹ Drittens sind die meisten CFC-Regelungen alles andere als eindeutig geregelt und werfen noch viele Fragen auf, u.a. wegen ihrer schwierigen Einordnung in das bestehende System des internationalen Steuerrechts.⁸⁰ So haben sich viele Staaten noch nicht ausdrücklich dazu geäußert, welche der drei Theorien der Einkünftezurechnung sie anwenden. Andere folgen dem gewählten Ansatz nicht konsequent und vermischen ihn mit den anderen zwei Ansätzen.⁸¹ Auch ihre Vereinbarkeit mit dem EU-Gemeinschaftsrecht ist umstritten.⁸² Viertens ist es

⁷⁴ DAHINDEN, S. 231.

⁷⁵ M.w.H. DAHINDEN, S. 231 ff.

⁷⁶ Vgl. zum Ganzen DAHINDEN, S. 235.

⁷⁷ DAHINDEN, S. 187; gl.M. LÜTKE, S. 28.

⁷⁸ DAHINDEN, S. 233.

⁷⁹ M.w.H. BRÄHLER, S. 182 ff und LANG, DBA, S. 717 ff.

⁸⁰ DAHINDEN, S. 188.

⁸¹ BRÄHLER, S. 162; DAHINDEN, S. 187.

⁸² Siehe Abschnitt 4.2.2.

sehr schwer, dass die CFC-Regelungen das richtige «Abwehrausmass» finden.⁸³ Der Grat zwischen legitimer Steueroptimierung und ungerechtfertigter Steuervermeidung durch künstliche Gewinnverlagerung ins Ausland ist sehr schmal.⁸⁴ So liegt die Schwierigkeit bei den CFC-Vorschriften darin, eine klare Trennlinie zu finden zwischen nützlichen und notwendigen Auslandstätigkeiten einerseits und rein steuerlich motivierten, wirtschaftlich sinnlosen Funktionsverlagerungen andererseits und konsequent nur Letztere zu sanktionieren.⁸⁵

3 Anschauungsbeispiele

Von den fünf Nachbarländern der Schweiz kennen drei CFC-Regelungen, nämlich Deutschland, Frankreich und Italien. Um die Wirkungsweise der CFC-Regeln besser zu veranschaulichen, werden im Folgenden die CFC-Gesetzgebungen von Deutschland und Frankreich kurz vorgestellt. Ziel ist es, anhand der Beispiele aufzuzeigen, wie CFC-Vorschriften in der Praxis umgesetzt werden und wie sie von Land zu Land variieren können.

3.1 Deutschland

Die deutsche CFC-Gesetzgebung wurde nach dem «*transactional approach*» ausgestaltet, wonach nur passive Einkünfte einer CFC der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.⁸⁶ Damit die CFC-Regeln angewendet werden, müssen drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein.⁸⁷ Erstens muss die ausländische Gesellschaft von Inländern beherrscht werden. Als ausländische Gesellschaft gilt laut Art. 1 Abs. 1 Ziff. 1-6 KStG eine AG, eine GmbH, eine Anstalt, ein Verein, ein Zweckvermögen und teilweise auch eine Betriebsstätte mit Sitz im Ausland, nicht aber ausländische Personengesellschaften.⁸⁸ Bezüglich der Beherrschung der ausländischen Gesellschaft muss gemäss Art. 7 Abs. 2 AStG die Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen⁸⁹ oder die kumulierten Beteiligungen verschiedener Steuerpflichtigen direkt oder indirekt am Ende des Wirtschaftsjahres der CFC mehr als 50 Prozent betragen.⁹⁰ Zweitens muss die ausländische Gesellschaft passive Einkünfte erzielen, wobei als passive Einkünfte alle Einnahmen gelten, welche nicht im Aktivitätskatalog von Art. 8 Abs. 1 Ziff. 1-10 AStG aufgeführt sind.⁹¹ Drittens müssen die passiven Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft

⁸³ BRÄHLER, S. 11.

⁸⁴ BRÄHLER, a.a.O.

⁸⁵ BRÄHLER, a.a.O.

⁸⁶ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 10.

⁸⁷ Siehe auch Deloitte, S. 22.

⁸⁸ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 10.

⁸⁹ Dies kann auch eine natürliche Person sein (HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.; Art. 1 Abs. 1 EStG).

⁹⁰ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.; DAHINDEN, S. 291.

⁹¹ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.

einer niedrigen Besteuerung unterliegen.⁹² Somit folgt die deutsche CFC-Gesetzgebung dem «*jurisdictional approach*». Das Kriterium der Niedrigbesteuerung ist nach Art. 8 Abs. 3 AStG erfüllt, wenn die Einkünfte der CFC einer Gewinnsteuer von weniger als 25 Prozent unterliegen.⁹³ Deutschland kennt hingegen keine weissen oder schwarzen Länderlisten.⁹⁴ Die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages erfolgt gemäss Art. 10 Abs. 3 AStG nach deutschem Steuerrecht.⁹⁵ Die Hinzurechnung erfolgt am Ende des Wirtschaftsjahres der CFC und wird gemäss der Ausschüttungstheorie als vorgezogene Dividendenausschüttung qualifiziert.⁹⁶ Findet die tatsächliche Ausschüttung der Dividenden zu einem späteren Zeitpunkt noch statt, ist diese steuerfrei und auch bereits von der CFC bezahlte Steuern an ihren Ansässigkeitsstaat, an einen Drittstaat oder an Deutschland werden vom Hinzurechnungsbetrag abgezogen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁹⁷ Zudem hat der deutsche Gesetzgeber zwei Befreiungstatbestände eingeführt. Der erste Befreiungstatbestand nach Art. 8 Abs. 2 AStG ist aber nur anwendbar, wenn der Ansässigkeitsstaat der CFC ein EU- oder EWR-Mitgliedstaat ist.⁹⁸ Ist dies der Fall, muss nachgewiesen werden, dass die CFC einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Der zweite Befreiungstatbestand ist der sogenannte Aktivitätstest nach Art. 9 AStG, welcher besagt, dass CFCs von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden, wenn die passiven Einkünfte der CFC weniger als 10 Prozent der Gesamteinkünfte ausmachen und diese bei der CFC als auch beim Steuerpflichtigen insgesamt 80'000 Euro nicht übersteigen.⁹⁹

3.2 Frankreich

Im Gegensatz zu der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, wurde die CFC-Gesetzgebung von Frankreich nach dem «*entity approach*» ausgestaltet. Somit werden nicht nur die passiven, sondern sämtliche Einkünfte einer CFC dem französischen Steuerpflichtigen angerechnet und zwar proportional zu seiner Beteiligung an der CFC.¹⁰⁰ In Frankreich müssen deshalb nur zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit ihre CFC-Regeln Anwendung finden.¹⁰¹ Erstens

⁹² HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.

⁹³ In der Schweiz liegt die effektive Gewinnsteuerbelastung in sämtlichen Kantonen unter 25 Prozent (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 18).

⁹⁴ Deloitte, S. 22.

⁹⁵ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 11.

⁹⁶ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.

⁹⁷ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.

⁹⁸ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.

⁹⁹ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.

¹⁰⁰ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 15; DAHINDEN, S. 270.

¹⁰¹ Siehe auch Deloitte, S. 20.

muss die ausländische Gesellschaft von einer in Frankreich ansässigen juristischen Person beherrscht sein.¹⁰² Dabei können auch ausländische Betriebsstätten unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen.¹⁰³ Die inländische juristische Person muss die CFC gemäss Art. 209 B Abs. 1 Ziff. 1 CGI entweder alleine oder mit anderen nahestehenden juristischen oder natürlichen Personen zusammen, wobei sämtliche Beteiligungen ab 5 Prozent berücksichtigt werden, zu mindestens 50 Prozent beherrschen.¹⁰⁴ Zweitens müssen die Einkünfte der CFC einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Gemäss Art. 238 A CGI ist dieses Kriterium erfüllt, wenn die ausländische Gewinnsteuer mindestens um die Hälfte tiefer ist als der französische Gewinnsteuersatz, welcher zurzeit 33,3 Prozent¹⁰⁵ beträgt.¹⁰⁶ Dabei kennt auch Frankreich keine schwarzen oder weissen Länderlisten¹⁰⁷ und wendet somit nicht den «*jurisdictional designated list approach*», sondern den «*jurisdictional comparable tax approach*» an. Die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages erfolgt laut Art. 209 B Abs. 1 Ziff. 3 CGI nach französischem Recht.¹⁰⁸ Zudem gilt wie in Deutschland, dass Dividenden die später ausgeschüttet werden steuerfrei sind und dass die bereits im Ansässigkeitsstaat der CFC bezahlten Steuern angerechnet werden, wenn diese mit der französischen Körperschaftsteuer vergleichbar sind.¹⁰⁹ In der französischen CFC-Gesetzgebung sind zudem zwei Befreiungstatbestände vorgesehen. Der erste Befreiungstatbestand in Art. 209 B Abs. 2 CGI ist auf das Cadbury-Schweppes-Urteil des EuGHs¹¹⁰ zurückzuführen und nur anwendbar, wenn der Ansässigkeitsstaat der CFC ein EU-Mitgliedstaat ist.¹¹¹ Ausserdem muss bewiesen werden, dass die CFC nicht zum Zwecke der Steuerumgehung im Ausland errichtet wurde. Beim zweiten Befreiungstatbestand muss gemäss Art. 209 B Abs. 3 CGI nachgewiesen werden, dass die CFC zu mehr als 50 Prozent eine industrielle oder kommerzielle aktive Tätigkeit ausübt und dies zudem mehrheitlich auf dem lokalen Markt.¹¹²

¹⁰² DAHINDEN, S. 260; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 15. Darunter zählen alle in Frankreich ansässigen juristischen Personen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, so auch Personengesellschaften (DAHINDEN, S. 260). Natürliche Personen sind hingegen von den französischen CFC-Regeln nicht betroffen (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 15).

¹⁰³ DAHINDEN, a.a.O.

¹⁰⁴ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 16.

¹⁰⁵ Siehe Art. 219 Abs. 1 CGI.

¹⁰⁶ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 16. In der Schweiz liegen die Gewinnsteuersätze der Kantone Luzern, Obwalden, Nidwalden, Appenzell-Ausserrhoden, Appenzell-Innerrhoden, Zug, Schwyz, Uri, Glarus, Schaffhausen, Thurgau und Graubünden unter 16,5 Prozent (HÄNGGI/BEHNISCH, S. 18).

¹⁰⁷ Deloitte, S. 20.

¹⁰⁸ DAHINDEN, S. 271.

¹⁰⁹ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 17.

¹¹⁰ Siehe nachstehend Abschnitt 4.2.2.

¹¹¹ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 16.

¹¹² DAHINDEN, S. 267.

4 Entwicklungsgeschichte der CFC-Regelungen

Die erste CFC-Gesetzgebung wurde 1962 mit der Kennedy-Steuerreform in den USA eingeführt.¹¹³ Erst circa zehn Jahre später folgten Deutschland und Kanada, welche, angelehnt an die Vorschriften der USA, CFC-Regelungen in ihrem Aussensteuerrecht¹¹⁴ integrierten.¹¹⁵ Danach führten zuerst zögerlich, dann immer mehr Staaten CFC-Gesetzgebungen ein, sodass bis heute fast die Hälfte aller EU-Länder¹¹⁶ und weltweit 34 Staaten solche Vorschriften kennen.¹¹⁷ Dies nicht zuletzt aufgrund der Empfehlungen der OECD.¹¹⁸

4.1 Empfehlungen und Musterabkommen der OECD

Die OECD hat in den 90er-Jahren begonnen, sich dem sogenannten schädlichen Steuerwettbewerb anzunehmen und hat 1998 den Bericht «Harmful Tax Competition, an emerging global issue» veröffentlicht.¹¹⁹

4.1.1 Bericht «Harmful Tax Competition» und Folgeberichte

Mit diesem Bericht wollte die OECD auf die schädlichen Wirkungen des ungezügelter Steuerwettbewerbs aufmerksam machen.¹²⁰ Zwar hätte die Globalisierung auch gute Wirkungen auf die Steuersysteme der Länder gehabt, aber Steueroasen und diskriminierende Systeme würden vermehrt schädliche Wirkungen mit sich bringen, wie z.B. die Verzerrungen der Finanzströme und der Investitionsentscheidungen.¹²¹ Zur Bekämpfung dieser negativen Wirkungen, beinhaltet der Bericht unter anderem Kriterien zur Identifikation von solchen schädlichen Steuersystemen.¹²² Zudem sollen Listen der Steueroasen erstellt, die internationale Kooperation in diesem Bereich gestärkt und Empfehlungen zum Umgang mit unfairem Steuerwettbewerb auf Ebene der nationalen Gesetzgebung gegeben werden.¹²³ Als Abwehrmassnahme gegen den internationalen schädlichen Steuerwettbewerb fordert der Bericht u.a. Staaten, welche noch keine CFC-

¹¹³ LÜTKE, S. 28.

¹¹⁴ Als «Aussensteuerrecht» werden Steuerrechtsnormen des nationalen Steuerrechts bezeichnet, welche sich auf internationale Verhältnisse beziehen (DAHINDEN S. 3).

¹¹⁵ BRÄHLER, S. 106; DAHINDEN, S. 182.

¹¹⁶ Deutschland (1972), Frankreich (1980), Grossbritannien (1984), Schweden (1990), Dänemark (1995), Finnland (1995), Portugal (1995), Spanien (1995), Ungarn (1997), Estland (2000), Italien (2000), Litauen (2002) und Polen (2015) haben CFC-Gesetzgebungen (KUŹNIACKI, S. 126).

¹¹⁷ KUŹNIACKI, a.a.O.; siehe auch Deloitte.

¹¹⁸ DAHINDEN, S. 183.

¹¹⁹ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 3.

¹²⁰ LÜTKE, S. 52.

¹²¹ OECD Report (1998), Rn. 23 und m.w.H Rn. 30; LÜTKE, S. 52.

¹²² Die Kriterien zur Identifikation von Steueroasen sind in OECD Report (1998), Rn. 47 ff ausgeführt und die Kriterien zu diskriminierenden Regimen in OECD Report (1998), Rn. 57 ff. Beispiele solcher Kriterien sind die Erhebung keiner oder nur geringer Steuern, fehlende Transparenz, ein ineffektiver Informationsaustausch oder das sogenannte «ring-fencing».

¹²³ LÜTKE, S. 52; OECD Report (1998), Rn. 9 und 10.

Regelungen kennen, konkret dazu auf, solche oder ähnliche Regeln einzuführen.¹²⁴ Denn die Wirksamkeit der CFC-Regeln sei dadurch geschwächt, dass nicht alle Länder sie anwenden.¹²⁵ Zudem sollen Staaten, welche CFC- oder ähnliche Gesetzgebungen haben, sie unter Zuzug der in Kapitel 2 des Berichts ausgearbeiteten Kriterien zur Identifikation von schädlichen Steuerregimen anwenden.¹²⁶ Auch wenn wegen den unterschiedlichen Eigenschaften und Ausprägungsformen der nationalen Steuersysteme eine Harmonisierung der CFC-Regelungen nicht möglich sei, so sollen die OECD-Staaten dennoch eine bessere Koordination und die Ausarbeitung gewisser «*minimal standards*» anstreben.¹²⁷

Der erste Folgebericht wurde im Juni 2000 veröffentlicht mit dem Titel «Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices». Darin wurden 47 diskriminierende Systeme, darunter auch die Schweiz¹²⁸ und 35 Steueroasen aufgelistet.¹²⁹ Er forderte die Länder mit als diskriminierend eingestuften Steuersystemen dazu auf, die schädlichen Komponenten ihres Steuersystems bis im April 2003 aufzuheben. Im gleichen Jahr solle dann eine Liste der tatsächlich diskriminierenden Systeme erarbeitet werden.¹³⁰ Bezüglich der Steueroasen macht der Folgebericht eine Unterscheidung zwischen kooperativen und unkooperativen Staaten.¹³¹ Allfällige Gegenmassnahmen würden nur gegen Letztere erhoben werden.¹³² Im Folgebericht wird zudem betont, dass es wichtig sei, auch nicht-OECD-Mitglieder in die Bestrebungen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb einzubinden.¹³³ Anders als noch im Bericht von 1998, hält die OECD in diesem Folgebericht fest, dass ihr Ziel nicht die Harmonisierung der internationalen Besteuerung sei und auch nicht, den Ländern vorzuschreiben, welches Steuerniveau als angemessen anzusehen ist.¹³⁴ Auch in den folgenden Folgeberichten ist die OECD nun immer wieder darum bemüht, durchscheinen zu lassen, dass die OECD nicht in die Steuersouveränität der Staaten eingreifen möchte.¹³⁵

¹²⁴ LÜTKE, S. 57; OECD Report (1998), Rn. 100; LÜTKE, S. 57.

¹²⁵ OECD Report (1998), Rn. 98.

¹²⁶ OECD Report (1998), Rn. 100.

¹²⁷ OECD Report (1998), a.a.O.

¹²⁸ OECD Report (2000), S. 13 f. Die Schweiz wird in den Kategorien «*Financing and Leasing*» und «*Headquarters regimes*» als potenziell schädliches Steuersystem aufgelistet. Ausserdem sollen Holdingregime in der Schweiz und anderen Ländern noch auf ihre Schädlichkeit im internationalen Steuerwettbewerb untersucht werden (siehe Rn. 12).

¹²⁹ LÜTKE, S. 57; OECD Report (2000), S. 12 ff (Liste diskriminierender Systeme) und S. 17 (Liste Steueroasen).

¹³⁰ OECD Report (2000), Rn. 15.

¹³¹ LÜTKE, S. 57; OECD Report (2000), Rn. 19.

¹³² LÜTKE, S. 57; OECD Report (2000), Rn. 20.

¹³³ LÜTKE, a.a.O.; OECD Report (2000), S. 22.

¹³⁴ LÜTKE, S. 58; OECD Report (2000), S. 5.

¹³⁵ LÜTKE, S. 58 f.

Der zweite Folgebericht «The 2001 Progress Report» wurde bereits im Juli 2001 publiziert, konzentrierte sich jedoch vor allem auf die Steueroasen.¹³⁶ Im dritten Folgebericht, welcher im März 2004 veröffentlicht wurde, werden die Erfolge im Abbau der diskriminierenden Steuersysteme zusammengefasst.¹³⁷ Von den 47 potenziell schädlichen Steuersystemen hätten 18 Länder diese abgeschafft, 14 wurden so geändert, dass alle potenziell schädlichen Komponenten beseitigt wurden und 13 wurden nach Untersuchungen als nicht schädlich eingestuft.¹³⁸ Die Schweiz wurde aber erst im vierten Folgebericht vom September 2006 als nicht potenziell schädliches Steuersystem eingestuft wegen der graduellen Abschaffung der 50/50 Praxis.¹³⁹

4.1.2 BEPS Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules

Die als kritisch definierten Bereiche des schädlichen Steuerwettbewerbs wurden seit dem Bericht von 1998 von der OECD und den G20-Ländern weiter vertieft und schliesslich, im September 2013, in einem 15 Punkte Aktionsplan aufbereitet.¹⁴⁰ Am 5. Oktober 2015 wurden die finalen Berichte aller 15 Aktionspunkte des Projektes gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen, in Englisch «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS), veröffentlicht.¹⁴¹ Eine der 15 vorgeschlagenen Massnahmen, der dritte Aktionspunkt, thematisiert die CFC-Regelungen.

Der finale Bericht von Aktionspunkt 3 macht, anders als noch der im April 2015 veröffentlichte Diskussionsentwurf¹⁴², deutlich, dass es sich beim dritten Aktionspunkt nicht um einen Mindeststandard handelt, sondern um Empfehlungen von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren, sogenannte «Best Practice Empfehlungen», welche die Länder in ihren nationalen Rechtssystemen einführen können, aber nicht müssen.¹⁴³ Die Empfehlungen sollen den Staaten mit ihren z.T. sehr unterschiedlichen steuerpolitischen Zielen genügend Flexibilität lassen bei der Implementierung der CFC-Vorschriften.¹⁴⁴ Des Weiteren stellt der Bericht fest, dass gewisse Länder noch keine CFC-Gesetzgebungen kennen und gewisse CFC-Regelungen der Länder nicht (mehr) effektiv Verschiebungen von Einkünften in Niedrigsteuerländer zum Zwecke

¹³⁶ LÜTKE, S. 58; OECD Report (2001).

¹³⁷ LÜTKE, S. 59; OECD Report (2004).

¹³⁸ OECD Report (2004), Rn. 12.

¹³⁹ OECD Report (2006), Rn. 13. Auch das Holdingregime der Schweiz wurde in diesem Folgebericht als nicht schädlich eingestuft (siehe Rn. 10).

¹⁴⁰ BEPS Final Report, S. 3; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 3.

¹⁴¹ HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 301.

¹⁴² BEPS Discussion Draft.

¹⁴³ BEPS Final Report, S. 9; EY Global Tax Alert, S. 1; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 302. Andere Aktionspunkte, wie z.B. der Aktionspunkt 13 betreffend Country-by-Country Reportings, wurden als Mindeststandards ausgearbeitet.

¹⁴⁴ HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 318; BEPS Final Report, S. 10.

der Steuervermeidung verhindern. Die Empfehlungen sollen deshalb eine Stärkung der CFC-Regeln bewirken.¹⁴⁵

Für die OECD sind die CFC-Regelungen in erster Linie Mittel zur Abschreckung. Das primäre Ziel sei nicht Steuern auf den Einkünften der CFC zu erheben, sondern vielmehr Unternehmen überhaupt davon abzuhalten, ihre Einkünfte in Niedrigsteuerrländer zu verschieben.¹⁴⁶ Ausserdem sei es wichtig, eine gute Balance zwischen effektiveren, jedoch kostenschwereren flexiblen CFC-Regeln und weniger effektiven, aber kostengünstigeren technischen Regeln zu finden.¹⁴⁷ Die OECD anerkennt zudem, dass Länder mit einer strikten und umfassenden CFC-Gesetzgebung einen Wettbewerbsnachteil haben gegenüber von Ländern ohne oder mit begrenzten CFC-Regelungen. Multinationale Unternehmen könnten sich z.B. dazu entschliessen, ihren Hauptsitz in ein anderes Land zu verschieben, um CFC-Regeln zu vermeiden, was zu unerwünschten Verzerrungen führen würde.¹⁴⁸ Darum müsse auch hier ein Gleichgewicht zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Besteuerung von ausländischen Einkünften einer CFC gefunden werden.¹⁴⁹ Die Problematik der Wettbewerbsfähigkeit könnte aber entschärft werden, je mehr Staaten ähnliche CFC-Vorschriften in ihrem Aussensteuerrecht einführen würden.¹⁵⁰ Schliesslich sei es bezüglich der Wettbewerbsfähigkeit auch wichtig, dass die Empfehlungen des Berichts im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH stehen, damit auch die EU-Staaten diese anwenden können.¹⁵¹ Nach diesem ersten einführenden Kapitel des finalen Berichts, folgen die konkreten Empfehlungen zu den sechs Bausteinen, aus denen sich die CFC-Regelungen zusammensetzen.

4.1.2.1 Regeln für die Definition einer CFC

Die OECD empfiehlt eine möglichst breite Definition von CFCs, um sicherzustellen, dass neben Kapitalgesellschaften auch steuerlich transparente, sowie hybride Gesellschaften und Betriebsstätten unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen können, damit diese nicht dazu genutzt werden, CFC-Regelungen zu umgehen.¹⁵² Um die Art und den Umfang der Kontrolle der Muttergesellschaft über die potenzielle CFC zu bestimmen, sollen die Staaten einen Test einführen, der sowohl die wirtschaftliche wie auch die rechtliche Kontrolle berücksichtigt. Zudem kann ein weiterer Test, der die *de-facto* Kontrolle analysiert oder ein Test, basierend auf den

¹⁴⁵ BEPS Final Report, S. 11; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, a.a.O.

¹⁴⁶ BEPS Final Report, Rn. 7.

¹⁴⁷ BEPS Final Report, Rn. 10.

¹⁴⁸ BEPS Final Report, Rn. 14.

¹⁴⁹ BEPS Final Report, Rn. 15.

¹⁵⁰ BEPS Final Report, Rn. 16.

¹⁵¹ BEPS Final Report, Rn. 19; EY Global Tax Alert, S. 2. Mehr dazu nachstehend in Abschnitt 4.2.2.

¹⁵² BEPS Final Report, Rn. 24; EY Global Tax Alert, S. 2; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 318; m.w.H. BEPS Final Report, Rn. 26 ff.

buchhalterischen Konsolidierungsvorschriften, zur Ergänzung durchgeführt werden.¹⁵³ Als Minimum wird ein beherrschender Einfluss von mehr als 50 Prozent vorgeschlagen, es steht den Ländern aber offen, einen tieferen Prozentsatz zu wählen. Die CFC-Regeln sollen ausserdem bei direkter und indirekter Kontrolle angewendet werden.¹⁵⁴

4.1.2.2 CFC Ausnahmen und Schwellenwerte

Um CFC-Vorschriften kostengünstiger und zielgerichteter auszugestalten, wird im Bericht empfohlen, diese nur auf CFCs mit einem bedeutend niedrigerem Steuersatz als jener der Muttergesellschaft anzuwenden. CFCs mit einem ähnlichen hohen Steuersatz sollen also von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden und die entsprechenden Länder könnten z.B. in einer weissen Liste aufgeführt werden.¹⁵⁵

4.1.2.3 Definition von CFC Einkünften

Dieser Baustein enthält keine Empfehlungen, sondern lediglich eine nicht abschliessende Liste von Ansätzen wie CFC Einkünfte definiert werden können.¹⁵⁶ Man wollte den Ländern genügend Spielraum einräumen, um ihre spezifischen steuerpolitischen Ziele in die Definition mit einfließen zu lassen. So sind die Länder frei, wie sie die CFC Einkünfte, welche der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden sollen, definieren wollen.¹⁵⁷

4.1.2.4 Regeln für die Berechnung des Einkommens

Wenn feststeht, dass gewisse Erträge CFC Einkünfte darstellen, soll das steuerbare Einkommen der CFC nach den Bestimmungen des Sitzlandes der Muttergesellschaft ermittelt werden. Zudem wird empfohlen, nur die Verrechnung von Verlusten einer CFC mit Gewinnen der gleichen CFC oder mit Gewinnen einer CFC des gleichen Landes zu erlauben. Darüber hinaus könnte die Verrechnung von Verlusten einer CFC auf die Verrechnung mit ähnlichen Einkommensarten noch zusätzlich beschränkt werden.¹⁵⁸

¹⁵³ BEPS Final Report, Rn. 25; EY Global Tax Alert, S. 3; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 319; m.w.H. BEPS Final Report, Rn. 34 ff.

¹⁵⁴ BEPS Final Report, a.a.O.; EY Global Tax Alert, a.a.O.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, a.a.O.; m.w.H. BEPS Final Report, Rn. 37 ff.

¹⁵⁵ BEPS Final Report, Rn. 50 f.; EY Global Tax Alert, a.a.O.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, a.a.O. Der Schwellenwert dieser Ausnahme soll mit Hilfe des effektiven Steuersatzes kalkuliert werden. Für Details zur Berechnungsweise siehe BEPS Final Report, Rn. 61 ff.

¹⁵⁶ BEPS Final Report, Rn. 74; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 320. Die vier verschiedenen Ansätze werden in BEPS Final Report, Rn. 76 ff. näher ausgeführt.

¹⁵⁷ BEPS Final Report, Rn. 73.

¹⁵⁸ Vgl. zum Ganzen HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 320; m.w.H. BEPS Final Report, Rn. 99 ff.

4.1.2.5 Regeln für die Zuordnung von Einkommen

Es wird vorgeschlagen, das Einkommen der CFC den beherrschenden Steuersubjekten nach folgenden fünf Schritten zuzuordnen.¹⁵⁹ Erstens ermitteln, welchen Steuersubjekten das CFC Einkommen zuzuordnen ist. Zweitens berechnen, wieviel des CFC Einkommens welchem Steuersubjekt zuzuordnen ist. Drittens bestimmen, wann das CFC Einkommen in der Steuererklärung eines Steuersubjekts hinzugerechnet werden soll. Viertens festlegen, wie das Einkommen behandelt werden soll und fünftens festsetzen, welcher Steuersatz anzuwenden ist.¹⁶⁰ Schritt eins und zwei sollen nach Umfang und Zeitraum der Beteiligung der Steuersubjekte an der CFC ermittelt werden. Bezüglich Schritt drei und vier können die Länder den Zeitpunkt der Hinzurechnung und die Art der Behandlung der CFC Einkünfte selber bestimmen. Bei Schritt fünf wird empfohlen, den Steuersatz der Muttergesellschaft anzuwenden.¹⁶¹

4.1.2.6 Regeln um Doppelbesteuerungen zu verhindern oder zu eliminieren

Bei der Anwendung von CFC-Regelungen sollten Doppelbesteuerungen unbedingt vermieden werden.¹⁶² Der finale Bericht bezieht sich dabei vor allem auf drei Situationen, in denen eine Doppelbesteuerung vorkommen kann, ohne jedoch andere mögliche Sachverhalte auszuschließen.¹⁶³ Die erste angesprochene Situation ist jene, wenn das hinzugerechnete Einkommen der CFC bereits vom Ansässigkeitsstaat der CFC besteuert wurde. Zweitens der Fall in welchem die CFC-Regeln von mehreren Staaten auf das gleiche CFC-Einkommen anwendbar sind. Zuletzt die Situation, wenn eine CFC ihre Dividenden tatsächlich ausschüttet, diese aber zuvor bereits als CFC Einkünfte hinzugerechnet und besteuert wurden.¹⁶⁴ In diesem dritten Fall wird vorgeschlagen, die Dividendenerträge von der Besteuerung auszunehmen.¹⁶⁵ In den ersten beiden Fällen wird empfohlen, die bereits in anderen Staaten effektiv bezahlten Steuern bei der inländischen Besteuerung der CFC anzurechnen.¹⁶⁶

4.2 CFC-Regelungen in der EU

Auch die EU begann sich Ende der 90er-Jahre mit dem Thema des schädlichen Steuerwettbewerbs zu befassen. Am 1. Dezember 1997 nahm der Rat für Wirtschaft und Finanzen den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung an, den die Europäische Kommission in ihrer

¹⁵⁹ HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, a.a.O.

¹⁶⁰ BEPS Final Report, Rn. 110; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, a.a.O.

¹⁶¹ BEPS Final Report, Rn. 111; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, a.a.O.; m.w.H. BEPS Final Report, Rn. 113 ff.

¹⁶² BEPS Final Report, Rn. 11 und 121.

¹⁶³ BEPS Final Report, Rn. 122.

¹⁶⁴ BEPS Final Report, a.a.O.

¹⁶⁵ BEPS Final Report, Rn. 123; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 320.

¹⁶⁶ BEPS Final Report, a.a.O.; EY Global Tax Alert, S. 7.

Mitteilung zum «Massnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs» vom 1. Oktober 1997 vorgeschlagen hatte.¹⁶⁷ Man war der Meinung, dass eine Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs zwar grundsätzlich auf weltweiter Ebene erfolgen sollte, aber dass die Chancen auf eine zufriedenstellende Lösung im Rahmen der OECD steigen würden, wenn die EU-Mitgliedstaaten selbst eine bessere Koordinierung in diesem Bereich erzielten.¹⁶⁸

4.2.1 EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

Der Verhaltenskodex ist keine Richtlinie, sondern gehört zum sogenannten EU-«*soft law*» und stellt somit kein rechtsverbindliches Instrument dar.¹⁶⁹ Es ist eine politische Direktive für den Umgang der EU-Mitgliedstaaten untereinander, sodass sich darin auch noch keine konkreten Handlungsempfehlungen für unilaterale Gegenmassnahmen im Steuerwettbewerb, wie z.B. die Einführung von CFC-Regelungen, finden.¹⁷⁰ Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich mit Annahme des Verhaltenskodexes, alle geltenden Vorschriften und Praktiken, welche nach den Kriterien des Verhaltenskodexes als schädlich eingestuft werden, zu ändern oder abzuschaffen (Rücknahmeverpflichtung) und keine neuen steuerlich schädliche Massnahmen einzuführen (Stillhalteverpflichtung).¹⁷¹ Als schädlich gelten dabei alle Massnahmen, «die gemessen an dem üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveau, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschliesslich einer Nullbesteuerung, bewirken.»¹⁷² So fokussiert sich der Verhaltenskodex ausschliesslich auf die steuerliche Bevorzugung ausländischer Firmen. Die allgemeine Steuerhöhe der inländischen Unternehmenssteuer wird ausgelassen, denn man wolle nicht in den lauter geführten Steuerwettbewerb eingreifen.¹⁷³ Gestützt auf den Verhaltenskodex wurde am 9. März 1998 eine Expertenkommission eingesetzt, welche regelmässig über die kritischen Regeln der Mitgliedstaaten befinden und berichten soll.¹⁷⁴

4.2.2 Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes

Obwohl bis heute fast die Hälfte aller EU-Länder CFC-Regeln in ihrem Aussensteurrecht eingeführt haben und die Regierungen diese auch verteidigen, kann daraus keine gemeinschaftsrechtliche Rechtfertigung von CFC-Gesetzgebungen abgeleitet werden.¹⁷⁵ So ist es noch immer

¹⁶⁷ EU-Mitteilung, Rn. 13 ff.

¹⁶⁸ EU-Mitteilung, Rn. 11.

¹⁶⁹ LÜTKE, S. 60.

¹⁷⁰ LÜTKE, a.a.O.

¹⁷¹ EU-Verhaltenskodex, S. 4; Europäische Kommission, Schädlicher Steuerwettbewerb, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_de> (besucht am: 13. März 2017).

¹⁷² EU-Verhaltenskodex, S. 3.

¹⁷³ LÜTKE, S. 50.

¹⁷⁴ EU-Verhaltenskodex, S. 4; LÜTKE, S.48.

¹⁷⁵ LANG, Gemeinschaftsrecht, S. 218.

umstritten, ob die CFC-Regeln überhaupt mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind.¹⁷⁶ Der EuGH konnte sich im Fall «Cadbury Schweppes» das erste Mal zu dieser Frage äussern.

In seinem Urteil vom 12. September 2006 prüfte der EuGH, ob die CFC-Regelungen von Grossbritannien, welche der britische Fiskus auf die irischen Tochtergesellschaften von Cadbury Schweppes Overseas Ltd. angewendet hatte, Letztere in ihren durch den EGV garantierten Grundrechtsfreiheiten beschränken. Zur Frage stand die Vereinbarkeit der britischen CFC-Regeln mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV), der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV).¹⁷⁷ Jedoch ging der EuGH nicht vertieft auf die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit ein, da ihre Verletzung lediglich «die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit»¹⁷⁸ darstelle und deswegen eine eigenständige Prüfung dieser beiden Grundrechtsfreiheiten nicht gerechtfertigt sei.¹⁷⁹ Bezüglich der Niederlassungsfreiheit stellte der EuGH fest, dass die CFC-Regeln die Ausübung der Niederlassungsfreiheit in Mitgliedstaaten mit niedrigem Besteuerungsniveau weniger attraktiv machen, weil dort eine CFC der Hochschleusung des Besteuerungsniveaus auf das Besteuerungsniveau von Grossbritannien unterworfen wird.¹⁸⁰ CFCs, die in Grossbritannien oder in einem Mitgliedstaat mit gleichem Besteuerungsniveau ansässig sind, werden hingegen nicht zur Steuer herangezogen und bescheren ihrer Muttergesellschaft somit einen Steuervorteil, weil sie nicht von den CFC-Regelungen von Grossbritannien erfasst werden.¹⁸¹ Diese steuerliche Ungleichbehandlung und der damit verbundene steuerliche Nachteil von Muttergesellschaften mit CFCs in Niedrigsteuerländern der EU stellen gemäss EuGH eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 und 48 EGV dar.¹⁸² Die Gründung einer Gesellschaft in einem anderem Mitgliedstaat mit dem Ziel von dessen Steuersystem zu profitieren, sei für sich genommen zudem nicht eine missbräuchlichen Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit.¹⁸³ Auch sonst befand der EuGH, dass eine Verringerung der Steuereinnahmen

¹⁷⁶ BRÄHLER, S. 11.

¹⁷⁷ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, S. 121.

¹⁷⁸ Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 33.

¹⁷⁹ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, S. 122; Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes* Slg. 2006 I-07995, Rn. 33. Dieses Vorgehen des EuGHs wird von MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI in ihrem Artikel stark kritisiert. Gerade für die Schweiz sei dies unbefriedigend, da die Kapitalverkehrsfreiheit im Gegensatz zu den übrigen Grundfreiheiten auch im Verhältnis zu Drittländern anwendbar wäre (S. 122).

¹⁸⁰ Körner, S. 701; Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 44.

¹⁸¹ Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 44.

¹⁸² Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 46.

¹⁸³ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, S. 122; Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 37.

keine Gefährdung des Allgemeininteresses darstellt und keine Rechtfertigung für die Beschränkung dieser Grundfreiheit ist.¹⁸⁴ Einzige Ausnahme würden Massnahmen bzw. CFC-Regeln bilden, welche sich speziell auf rein künstliche Gebilde bezögen; dann wäre eine Beschränkung gerechtfertigt.¹⁸⁵ Ein rein künstliches Gebilde liegt gemäss EuGH vor, wenn eine Gesellschaft mit der Absicht gegründet wird, einen Steuervorteil zu schaffen (subjektives Element) und die Gesellschaft zudem keine wirtschaftliche Realität widerspiegelt, d.h. keiner wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat nachgeht (objektives Element).¹⁸⁶ Der EuGH hat somit CFC-Regeln nicht *per se* als unzulässig erklärt. CFC-Vorschriften seien mit dem EGV aber nur konform, wenn sie ausschliesslich rein künstliche Gebilde erfassen.¹⁸⁷

In späteren Entscheiden bestätigte der EuGH dieses Urteil.¹⁸⁸ Die OECD benutzte zwar das Thin Cap Group-Urteil¹⁸⁹, um zu argumentieren, dass auch CFC-Regelungen, welche lediglich «teilweise künstliche Gebilde» betreffen, gerechtfertigt und im Sinne des EuGHs wären.¹⁹⁰ Im Lichte von Rn. 92 des gleichen Urteils, wo keine solche Rechtfertigung erwähnt wird, sowie auch im Lichte der späteren Urteile des EuGHs ist dieser Standpunkt der OECD aber wohl abzulehnen.¹⁹¹ Ein anderer Versuch der OECD, die Rechtsprechung des EuGHs weiter auszulegen, war die CFC-Vorschriften als gerechtfertigt anzusehen, «wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden»¹⁹².¹⁹³ Kritische Stimmen bezweifeln aber, dass der EuGH «die ausgewogene[n] Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten»¹⁹⁴ als selbstständigen Rechtfertigungsgrund von CFC-Regeln zulassen würde.¹⁹⁵ Dänemark hat bisher als einziger EU-Staat versucht, seine CFC-Regelungen gemeinschaftsrechtskonform zu

¹⁸⁴ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, S. 123; Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 49.

¹⁸⁵ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, a.a.O.; Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 51.

¹⁸⁶ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, a.a.O.; Urteil des EuGHs vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-07995, Rn. 64, 66 und 68;.

¹⁸⁷ MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, a.a.O.

¹⁸⁸ Urteil des EuGHs vom 10. Februar 2011, Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, Slg. 2011 I-00355, Rn. 165; Urteil des EuGHs vom 3. Oktober 2013, Rs. C-282/12, *Itelcar*, noch nicht in der amtlichen Sammlung publiziert, Rn. 34; Urteil des EuGHs vom 13. November 2014, Rs. C-112/14, *Comission v United Kingdom*, noch nicht in der amtlichen Sammlung publiziert, Rn. 25.

¹⁸⁹ Urteil des EuGHs vom 13. März 2007, Rs. C-524/04, *Thin Cap Group*, Slg. 2007 I-02107, Rn. 81.

¹⁹⁰ BEPS Final Report, S. 18.

¹⁹¹ Vgl. KUŹNIACKI, S. 154 ff.

¹⁹² Urteil des EuGHs vom 18. Juli 2007, Rs. C-231/05, *OYAA*, Slg. 2007 I-06373, Rn. 54; Urteil des EuGHs vom 21. Januar 2010, Rs. C-311/08, *SGL*, Slg. 2010 I-00487, Rn. 60.

¹⁹³ BEPS Final Report, S. 18.

¹⁹⁴ Urteil des EuGHs vom 21. Januar 2010, Rs. C-311/08, *SGL*, Slg. 2010 I-00487, Rn. 66.

¹⁹⁵ M.w.H. KUŹNIACKI, S. 144 ff.

machen, indem er seine CFC-Vorschriften auch auf inländische CFCs ausweiteten.¹⁹⁶ Ob die Ungleichbehandlung dadurch aufgelöst und ihre Kompatibilität mit der Rechtsprechung des EuGHs gegeben ist, ist jedoch umstritten.¹⁹⁷

4.2.3 Anti-BEPS-Richtlinie 2016/1164

Bekräftigt durch das BEPS-Projekt der OECD veröffentlichte die EU Kommission am 17. Juni 2015 einen eigenen Aktionsplan «für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung»¹⁹⁸. Darin wurde festgestellt, dass der Verhaltenskodex und die darin enthaltenen Instrumente, die einen fairen Steuerwettbewerb in der EU gewährleisten sollten, immer mehr an ihre Grenzen stossen.¹⁹⁹ Zudem müsse man prüfen, wie sich die Ergebnisse des BEPS-Projektes am besten auf die europäische Ebene übertragen liessen.²⁰⁰ In den fünf Aktionsschwerpunkten des Plans wurden die CFC-Regeln aber nur kurz im zweiten Punkt mit dem Titel «eine effektive Besteuerung am Ort der Wertschöpfung» erwähnt. Man müsse diese verbessern, damit mit Hilfe der Hinzurechnungsbesteuerung eine effektive Besteuerung der in Niedrigsteuerländern und Steueroasen geparkten Gewinne gewährleistet sei.²⁰¹

Bereits ein halbes Jahr später, am 28. Januar 2016, präsentierte die Kommission ein Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung.²⁰² Teil davon war u.a. ein Vorschlag für eine Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken.²⁰³ Dieser Vorschlag wurde am 12. Juli 2016 vom Rat der Europäischen Union in der Richtlinie 2016/1164, auch «Anti-Tax Avoidance Richtlinie» oder «Anti-BEPS-Richtlinie» genannt, mit kleinen Abänderungen verabschiedet.²⁰⁴ Die Richtlinie hat zum Ziel die BEPS-Massnahmen in kohärenter und koordinierter Weise in den EU-Mitgliedstaaten umzusetzen, um Verzerrungen und steuerliche Hindernisse für Unternehmen in der EU und die Fragmentierung des Binnenmarktes zu verhindern.²⁰⁵ Dazu sollen fünf rechtlich verbindliche Massnahmen ab dem 1. Januar 2019 in den EU-

¹⁹⁶ KUŹNIACKI/DANON (Hrsg.), S. 133.

¹⁹⁷ M.w.H. KUŹNIACKI, S. 132 ff.

¹⁹⁸ EU Aktionsplan, S. 1.

¹⁹⁹ EU Aktionsplan, S. 3.

²⁰⁰ EU Aktionsplan, S. 6.

²⁰¹ EU Aktionsplan, S. 10.

²⁰² In Englisch «Anti-Tax Avoidance Package». EU Allgemeine Mitteilung; Europäische Kommission, Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_de> (besucht am: 22. März 2017).

²⁰³ EU Vorschlag; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 324.

²⁰⁴ EU Richtlinie. So wurde z.B. die Einführung einer Switch-over-Klausel, welche im Vorschlag noch enthalten war, im letzten Moment aus der Richtlinie gestrichen und vertagt (STÄHLIN, S. 798).

²⁰⁵ EU Richtlinie, Rn. 2; EU Vorschlag, S. 4; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 324.

Mitgliedstaaten angewendet werden, welche einen Mindestschutz gegen Steuervermeidung garantieren.²⁰⁶ Dabei steht es den Staaten frei, strengere Vorschriften zu erlassen.²⁰⁷ Mithilfe dieser Massnahmen soll verhindert werden, dass Unternehmen die unterschiedlichen Steuergesetze in den EU-Ländern ausnützen, um wenig Steuern zu zahlen.²⁰⁸ Unternehmen sollen dort ihre Steuern zahlen, wo sie wirtschaftlich tätig sind.²⁰⁹ Eine der fünf Massnahmen beinhaltet Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen.²¹⁰

In Art. 7 der Anti-BEPS-Richtlinie wird zuerst definiert, ab wann ein Unternehmen als CFC gilt. Dafür müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Erstens der Steuerpflichtige selbst oder zusammen mit verbundenen Unternehmen hält unmittelbar oder mittelbar 50 Prozent der Stimmrechte oder des Kapitals oder hat Anspruch auf mehr als 50 Prozent der Gewinne der CFC.²¹¹ Zweitens müssen die im CFC-Ansässigkeitsstaat effektiv entrichteten Körperschaftssteuern weniger als 50 Prozent der Körperschaftssteuern betragen, wie sie berechnet nach den Gesetzen des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen auf diesen Gewinnen eigentlich angefallen wären.²¹² Wird ein Unternehmen als CFC eingestuft, so kann der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen den nicht ausgeschütteten Gewinn der CFC mitbesteuern. Jedoch muss für im CFC-Ansässigkeitsstaat bereits bezahlte Steuern eine Gutschrift erteilt werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.²¹³ Der nicht ausgeschüttete Gewinn ist aus gewissen Kategorien von Einkünften zusammengesetzt, wie Zinsen, Lizenzen oder sonstigen Einkünften aus geistigem Eigentum, Dividenden, aktiven Finanzaktivitäten oder gruppeninternen Handels- und Dienstleistungstätigkeiten.²¹⁴ Alternativ können bei Unternehmen aus unangemessen erscheinenden Gestaltungen, die im Wesentlichen bloss steuerlichen Vorteilen dienen, auch der ganze nicht ausgeschüttete Gewinn dieses Unternehmens dem Steuerpflichtigen hinzugerechnet werden.²¹⁵ Der Steuerpflichtige wird von der Hinzurechnungsbesteuerung jedoch ausgenommen,

²⁰⁶ Europäische Kommission, Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_de> (besucht am: 22. März 2017); EU Richtlinie, Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 324.

²⁰⁷ EU Richtlinie, Art. 3; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, S. 324.

²⁰⁸ Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Hrsg.), S. 1; EU Richtlinie, Rn. 3.

²⁰⁹ Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Hrsg.), a.a.O.; EU Richtlinie, Rn. 1.

²¹⁰ EU Richtlinie, Art. 7 und 8.

²¹¹ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 1 Bst. a.

²¹² EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 1 Bst. b; STÄHLIN, S. 798.

²¹³ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 und Art. 8 Abs. 7; STÄHLIN, a.a.O.

²¹⁴ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 Bst. a; STÄHLIN, a.a.O.

²¹⁵ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 Bst. b; STÄHLIN, a.a.O. Eine unangemessene Gestaltung ist ein Unternehmen, welches «nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte wäre oder die Risiken, aus denen seine gesamten Einkünfte oder Teile davon erzielt werden, nicht eingegangen wäre, wenn es nicht von einer Gesellschaft beherrscht würde, deren Entscheidungsträger die für diese Vermögenswerte und Risiken relevanten Aufgaben ausführen, die für die Erzielung der Einkünfte des beherrschten Unternehmens ausschlaggebend sind.» (EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 Bst. b Unterabs. 2).

wenn er in einem EU- oder EWR-Mitgliedsstaat ansässig ist und er durch relevante Fakten und Umstände nachweisen kann, dass das von ihm beherrschte ausländische Unternehmen eine wesentlich aktive wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.²¹⁶ Für Drittstaaten wie die Schweiz ist die Anwendung dieser Ausnahme jedoch freiwillig.²¹⁷ Um den Verwaltungsaufwand der CFC-Regelungen zu verringern, können die Mitgliedstaaten zudem, dank Art. 7 Abs. 3 und 4, Unternehmen mit einem niedrigen Gewinn oder bei denen sonst nur ein geringes Risiko der Steuervermeidung besteht, von diesen Vorschriften befreien.²¹⁸ Ausserdem sei es zulässig, dass die Mitgliedstaaten zur Abgrenzung weisse, graue und schwarze Drittländerlisten führen.²¹⁹

In Art. 8 der Richtlinie geht es um die Berechnung der Einkünfte einer CFC. Grundsätzlich sollen die Einkünfte nach den Steuervorschriften des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen berechnet werden. Verluste werden nicht miteinbezogen.²²⁰ Ausserdem werden die Einkünfte anteilmässig zu der vom Steuerpflichtigen an der CFC gehaltenen Beteiligung angerechnet und zwar in dem Steuerzeitraum, in dem das Steuerjahr der CFC endet.²²¹ Schüttet die CFC an den Steuerpflichtigen Gewinne aus oder veräussert der Steuerpflichtige seine Beteiligung an der CFC und wurden diese Einkünfte zuvor schon in die Steuerbemessungsgrundlage miteinbezogen, so muss dieser Betrag wieder abgezogen werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.²²²

In den Schlussbestimmungen wird in Art. 10 ferner festgehalten, dass die EU-Kommission innert vier Jahren bis zum 9. August 2020 dem Rat Bericht erstatten soll über die Implementierung der Richtlinie. Augenfällig ist, dass der Vorschlag für die Richtlinie noch explizit und ganz im Sinne der Rechtsprechung des EuGHs den Begriff «rein künstliche Gestaltung» in Art. 8 Abs. 2 nannte. Gemäss diesem sollten für eine CFC, welche in einem EU oder EWR-Mitgliedsstaat ansässig ist, die CFC-Regelungen nur dann gelten, wenn es sich um eine «rein künstliche» Gestaltung handle. Diese Formulierung wurde in der Richtlinie 2016/1164 fallen gelassen. Die Ausnahme wurde so geändert, dass eine CFC, welche in einem EU oder EWR-Mitgliedsstaat ansässig ist, sich nur dann von den CFC-Regelungen befreien kann, wenn sie nachweisen kann, dass sie einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.²²³

²¹⁶ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 Bst. a Unterabs. 2 und 3; STÄHLIN, a.a.O.

²¹⁷ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 Bst. a Unterabs. 3; STÄHLIN, a.a.O.

²¹⁸ EU Richtlinie, Rn. 12 und Art. 7 Abs. 3 und 4.

²¹⁹ EU Richtlinie, Rn. 12; STÄHLIN, S. 798.

²²⁰ EU Richtlinie, Art. 8 Abs. 1.

²²¹ EU Richtlinie, Art. 8 Abs. 3 und 4.

²²² EU Richtlinie, Art. 8 Abs. 5 und 6.

²²³ EU Richtlinie, Art. 7 Abs. 2 Bst. a Unterabs. 2 und 3.

5 Implikationen der CFC-Regelungen für die Schweiz

Die Schweiz hat weder eine CFC-Gesetzgebung, noch ist eine geplant.²²⁴ Dennoch ist auch die Schweiz mit internationalen Gestaltungen der Steuervermeidung konfrontiert und kennt Sanktionen gegen solche missbräuchliche Gestaltungen.²²⁵ Aber genauso wie z.B. Österreich hat sich die Schweiz dazu entschieden, auf eine Hinzurechnungsbesteuerung als gezielte Massnahme in ihrem Aussensteuerrecht zu verzichten und allgemeine Instrumentarien, welche schon im schweizerischen Steuerrecht vorhanden sind, zur Bekämpfung von Missbräuchen zu verwenden.²²⁶ Aus Sicht vieler Staaten sind allgemeine Massnahmen zwar zu wenig wirkungsvoll,²²⁷ jedoch gibt es, wie in Abschnitt 2.4 bereits thematisiert, durchaus Gründe gegen die Einführung von CFC-Regelungen. Erstens wären CFC-Regeln nicht mit der Kapitalimportneutralität des Schweizer Steuersystems vereinbar. Zweitens kennt die Schweiz schon eine relativ tiefe Unternehmenssteuerbelastung und Steuerprivilegien, die es für in der Schweiz ansässige multinationale Unternehmen weniger attraktiv macht CFCs im Ausland einzuschalten.²²⁸ Drittens sind CFC-Gesetzgebungen allgemein oft sehr komplex, unterliegen ständigen Revisionen und sind losgelöst von den übrigen Steuergesetzen eines Staates, sodass es Überschneidungen geben kann.²²⁹ Dies hat eine gewisse Rechtsunsicherheit zur Folge. Viertens können viele Aspekte der CFC-Regeln nur mit pauschalierenden Methoden normiert werden.²³⁰ Der Steuerumgehungsstatbestand im Schweizer Steuersystem ist dagegen viel weiter gefasst und ist weder von einer fixen Beteiligungsquote, noch von der Art der Erträge abhängig und kann so viel gezielter zum Einsatz kommen als CFC-Gesetzgebungen.²³¹ Fünftens verursacht eine Hinzurechnungsbesteuerung für die betroffenen Unternehmen und die Behörden einen enormen administrativen Aufwand und hohe Kosten.²³² Ob CFC-Regeln im Gegenzug dafür die Steuereinnahmen eines Staates stabilisieren oder erhöhen, ist noch nicht erwiesen.²³³ Zuletzt wäre die Einführung einer CFC-Gesetzgebung in der Schweiz, zumindest bis zu einem bestimmten Grad, mit einer Harmonisierung der Unternehmenssteuern verbunden, was nicht der föderalistisch geprägten Steuerstruktur der Schweiz entsprechen würde.²³⁴ Denn bei den unterschiedlichen Steuerbelastun-

²²⁴ DAHINDEN, S. 183; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 4.

²²⁵ DAHINDEN, S. 319 und 322.

²²⁶ DAHINDEN, S. 322 und S. 2.

²²⁷ DAHINDEN S. 182.

²²⁸ DAHINDEN, S. 183 f.

²²⁹ DAHINDEN, S. 327.

²³⁰ DAHINDEN, S. 328.

²³¹ DAHINDEN, a.a.O.

²³² DAHINDEN, a.a.O.

²³³ DAHINDEN, a.a.O.

²³⁴ DAHINDEN, S. 326.

gen in den einzelnen Kantonen wäre es kaum zu rechtfertigen, dass ausländische in einem Niedrigsteuersystem ansässige Unternehmen von den Schweizer CFC-Regelungen erfasst werden würden, während steuergünstige interkantonale Gestaltungen ausgenommen blieben.²³⁵

5.1 Die Schweiz unter internationalem Druck

Obwohl die Schweiz also keine Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer nationalen Gesetzgebung kennt, sind CFC-Regeln für die Schweiz dennoch nicht unerheblich, vor allem bei den aktuellen Entwicklungen und der fortschreitenden Verbreitung der CFC-Regelungen angetrieben durch die Aktionspläne der OECD und der EU.²³⁶ Für die Schweiz ist es grundsätzlich ein Standortvorteil keine CFC-Vorschriften zu haben, da multinationale Unternehmen tendenziell versuchen Staaten mit einer Hinzurechnungsbesteuerung als Domizil zu meiden.²³⁷ Jedoch schützt dies in der Schweiz ansässige CFCs nicht davor, von den CFC-Regeln anderer Staaten erfasst zu werden, was die Standortattraktivität wiederum mindern kann.²³⁸ Neben der Schweiz gibt es noch einige andere Länder ohne CFC-Regeln, wie Belgien, Irland oder Luxemburg.²³⁹ Durch das immer dichter werdende Netz von CFC-Gesetzgebungen, vor allem nun durch die Anti-BEPS-Richtlinie, welche die Einführung von CFC-Vorschriften in allen EU-Ländern bis 2019 verlangt, könnten aber immer mehr Unternehmen in der Schweiz von einer Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Die Schweiz kann zudem auch benachteiligt werden, weil sie weder Teil der EU, noch des EWRs ist. Z.B. ist die Ausnahme in Art. 7 Abs. 2 Bst. a Unterabs. 2 der Anti-BEPS-Richtlinie, nur für CFCs, welche in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässig sind, zwingend anwendbar.²⁴⁰ Dies könnte je nach künftiger Praxis der EU-Staaten dazu führen, dass ein ausländisch beherrschtes in der Schweiz ansässiges Unternehmen, welches aber eigentlich einer genügend substanziellen wirtschaftlichen Aktivität nachgeht, trotzdem von den CFC-Regeln des EU-Mutterlandes erfasst wird, wenn dort die Steuersätze im Vergleich zur Schweiz relativ hoch sind, wie das z.B. bei Frankreich, Spanien, Italien und in gewissen Fällen auch Deutschland der Fall wäre.²⁴¹ In Kombination mit anderen von der OECD und der EU verlangten Massnahmen, wie dem AIA, kann dies den grenzüberschreitend tätigen Unternehmen in der Schweiz in Zukunft erheblich zu schaffen machen.²⁴² Schutz vor CFC-Regelungen

²³⁵ DAHINDEN, S. 325.

²³⁶ G.L.M. HÄNGGI/BEHNISCH, S. 4.

²³⁷ DAHINDEN, S. 326.

²³⁸ DAHINDEN, S. 327; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 4.

²³⁹ Siehe Deloitte, S. 71.

²⁴⁰ Siehe Abschnitt 4.2.6.

²⁴¹ STÄHLIN, S. 798.

²⁴² HÄNGGI/BEHNISCH, S. 4.

könnten der Schweiz möglicherweise nur abgeschlossene DBA oder die Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit bieten.²⁴³

Die Schweiz ist ein Land, welches immer sehr um die Attraktivität und Konkurrenzfähigkeit seines Steuersystems bemüht war und ist. Doch der Grat zwischen legitimen innerstaatlichen Bestrebungen, um sein Steuersystem attraktiver zu gestalten und dem sogenannten «schädlichen Steuerwettbewerb» kann sehr schmal sein. Die Schweiz mit ihrem moderaten Steuerklima und den fehlenden CFC-Regelungen kam und kommt deswegen immer wieder unter politischen Druck der OECD- und EU-Staaten.²⁴⁴ Die USR III hat eindrücklich gezeigt, dass die Schweiz nicht mehr selber entscheiden kann, wie das innerstaatliche Steuerrecht auszugestaltet ist.²⁴⁵ Der Gesetzgeber muss sich an gewisse internationale Vorgaben und «*minimum standards*» halten, um volkswirtschaftliche Nachteile und Retorsionsmassnahmen zu vermeiden.²⁴⁶ Ein frühzeitiges Antizipieren von Änderungen in der internationalen Steuerrechtspraxis ist deshalb essentiell.²⁴⁷ Die Schweiz musste sich dem internationalen Druck in der Vergangenheit schon mehrmals beugen, z.B. mit der Aufhebung des Bankgeheimnisses oder der Zustimmung zum AIA.²⁴⁸ Heute steht die Schweiz seitens der EU-Mitgliedstaaten immerhin nur noch in Finnland auf einer schwarzen Liste.²⁴⁹

5.2 USR III und Steuervorlage 17: Gewinnsteuersenkung

Bei der USR III ging es darum der Verständigungslösung zwischen der Schweiz und der EU Rechnung zu tragen, welche die Abschaffung von fünf präferenziellen Steuerregimes vorsieht.²⁵⁰ Ausserdem sollte die Vorlage im Einklang mit den BEPS-Empfehlungen ausgestaltet werden.²⁵¹ Durch die Ablehnung der USR III am 12. Februar 2017 ist weder das eine, noch das andere geschehen und die Schweiz bleibt der EU und der OECD eine Reaktion auf ihre Bestrebungen schuldig. Der Bundesrat muss nun über das weitere Vorgehen entscheiden.²⁵² Doch

²⁴³ STÄHLIN, S. 798; siehe auch MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI und JUNG S. 52 ff.

²⁴⁴ DAHINDEN, S. 328-329.

²⁴⁵ Botschaft, S. 5088 ff.; SIMONEK/HONGLER, S. 572.

²⁴⁶ SIMONEK/HONGLER, a.a.O.

²⁴⁷ SIMONEK/HONGLER, S. 573.

²⁴⁸ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 3.

²⁴⁹ Europäische Kommission, Verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen weltweit aus der Sicht von EU Ländern, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/tax-good-governance-world-seen-eu-countries_de> (besucht am: 24. März 2017); STÄHLIN, S. 797.

²⁵⁰ Joint Statement, S. 2; STÄHLIN, S. 797; m.w.H. HINNY, S. 859 f.

²⁵¹ STÄHLIN, a.a.O.

²⁵² Eidgenössisches Departement für auswärtige Angelegenheiten, Unternehmensbesteuerung, Bern 2017, <<https://www.eda.admin.ch/dea/de/home/bilaterale-abkommen/ueberblick/bilaterale-abkommen-nach-2004/unternehmensbesteuerung.html>> (besucht am: 24. März 2017).

auch die neue Unternehmenssteuerreform mit dem Titel «Steuervorlage 17»²⁵³ wird den eben genannten Voraussetzungen entsprechen müssen, wenn die Schweiz Retorsionsmassnahmen umgehen will. Was für eine Wirkung hätte die USR III in Bezug auf CFC-Regelungen gehabt? Könnte man daraus Lehren für die Steuervorlage 17 ziehen?

Weil mit der USR III die präferenziellen Steuerregimes abgeschafft werden mussten, sah man in der Reform auch Massnahmen vor, um die Attraktivität des Unternehmensstandorts Schweiz zu stärken. Eine davon war die kantonale Gewinnsteuersenkung, welche die Mehrheit der Kantone als wirksame Massnahme zum Erhalt der Standortattraktivität ansahen.²⁵⁴ Eine Gewinnsteuersenkung könnte jedoch dazu führen, dass die Schweiz in einem Staat mit CFC-Regeln neu das Kriterium der Niedrigbesteuerung erfüllen würde, wo sie mit den geltenden Gewinnsteuersätzen zurzeit noch nicht als Niedrigsteuerstaat eingestuft wird.²⁵⁵ Je tiefer die Gewinnsteuern also gesenkt werden, desto mehr ausländisch beherrschte Unternehmen in der Schweiz können von einer Hinzurechnungsbesteuerung erfasst und den entsprechenden Nachteilen ausgesetzt werden.²⁵⁶ Ausserdem verlieren die Kantone durch eine Gewinnsteuersenkung erheblich an Steuereinnahmen, doch die Differenz zwischen den geltenden und den gesenkten Steuern, die der Steigerung der Standortattraktivität dienen sollte, würde bei Anwendung von CFC-Regeln lediglich an einen anderen Staat gehen, womit die Standortattraktivität wieder aufgehoben wäre.²⁵⁷ Dies lässt befürchten, dass sich mit tieferen Gewinnsteuersätzen kaum Neuansiedlungen oder dauerhaftes Verbleiben von bereits in der Schweiz ansässigen CFCs sichern lassen würde.²⁵⁸ Für die Steuervorlage 17 wäre es wichtig, diesen Punkt zu bedenken und sich auch nach alternativen Lösungsmöglichkeiten umzuschauen. HÄNGGI/BEHNISCH schlagen beispielsweise Kompensationsmassnahmen bei anderen, die Unternehmen belastenden Kosten wie Sozialversicherungsabgaben oder Lohnquellensteuern vor.²⁵⁹ Wichtig zu bedenken ist zudem, dass die Standortattraktivität auch von nichtsteuerlichen Faktoren abhängt, wie z.B. der Rechtssicherheit, der politischen Stabilität, einer modernen Infrastruktur, einem guten Angebot an ausgebildetem Personal, sowie Einrichtungen für Familien ausländischer Mitarbeiter.²⁶⁰ Aus-

²⁵³ Eidgenössische Steuerverwaltung, Steuervorlage 17 zum Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit: Start zu einer optimierten Vorlage, Bern 2017, https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-65885.html (besucht am: 24. März 2017).

²⁵⁴ Botschaft, S. 5094; HÄNGGI/BEHNISCH, S. 8.

²⁵⁵ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 9.

²⁵⁶ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 28; gl.M. HINNY, S. 861.

²⁵⁷ Siehe HÄNGGI/BEHNISCH, S. 8 f.

²⁵⁸ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 28.

²⁵⁹ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 29.

²⁶⁰ DAHINDEN, S. 171.

serdem sind auch die generellen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für ausländische Unternehmen von Bedeutung, insbesondere eine transparente Praxis und eine schnelle Zugänglichkeit der Steuerbehörden.²⁶¹

6 Schlusswort

CFC-Regelungen sind sehr komplexe Gesetzgebungen zur Abwehr von Steuerfluchtphänomenen. Wie wirksam sie tatsächlich sind, konnte jedoch noch nicht erwiesen und beziffert werden.²⁶² Zudem werfen sie immer wieder neue Fragen auf und ihre Anwendung erweist sich oft als diffizil und kostenaufwändig. Trotzdem wird die Stärkung und Verbreitung der CFC-Regeln von der OECD und der EU stark vorangetrieben. Ob es neben den CFC-Vorschriften noch andere Methoden gäbe, um Steuerflucht effizienter zu bekämpfen, muss in dieser Arbeit offengelassen werden. Wichtig ist bei der Anwendung von CFC-Regelungen aber, auch aus Sicht der Schweiz, dass sie differenziert nur rein steuerlich motivierte, wirtschaftlich sinnlose Funktionsverlagerungen erfassen und nützliche und notwendige Auslandstätigkeiten ausnehmen.²⁶³ Für die Schweiz ist es ratsam, die Einführung und Veränderungen von CFC-Gesetzgebungen anderer Staaten im Auge zu behalten und nationale Reformen in Antizipation dieser Entwicklungen zu treffen. Denn Fälle wie die Abschaffung des Bankgeheimnisses haben gezeigt, dass eine Auflehnung der Schweiz gegen solche internationalen Vorgaben hinsichtlich fehlender Marktmacht und entsprechenden Einflussmöglichkeiten sinnlos ist.²⁶⁴ Will die Schweiz ein attraktiver Unternehmensstandort bleiben, muss sie nicht selbst auch eine Hinzurechnungsbesteuerung einführen, doch sollte sie verschiedene Faktoren und Methoden in Betracht ziehen um ihre Standortattraktivität zu stärken. Denn die Senkung der Gewinnsteuer könnte sich in Bezug auf die forstschreitende Verbreitung der CFC-Regelungen als kontraproduktiv erweisen.²⁶⁵

²⁶¹ DAHINDEN, a.a.O.

²⁶² DAHINDEN, S. 313.

²⁶³ BRÄHLER, S. 11.

²⁶⁴ HÄNGGI/BEHNISCH, S. 28.

²⁶⁵ HÄNGGI/BEHNISCH, a.a.O.