

„Controlled Foreign Company“ (CFC) - Regelungen

oder

*Wie Staaten ohne Staatsvertrag auf das Steuersubstrat anderer
Staaten zugreifen*

Luzern, August 2017

Mit speziellen gesetzlichen Regelungen und ohne staatsvertragliche Abmachungen greifen Staaten immer stärker in die Steuerhoheit anderer Staaten ein und umgehen dadurch völkerrechtliche Bestimmungen.

Der Begriff «Controlled Foreign Company» (CFC) fasst diese Vielzahl von unterschiedlichen Regelungen in den jeweiligen Staaten zusammen.

Inhaltsverzeichnis

- Einführung
 - Wie funktionieren CFC-Regeln?
 - Internationale Entwicklungen
 - BEPS Action 3
 - Richtlinie 2016/1164
 - Implikationen für die Schweiz - Steuervorlage 17
-

Einführung

- Die erste CFC-Gesetzgebung wurde 1962 mit der Kennedy-Steuerreform in den USA eingeführt.
- Heute kennen weltweit 34 Staaten CFC-Regeln in ihrer Gesetzgebung.
- In der EU sind es bereits 13 Mitgliedsstaaten, welche CFC-Regelungen eingeführt haben.
- Die Schweiz kennt **keine** CFC-Regeln und plant auch keine Einführung solcher.

→ Wieso sind CFC-Regelungen für die Schweiz dennoch von Bedeutung?

Einführung

Infolge der Globalisierung steigt die Zahl der grenzüberschreitend tätigen und multinationalen Unternehmen stetig an. Die wirtschaftlichen Verflechtungen verursachen Konflikte zwischen den nationalen Steuersystemen. 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.

Einführung

Die Schweiz als Staat mit historisch tiefer Steuerbelastung und als Drehpunkt von international tätigen Unternehmen ist deswegen vermehrt von Massnahmen betroffen, die Länder 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.

Einführung

- Eine «Controlled Foreign Company» ist eine:
 1. Gesellschaft
 2. mit Sitz im Ausland
 3. Die von einer im Inland ansässigen Gesellschaft «beherrscht» wird.
 - Im deutschen Sprachgebrauch auch Basis- oder Zwischengesellschaften genannt.
 - Einer als CFC bezeichneten Gesellschaft wird unterstellt, dass diese nur mit dem Ziel im Ausland errichtet wurde, um steuerliche Vorteile zu erlangen. Deshalb erfüllen CFCs meist noch zwei weitere Kriterien:
 4. Die CFC ist in einem Niedrigsteuerland angesiedelt,
 5. und geht typischerweise einer passiven Tätigkeit nach.
-

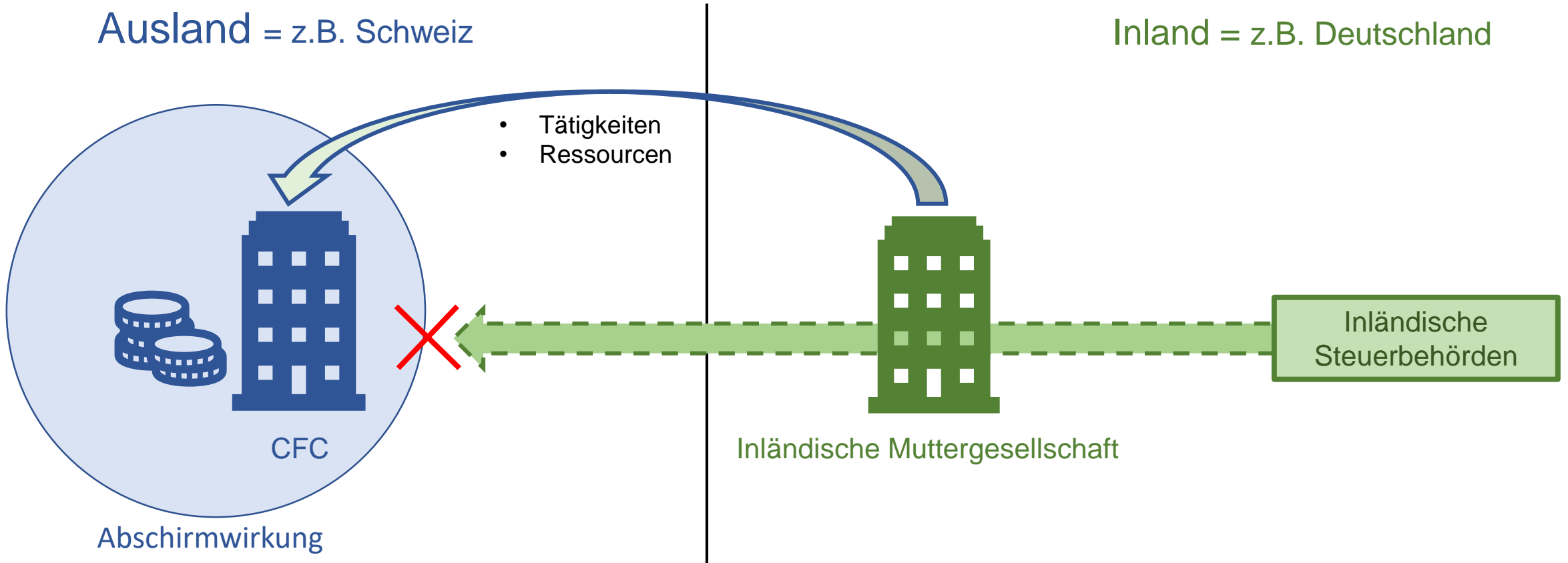
Wie funktionieren CFC-Regeln?

- 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.
- Die CFC macht Erträge.
- Wenn die inländischen Steuerbehörden die Erträge der CFC besteuern will, können sie das nicht, weil die CFC im anderen Staat ansässig ist.

Wie funktionieren CFC-Regeln?

Ausland = z.B. Schweiz

Inland = z.B. Deutschland



Wie funktionieren CFC-Regeln?

- Erst wenn die CFC ihre Gewinne an die Muttergesellschaft ausschüttet, kann der inländische Fiskus diese der Besteuerung unterwerfen.
- Da die Muttergesellschaft die CFC aber per Definition beherrscht, kann sie entscheiden, wann die CFC ihre Gewinne an sie ausschütten soll. Solange sie die Gewinne in der CFC thesauriert, kann sie durch diese primäre Abschirmwirkung einen Steueraufschub («tax deferral») erreichen. Ein Steueraufschub kann der inländischen Muttergesellschaft einen Zinsgewinn und einen Liquiditätsvorteil bringen.
- Unter gewissen Bedingungen kann es in einem Ansässigkeitsstaat möglich sein, die Gewinne der CFC steuerfrei zurückzuführen. 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.

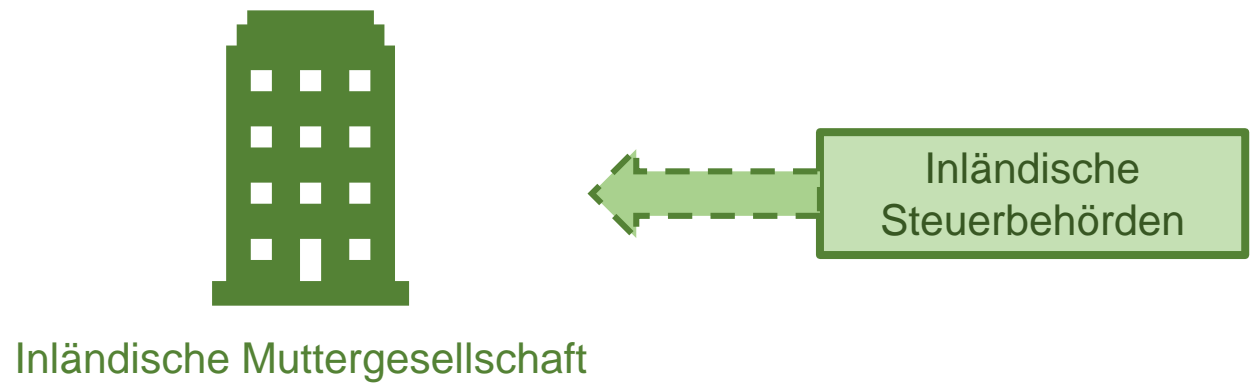
Wie funktionieren CFC-Regeln?

Ausland = z.B. Schweiz



Abschirmwirkung

Inland = z.B. Deutschland



Wie funktionieren CFC-Regeln?

- Um dies zu verhindern, führen Länder CFC-Regeln ein. Die CFC-Regelung hebt die Abschirmwirkung auf und rechnet den Gewinn der CFC als fiktive Einkünfte bei der inländischen Muttergesellschaft schon vor der tatsächlichen Gewinnausschüttung hinzu.
- Der hinzugerechnete Gewinn kann dann im Inland gemäss inländischem Steuerniveau besteuert werden. So kann der aus der Abschirmwirkung resultierende Steueraufschub reduziert bzw. aufgehoben werden.

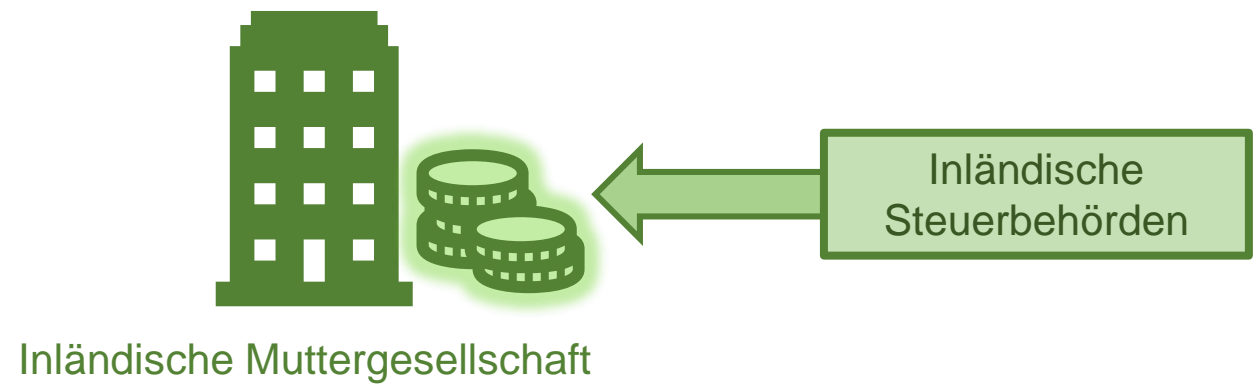
Wie funktionieren CFC-Regeln?

Ausland = z.B. Schweiz



Abschirmwirkung

Inland = z.B. Deutschland



Wie funktionieren CFC-Regeln?

- 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 und die Voraussetzungen, wann eine Hinzurechnungsbesteuerung vorgenommen wird, variieren stark:
 - Als Steuersubjekt der CFC-Regelungen kommen grundsätzlich alle inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen in Frage.
 - CFC = meist Kapitalgesellschaft. In manchen Ländern können auch Personengesellschaften und Betriebsstätten eine CFC darstellen.
 - Beherrschung: die inländische Muttergesellschaft muss auf die CFC insofern einwirken können, als dass sie den Zeitpunkt der Gewinnausschüttung bestimmen kann. Je nach Land müssen verschiedene formale und/oder faktische Kriterien erfüllt sein.
 - Niedrigbesteuerung → global oder jurisdictional approach
 - Passive Tätigkeit = Tätigkeiten, die leicht ins Ausland zu verlagern sind und deswegen eine hohe Standortelastizität aufweisen. Z.B. Zins-, Dividenden- und Mieterträge, Lizenz Einkünfte und Veräußerungsgewinne. → transactional oder entity approach
 - Manche CFC-Gesetzgebungen sehen Befreiungstatbestände und Entlastungen vor.

Internationale Entwicklungen – BEPS Action 3

- Die OECD hat in den 90er-Jahren begonnen, sich dem sogenannten schädlichen Steuerwettbewerb anzunehmen.
- 1998 hat die OECD den [Bericht «Harmful Tax Competition, an emerging global issue»](#) veröffentlicht. Als Abwehrmassnahme gegen den schädlichen Steuerwettbewerb fordert der Bericht u.a. Staaten konkret dazu auf, CFC- oder ähnliche Regeln einzuführen.
- Am 5. Oktober 2015 hat die OECD die finalen Berichte aller 15 Aktionspunkte des Projektes «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) veröffentlicht. Eine der 15 vorgeschlagenen Massnahmen, der 3. Aktionspunkt, thematisiert die CFC-Regelungen.
- Der [3. Aktionspunkt](#) beinhaltet Empfehlungen von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren, sogenannte «Best Practice Empfehlungen», welche die Länder in ihren nationalen Rechtssystemen einführen können, aber nicht müssen. Die Empfehlungen sollen eine Stärkung der CFC-Regeln bewirken.

Internationale Entwicklungen – Richtlinie 2016/1164

- Auch die EU begann sich Ende der 90er-Jahre mit dem Thema des schädlichen Steuerwettbewerbs zu befassen. Am 1. Dezember 1997 wurde der [Verhaltenskodex](#) für die Unternehmensbesteuerung angenommen - eine politische Direktive für den Umgang der EU-Mitgliedstaaten untereinander, aber noch ohne konkreten Empfehlung CFC-Regeln einzuführen.
- Bis heute ist es jedoch umstritten, ob die CFC-Regeln mit dem Gemeinschaftsrecht der EU vereinbar sind.
- Im «Cadbury Schweppes»-Urteil (2006) hat der EuGH CFC-Regeln nicht per se als unzulässig erklärt. CFC-Vorschriften seien mit dem EGV aber nur konform, wenn sie ausschliesslich rein künstliche Gebilde erfassen.
- Bekräftigt durch das BEPS-Projekt der OECD veröffentlichte die EU Kommission am 17. Juni 2015 einen eigenen Aktionsplan «für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung».

Internationale Entwicklungen – Richtlinie 2016/1164

- Im Rahmen dieses Aktionsplans wurde am 12. Juli 2016 die «Anti-BEPS-Richtlinie» ([Richtlinie 2016/1164](#)) verabschiedet.
- Die Richtlinie hat zum Ziel die BEPS-Massnahmen in kohärenter und koordinierter Weise in den EU-Mitgliedstaaten umzusetzen. Dazu sollen fünf Massnahmen ab dem 1. Januar 2019 in den EU-Mitgliedstaaten angewendet werden. Eine davon beinhaltet Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFCs).
→ Bis 2019 müssen alle EU-Länder CFC-Vorschriften in ihren Gesetzgebungen eingeführt haben.

Implikationen für die Schweiz - Steuervorlage 17

- Obwohl die Schweiz keine CFC-Regelungen in ihrer nationalen Gesetzgebung kennt, sind sie für die Schweiz dennoch nicht unerheblich, vor allem bei der fortschreitenden Verbreitung der CFC-Regeln angetrieben durch die Aktionspläne der OECD und der EU.
- **Standortvorteil:** Für die Schweiz ist es grundsätzlich ein Standortvorteil keine CFC-Regeln zu haben, da multinationale Unternehmen tendenziell versuchen Staaten mit CFC-Regeln als Domizil zu meiden.
- **Standortnachteil:** Tochterunternehmen in der Schweiz können jedoch vermehrt von CFC-Regeln anderer Staaten erfasst werden.
- Schweiz muss sich an internationale «minimum standards» halten.
→ Ein frühzeitiges Antizipieren von Änderungen in der internationalen Steuerrechtspraxis ist deshalb essentiell.
- Im Rahmen der USR III wollte man die kantonalen Gewinnsteuern senken zum Erhalt der Standortattraktivität.

Implikationen für die Schweiz - Steuervorlage 17

- 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. Je tiefer die Gewinnsteuern also gesenkt werden, desto mehr ausländisch beherrschte Unternehmen in der Schweiz können von CFC-Regelungen anderer Staaten erfasst und den entsprechenden Nachteilen ausgesetzt werden.
- Für die Steuervorlage 17 wäre es wichtig, diesen Punkt zu bedenken und sich auch nach alternativen Lösungsmöglichkeiten zum Erhalt der Standortattraktivität umzuschauen.
- 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.



Viktor Bucher

LL.M. UZH International Tax

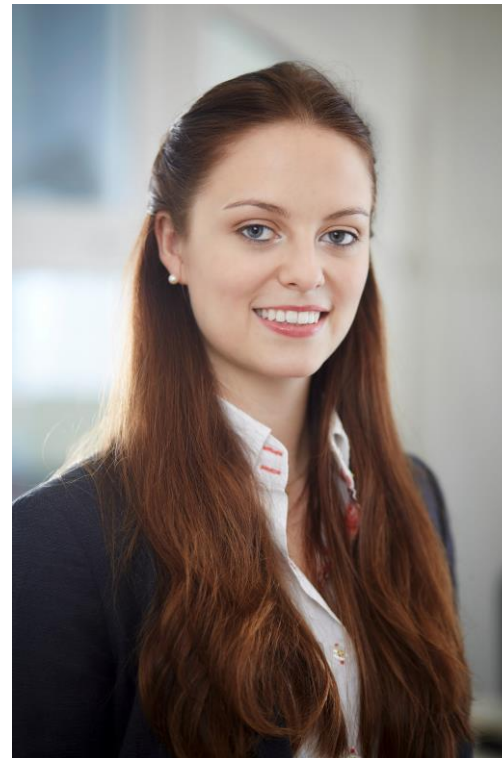
Dipl. Steuerexperte

Dipl. Treuhandexperte

viktor.bucher@bucher-tax.ch

041 311 09 02

079 211 09 02



Rahel Zimmermann

Bachelor en relations internationales

rahel.zimmermann@bucher-tax.ch

041 311 09 03