

erwünschten Verlagerung von Zinsaufwendungen in die Niederlande zu begegnen. Die Anti-Debt Push Down-Regelungen beschränken den Zinsabzug in dem Fall, dass Zinsen einer Erwerbsgesellschaft die operativen Gewinne einer Tochtergesellschaft im Rahmen der niederländischen Gruppenbesteuerung (*fiscale eenheid*) mindern. Die Abzugsbeschränkung betrifft Zinsen auf „übermäßiges“ Fremdkapital. Dies liegt vor, wenn das Fremdkapital einen bestimmten Prozentsatz der Anschaffungskosten überschreitet. Dieser Prozentsatz liegt bislang im ersten Jahr bei 60 % und wird über einen Zeitraum von sieben Jahren um jährlich 5 % auf schließlich 25 % gemindert (Abschmelzungsperiode).

Durch die vorgeschlagenen Neuerungen soll Gestaltungen begegnet werden, die darauf abzielen, diese Abzugsbeschränkung zu umgehen. Es soll klargestellt werden, dass die Abzugsbeschränkung nicht durch eine verlagerte Fremdfinanzierung (Debt Push Down) in die niederländische Tochtergesellschaft vermieden werden kann. Weitere Anpassungen zielen auf Gestaltungen ab, durch gruppeninterne Anteilsveräußerungen und Umfinanzierungen die Abschmelzungsperiode von neuem in Gang zu setzen und hierdurch ein höheres Abzugsvolumen zu erzielen.

3.3 Blick nach vorne

Vor dem Hintergrund des Aktionspunktes 4 der OECD-BEPS-Initiative und der kürzlich verabschiedeten EU-Richtlinie 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (Anti Tax Avoidance Directive, „ATAD“) wird erwartet, dass die Niederlande eine allgemeine Zinsschrankenregelung, ähnlich der bekannten deutschen Regelung, einführen müssen. In diesem Fall könnten einige der bestehenden Zinsabzugsbeschränkungen aufgehoben werden.

4. Quellenbesteuerung von Dividenden

In einem weiteren Schreiben an das Parlament kündigte der Finanzminister eine Gesetzesinitiative mit Blick auf die Quellenbesteuerung von Dividendenausschüttungen an. Beabsichtigt wird zum einen, die innerstaatliche Quellensteuerbefreiung bei Ausschüttungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner (Beteiligungsquote von mindestens 5 %) auszuweiten, und zum anderen, die Besteuerung von Ausschüttungen von Genossenschaften (*Cooperatives*), NVs und BVs weiter anzugleichen.

Es ist zu beachten, dass es sich bei dieser Maßnahme noch nicht um einen konkreten Gesetzesvorschlag handelt und wahrscheinlich nicht bereits dieses Jahr in den Gesetzgebungsprozess einfließen wird. Mit einer Umsetzung ist daher nicht vor dem 1.1.2018 zu rechnen.

4.1 Derzeitige Quellenbesteuerung von Dividenden

Nach derzeitigem Recht unterliegen Ausschüttungen einer in den Niederlanden steuerlich ansässigen NV, BV, Offenen CV oder vergleichbaren Rechtsform grundsätzlich einer Quellensteuer von 15 %; für Ausschüttungen an wesentlich beteiligte Muttergesellschaften (Beteiligung von mindestens 5 %), die in den Niederlanden oder einem anderen EU/EWR Staat ansässig sind, greift im Regelfall

eine innerstaatliche Befreiung. Ausschüttungen einer Cooperative unterliegen grundsätzlich nicht der Quellenbesteuerung, es sei denn, die Nutzung einer Cooperative ist als missbräuchliche Gestaltung zu werten. Dies ist häufig der Fall, wenn die Cooperative ohne weitere wirtschaftliche Gründe zur Vermeidung von Quellensteuern auf Dividendenausschüttungen zwischengeschaltet wird.

4.2 Geplante Maßnahmen

Das Schreiben bleibt hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der geplanten Maßnahmen vage. Grundsätzlich indiziert das Schreiben zwei beabsichtigte Änderungen: (a) Angleichung der Dividendenbesteuerung von BVs, NVs und Cooperativen sowie (b) Ausweitung der innerstaatlichen Quellensteuerbefreiung wesentlich beteiligter Anteilseigner.

Zunächst sollen Mitglieder einer Cooperative, die eine wesentliche Beteiligung halten, grundsätzlich der Quellenbesteuerung unterworfen werden. Die innerstaatliche Quellensteuerbefreiung soll zukünftig einheitlich für wesentlich beteiligte Muttergesellschaften von BVs, NVs, Offenen CVs oder Cooperativen greifen, wenn die Muttergesellschaften in einem Staat ansässig ist, mit dem die Niederlande ein DBA abgeschlossen haben, sofern keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Folglich sollte die innerstaatliche Quellensteuerbefreiung bei vielen Strukturen anwendbar sein, die eine unternehmerische Substanz aufweisen.

Inwieweit die innerstaatliche Quellensteuerbefreiung zukünftig auch greifen soll, wenn die wesentlich beteiligte Muttergesellschaft nicht in einem DBA-Staat ansässig ist, ist derzeit noch unklar.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Ausgestaltung der im Schreiben des Finanzministers enthaltenen Änderungsvorschläge nicht hinreichend konkret ist, um gegenwärtig klare Aussagen über die zukünftige Quellenbesteuerung von Dividenden treffen zu können. Die weiteren Entwicklungen (voraussichtlich erst im kommenden Jahr) sollten vor diesem Hintergrund genau verfolgt werden.

*Dr. Christian Böing, RA, StB, Partner, PwC Düsseldorf und
Simon Rometzki, M.I. Tax, StB, PwC Amsterdam*

Schweiz: Unternehmenssteuerreform III – Steuerplanung für Statusgesellschaften beim bevorstehenden Wechsel in die ordentliche Besteuerung

Hintergründe

Am 17.6.2016 hat das Schweizer Parlament die schweizerische Unternehmenssteuerreform III (USTR III) angenommen (vgl. auch ISrR-LB 2016, 70 f.). Zielsetzung der USTR III ist es, die Attraktivität des Unternehmenssteuerstandortes Schweiz zu stärken. Internationale Standards sollen dabei gleichermaßen Berücksichtigung finden. Im Rahmen der Reform wurde auch der Wegfall bestimmter kantonaler Steuerstatus (ua Holdingprivileg, gemischte Gesellschaft oder Verwaltungsgesellschaft) beschlossen. Es erfolgt ein Wechsel für diese Gesellschaften von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung. Es stellt sich dabei unter anderem die Frage, wie diejenigen

stillen Reserven, die unter den bisherigen kantonalen Vorzugssteuerregimes entstanden sind, im Moment des Systemwechsels (und danach) zu behandeln sind. Denn eine steuerliche Realisation dieser stillen Reserven wäre bisher privilegiert erfolgt. Die nachstehende Berichterstattung möchte daher steuerplanerische Gestaltungsmöglichkeiten für betroffene Gesellschaften in diesem Kontext aufzeigen.

Alte und neue gesetzliche Regelung

Einige Schweizer Kantone haben in der Vergangenheit bereits kantonale Regelungen in diesem Zusammenhang erlassen. Dadurch konnte die latente Gefahr der Besteuerung für Gesellschaften bei einem Statuswechsel abgefedert werden. Die Gesetzesvorlage zur USTR III hat sich nun ebenfalls dieser Problematik angenommen. Art. 78g E-StHG etabliert eine bundesrechtliche Sonderregelung (nachfolgend auch „neurechtliches“ Modell). Mit Inkrafttreten des Reformpaketes wird die Sonderregelung nach einer zweijährigen Übergangsperiode für alle Kantone gleichermaßen gelten. Die existierenden kantonalen Praxen (nachfolgend auch „altrechtliches“ Modell) werden auf diesem Wege ersetzt. Bis dahin findet die „altrechtliche“ Variante aber weiterhin Anwendung.

„Altrechtliche“ Variante – Funktionsweise

Die Funktionsweise beider Lösungsansätze unterscheidet sich. Beim „altrechtlichen“ Modell findet eine Aufwertung der stillen Reserven in der Steuerbilanz steuerneutral vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung statt. Anschließend können die aufgewerteten stillen Reserven in den Folgejahren wieder abgeschrieben werden und stellen geschäftsmäßig begründeten Aufwand dar. Der steuerbare Gewinn einer nun ordentlich besteuerten Gesellschaft wird so während dieser Zeit verkleinert.

„Neurechtliche“ Variante – Funktionsweise

Bei der „neurechtlichen“ Lösung wird im Gegensatz dazu zunächst ein sog. fiktives „Sondersatzpotential“ ermittelt. Dazu wird in einer anfechtbaren Feststellungsverfügung der Betrag der stillen Reserven einschließlich des selbstgeschaffenen Mehrwert festgelegt. Für die darauffolgenden fünf Jahre wird dann ein Anteil des Gewinns kalkuliert, der auf die Realisation von Substanz zurückzuführen sein soll. Der Jahresgewinn einer qualifizierenden Gesellschaft wird über fünf Jahre in zwei Gefäße aufgeteilt. Das eine Gefäß wird ordentlich und das andere Gefäß mit einem tieferen Sondersatz besteuert. Die Höhe dieses Sondersatzes steht noch nicht fest und obliegt den Kantonen (sog. kantonale Tarifautonomie).

Zeitliche Voraussetzungen

Mit einem Inkrafttreten der Reform ist voraussichtlich nicht vor dem 1.1.2019 zu rechnen. Trotzdem ist eine steuerliche Evaluation möglicher Szenarien schon zum jetzigen Zeitpunkt sinnvoll. Denn ein Entscheid für die „altrechtliche“ Variante ist bereits heute und bis maximal zwei Jahre nach Inkrafttreten der USTR III möglich. Für das „neurechtliche“ Modell wird keine Vorwirkung gewährt, dh es kann voraussichtlich erst per 1.1.2019 darauf zurückgegriffen werden. Die Anwendungsdauer beider Varianten ist unterschiedlich lang. Die Sondersatzbesteuerung gemäß der „neurechtlichen“ Methode nach Art. 78g

E-StHG ist auf fünf Jahre beschränkt. Die „altrechtliche“ Variante dürfte sich steuerlich in aller Regel mindestens zehn Jahre auswirken (analog der Abschreibungsdauer auf Anlagevermögen).

Materielle Voraussetzungen

Im Hinblick auf die Wahl der geeigneten Methode für den Statuswechsel sind neben dem zeitlichen Aspekt weitere Faktoren in die Prüfung der individuellen steuerlichen Situation miteinzubeziehen. Diese werden in den nachfolgenden Absätzen vorgestellt.

Gesellschaftsstatus

Der Statustyp, also ob es sich um eine Holdinggesellschaft oder eine gemischte Gesellschaft handelt, ist ua von Bedeutung. Dies liegt darin begründet, dass eine Holdinggesellschaft bislang auf kantonaler Ebene von einer vollständigen Steuerbefreiung auch für Nichtbeteiligungserträge wie Zinsen, Lizenzen oder Management Fees profitieren konnte. Dafür mussten die Beteiligungen der Holding oder die Erträge daraus längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder zwei Drittel der gesamten Erträge betragen. Beim „neurechtlichen“ Modell dürfte der kantonale Sondersteuersatz allerdings nicht bei 0 % liegen. Aus diesem Grund ist diese Variante für eine Holdinggesellschaft aus steuerlicher Sicht wohl als nachteilig einzustufen.

Bilanzierung

Wie oben skizziert, wird bei der Sonderregelung nach Art. 78g E-StHG eigentlich eine „Schattenrechnung“ durchgeführt. Es erfolgt keine steuerbilanzielle Aufwertung der stillen Reserven. Eine Aufwertung hingegen kann neben der Gewinnsteuer auch Kapitalsteuerfolgen nachsichziehen. Die schweizerische Kapitalsteuer wird auf dem Eigenkapital einer Gesellschaft erhoben. Dazu gehören auch die offenen Reserven einer Gesellschaft, inklusive Korrekturwerten in der Steuerbilanz. Die Aufwertung stiller Reserven in der Steuerbilanz („altrechtliche“ Variante) würde demnach zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei der Kapitalsteuer führen. Dabei gilt es zudem zu beachten, dass künftig die Privilegierung beim Kapitalsteuersatz für Statusgesellschaften entfallen wird.

Gewinn der Gesellschaft

Die Gewinnsituation im Zeitpunkt der Realisation ist sowohl beim „altrechtlichen“ Step-up als auch bei der „neurechtlichen“ Methode für die Erzielung steuerlicher Effekte wichtig. Bei der „neurechtlichen“ Variante ist folgendes Szenario denkbar: Eine Gesellschaft hat in Jahr $n+1$ keinen Gewinn in einem Geschäftsjahr auszuweisen. Damit entfällt auch die Möglichkeit der Gewinnaufteilung und die anschließende Besteuerung eines Teils des steuerbaren Gewinns mit dem Sondersatz nach Art. 78g E-StHG. Der steuerliche Effekt der Sondersatzregelung greift somit nicht. Die „altrechtliche“ Variante dürfte sich hier aufgrund der Möglichkeit eines steuerlichen Verlustvortrages als geeigneter erweisen. Rapportiert eine Gesellschaft allerdings nach den International Financial Reporting Standards (IFRS), kann sich bei der „altrechtlichen“ Variante ein erheblicher steuerlicher Einmaleffekt im Jahr n ergeben.

Unternehmenswert

Der Bruttoundernehmenswert bildet die Grundlage für die Bestimmung des maximalen Aufwertungspotentials („altrechtlich“) respektive des Sondersatzpotentials („neurechtlich“). Der Entscheid für eine handelsrechtlich zulässige und individuell geeignete Methode kann hier zu abweichenden steuerlichen Ergebnissen führen. Zur Auswahl stünden hier bspw. das Discounted-Cash-Flow-Verfahren oder die in der Schweiz weitverbreitete Praktiker-Methode, ein Mix aus Ertrags- und Substanzwert-Methode.

Schluss

Der voranstehende Bericht sollte eine Übersicht zur Steuerplanung für Statusgesellschaften beim bevorstehenden Wechsel in die ordentliche Besteuerung bieten. Dabei sind diejenigen steuerpflichtigen Gesellschaften „in scope“, die momentan noch von einem besonderen kantonalen Steuerstatus profitieren und über realisierbare stille Reserven auf ihrem Eigenkapital verfügen. Allenfalls kann es sich für eine Gesellschaft lohnen, bereits vor Inkrafttreten der USTR III ihren privilegierten Steuerstatus aufzugeben. Denkbare Szenarien sind anhand konkreter Modellrechnungen zu veranschaulichen. In einem weiteren Schritt empfiehlt es sich auch, die übrigen steuerlichen Ausgleichsmaßnahmen der USTR III (bspw. Patentbox, zinsbereinigte Gewinnsteuer oder kantonale Gewinnsteuersenkungen) in die unternehmerischen Überlegungen mit einzubeziehen und steuerliche Potentiale zu sichten.

Nils Harbeke, Partner und Julian Kläser, Associate, Pestalozzi,
Zürich

Ungarn: Gesetzesentwurf über die geplanten Steueränderungen für 2017

Die ungarische Regierung hat dem Parlament Ende Oktober 2016 den Gesetzesentwurf für die geplanten Steueränderungen betreffend das Jahr 2017 vorgelegt. Es wurden dabei einige bereits im Sommer 2016 verabschiedete Steuergesetzänderungen für 2017 ergänzt oder weiter konkretisiert. Der folgende Beitrag soll einige der geplanten Steueränderungen darstellen, die schon im Hinblick auf das Jahresende 2016 von Bedeutung sein können.

1. Begünstigungen bei der Körperschaftsteuer

Die ungarische Regierung versucht in den letzten Jahren immer mehr steuerliche Anreize für bestimmte Investitionen in bestimmten Branchen zu geben. Es werden dazu unter anderem die Begünstigungen in den Körperschaftsteuervorschriften ergänzt bzw. erweitert.

1.1 Begünstigung bei der Steuerbemessungsgrundlage

• *Start ups* sollen ab dem Jahr 2017 eine finanzielle Unterstützung in der Form erhalten, dass der Erwerb von Geschäftsanteilen in solchen Unternehmen bei dem Gesellschafter (Investor) als eine Begünstigung bei der Steuerbemessungsgrundlage anerkannt wird. Im Gesetzesentwurf wurde konkret eine Begriffsdefinition für *start ups* (Unternehmen in der Anfangsphase, mindestens zwei Mitarbeiter und der eine Mitarbeiter gilt als Forscher/Entwickler) eingeführt. Des Weiteren soll noch eine diesbezügliche Regierungsverordnung be-

treffend die Registrierung, Qualifizierung von *start ups*, und die Kriterien betreffend die Investoren bis zum Ende des Jahres 2016 veröffentlicht werden. Die Begünstigung liegt in Höhe des Zweieinhalbfachen des Beteiligungsnennwertes (falls die Besteuerung des investierenden Unternehmens mit 10 % KSt erfolgt) oder nur in Höhe des Eineinhalbfachen des Beteiligungsnennwertes (bei einer Besteuerung mit 19 % KSt) maximal jedoch bei 20 Mio. HUF (rd. 64.500 €) pro Steuerjahr. Die Begünstigung kann in 4 aufeinanderfolgenden Steuerjahren in Anspruch genommen werden und gilt als „de minimis“-Begünstigung.

Sollten die Geschäftsanteile vor Ablauf dieses Zeitraumes zB veräußert oder als Sacheinlage in ein anderes Unternehmen übertragen werden, ist die Körperschaftsteuer mit Strafen an das FA zurückzuzahlen. Für den Erwerb von Geschäftsanteilen an verbundenen Unternehmen kann die Begünstigung nicht in Anspruch genommen werden.

• Als weitere ab 2017 neu einzuführende Steuerbegünstigung gilt die Begünstigung iZm den Wartungs- und Renovierungsarbeiten bzw. Investitionen an *Immobilien unter Denkmalschutz*, zu der die Gesetzesvorschriften bereits im Sommer-Paket 2016 verabschiedet wurden und jetzt noch geringfügig erweitert werden. Demzufolge gelten als „begünstigte“ Immobilien auch bestimmte Parks oder Schlösser. Die Kosten der Wartungsarbeiten werden ab 2017 als steuerliche Betriebsausgaben anerkannt und dürfen bis zu 100 % von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Investitions- und Renovierungskosten dürfen neben den steuerlich anerkannten Abschreibungen sogar bis zum Zweifachen (200 %) von der Steuerbemessungsgrundlage gekürzt werden. Die Begünstigungen können auch verbundene Unternehmen der investierenden, die Wartungsarbeiten finanzierenden Gesellschaft unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben bei ihrer Steuerermittlung geltend machen.

1.2 Begünstigung direkt bei der Steuer

• *Investitionen zur Energieeinsparung* können gemäß dem Gesetzesentwurf ab 2017 direkt von der ermittelten Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden. Als energieeinsparende Investitionen gelten solche, bei denen nach der Inbetriebnahme die Energieeinsparung am Energieverbrauch gemessen werden kann. Dies ist mit den entsprechenden gesetzlich bestimmten Dokumenten nachzuweisen. Die Investitionsanlagen sind fünf Jahre lang zu nutzen. Die Steuerbegünstigung kann ab der Inbetriebnahme der Anlage insgesamt über sechs Jahre vom Unternehmen in Anspruch genommen werden. Die Höhe der Steuerbegünstigung darf zusammengerechnet mit den anderen staatlichen Unterstützungen 30 % des Barwertes der Investitionskosten nicht überschreiten. Für mittelgroße Unternehmen liegt der Anteil bei 40 % und bei Kleinunternehmen bei 50 % des Barwertes der Investitionskosten. Jedoch gilt für alle Unternehmensgrößen 15 Mio. € als Obergrenze der Steuerbegünstigung.

2. Änderungen bei der Kleinunternehmensteuer (KIVA)

Die Kleinunternehmensteuer (KIVA) wurde in Ungarn ab dem 1.1.2013 alternativ zur Körperschaftsteuer als neue