Universität St.Gallen



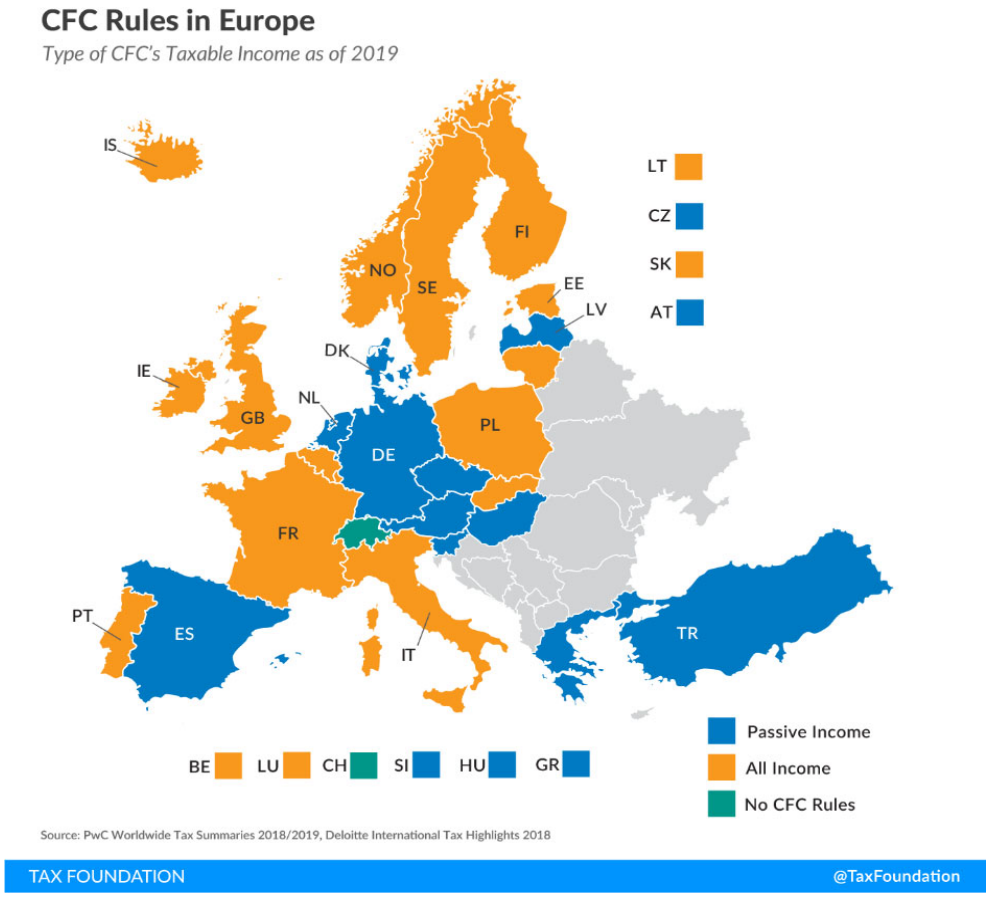
Flexible Gewinnsteuersätze als Reaktion auf Hinzurechnung und Abzugsverbot – Eine Modell für Liechtenstein?

Prof. Dr. Peter Hongler – 26. November 2019

"From insight to impact"

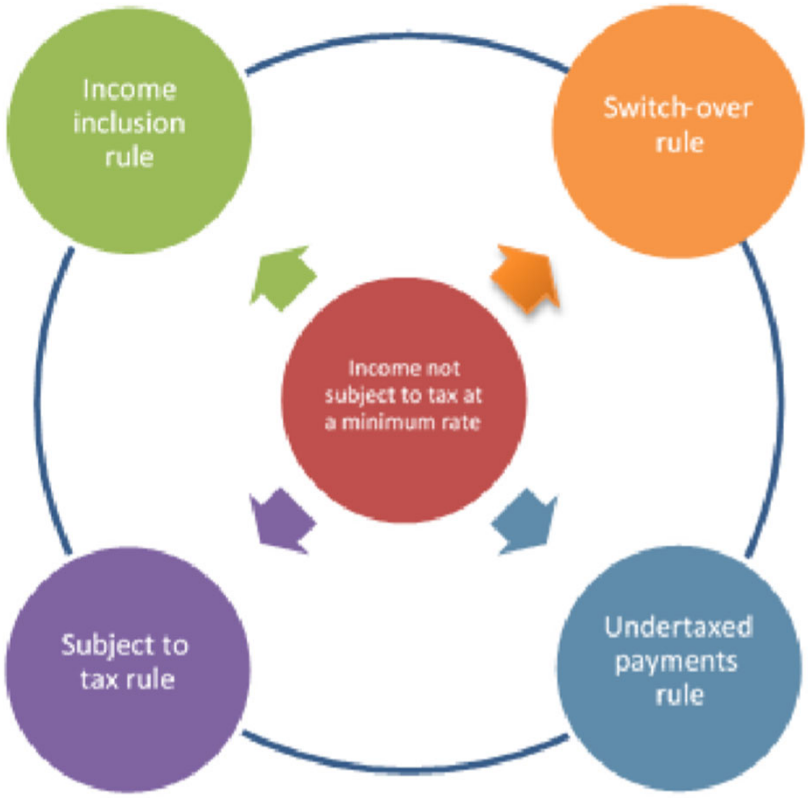
Universität St.Gallen

Hinzurechnungsbesteuerung in Europa



Universität St.Gallen

Abzugsverbote OECD Pillar II



Universität St.Gallen

Flexible Gewinnsteuersätze – mögliche Formulierungen

Kanton Zug

§ 66 Abs. 1

[1] Die Gewinnsteuer von Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen mit überwiegend kommerzieller Tätigkeit beträgt 3,5 Prozent. Der Steuersatz kann in besonderen Fällen im Zusammenhang mit ausländischen Beziehungen erhöht werden.

Universität St.Gallen

Flexible Gewinnsteuersätze – mögliche Formulierungen

Kanton Thurgau

§ 4c *Hinzurechnungsbesteuerung*

[1] Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die in ein internationales Konzernverhältnis eingebunden sind, können eine Besteuerung zu einem höheren Gewinnsteuersatz beantragen, sofern andere Staaten aufgrund der gemäss § 85 resultierenden Steuerbelastung eine Hinzurechnungsbesteuerung vornehmen. Über den Antrag entscheidet die Steuerverwaltung. Der Regierungsrat regelt die Ausführungsbestimmungen.

Universität St.Gallen

Flexible Gewinnsteuersätze – mögliche Formulierungen

Kanton Luzern

§ 81 Abs. 2

[2] Verlangt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ein anderer Staat oder Kanton für die steuerliche Anerkennung eine Mindeststeuerbelastung auf im Kanton besteuerten Gewinnen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, wird der Steuersatz unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer auf die vom andern Staat oder Kanton verlangte Mindeststeuerbelastung erhöht.

Universität St.Gallen

Flexible Gewinnsteuersätze – mögliche Formulierungen

Wesentliche Elemente

1. Erhöhung um wieviel? (flexibel oder aufs Niveau der Mindestbesteuerung)
2. Antrag auf Gesuch oder automatisch?
3. Nur im Konzernverbund oder auch in anderen Fällen anwendbar?
4. Anwendbar nur im Hinzurechnungsfall oder auch bei Abzugsverboten?
5. Subjektiver Anwendungsbereich? (Stiftungen und Kapitalgesellschaften)
6. Systematische Stellung im Gesetz? Beim Steuersatz? Bei der Bemessungsgrundlage?

Universität St.Gallen

Verfassungsrechtliche Anforderungen

Gleichbehandlungsgebot: Art. 31 LV

[1] Alle Landesangehörigen sind vor dem Gesetze gleich. Die öffentlichen Ämter sind ihnen unter Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen gleich zugänglich.

Willkürverbot

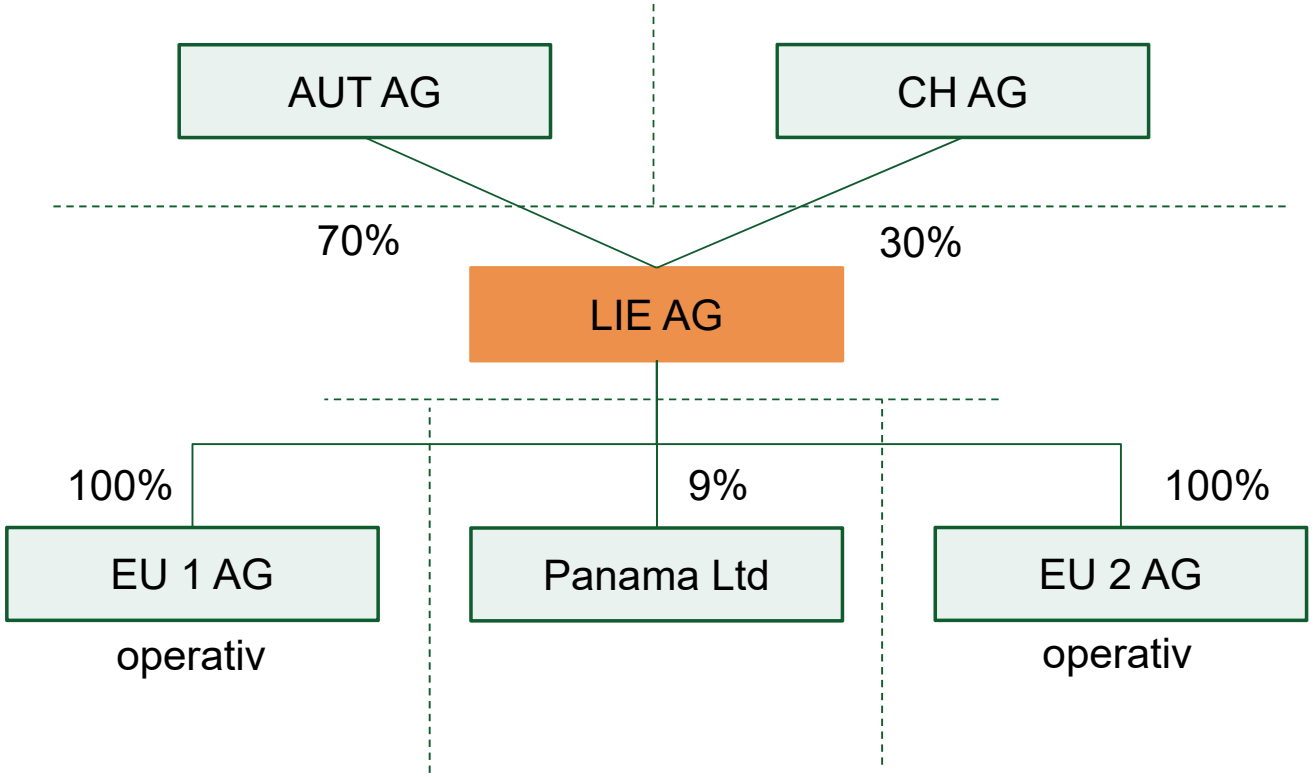
Als ungeschriebenes Grundrecht.

«Leistungsfähigkeitsprinzip»: Art. 24 LV

[1] Der Staat sorgt im Wege zu erlassender Gesetze für eine gerechte Besteuerung unter Freilassung eines Existenzminimums und mit stärkerer Heranziehung höherer Vermögen und Einkommen.

Universität St.Gallen

Verfassungsrechtliche Anforderungen – Gleichbehandlung



Universität St.Gallen

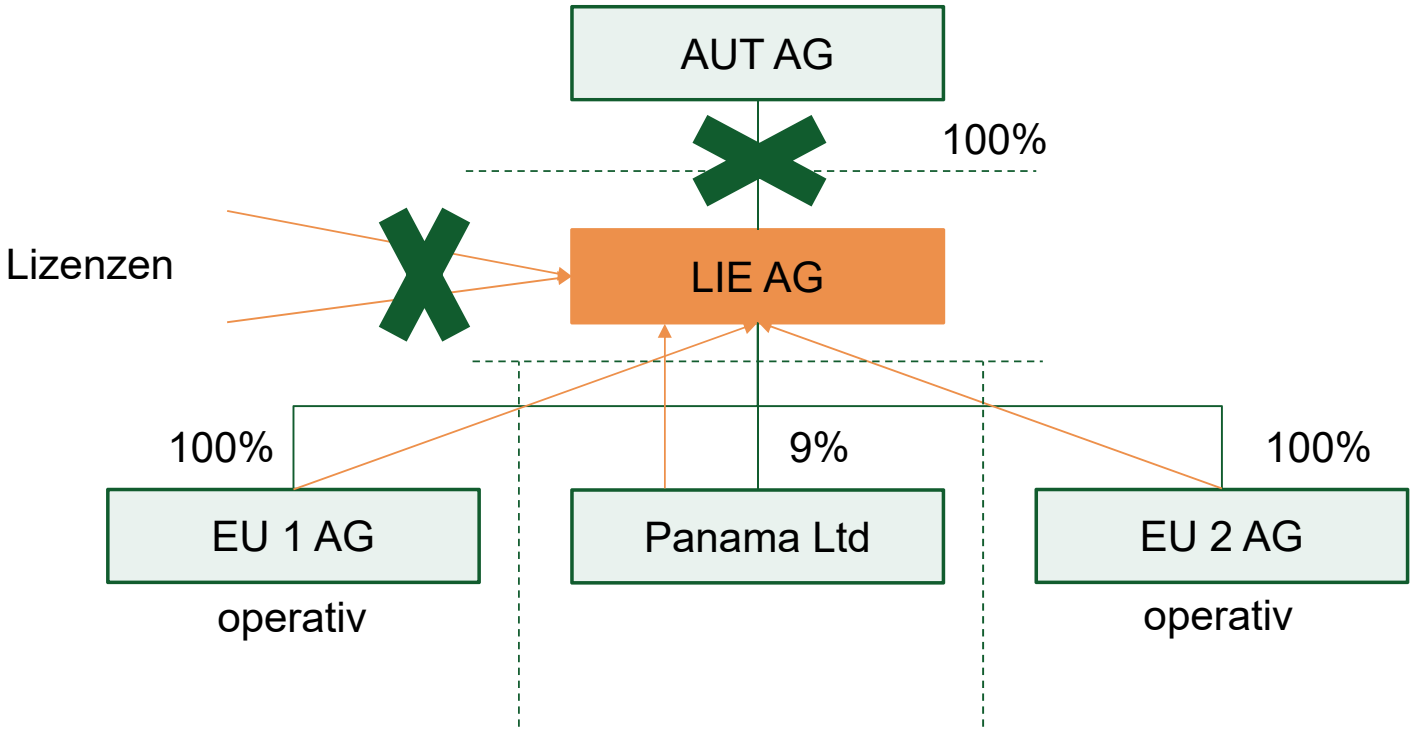
Abkommensrechtliche Anforderungen

- *Art. 24 Abs. 5 OECD MC*

> 5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

Universität St.Gallen

Sachverhalt (I) – Achtung: **Schulbuchbeispiel !**



Universität St.Gallen

Sachverhalt (II)

LIE AG

Weitere Angaben zur LIE AG

- 1.5 Vollzeitmitarbeiterinnen
- Ein Büro à 10 m^2
- Folgende Einkünfte:
  - Lizenzen CHF 250’000
  - Dividenden CHF 500’000
  - Aufwand CHF 150’000

Universität St.Gallen

Beispiel Anwendung Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich (§10a KStG)

Voraussetzungen (vereinfacht):

- Niedrigbesteuerung
- Passiveinkünfte betragen mehr als 1/3 Drittel der Gesamteinkünfte
- Mindestens 50% der Anteile werden von einer österreichischen Körperschaft gehalten
- Substanznachweis gelingt nicht (blosses Halten von Beteiligung ist nicht ausreichend) → §4 Vo zur Hinzurechnungsbesteuerung

Niedrigbesteuerung:

- Art. 10a Abs. 3 KStG → Tatsächliche Belastung beträgt **nicht mehr** als 12.5% → Besteuerung in FL beträgt nicht mehr als 12.5% gemäss SteG (genau 12.5%), d.h. die Ertragssteuerbelastung ist per se zu tief!
- Aber: für die Berechnung der tatsächlichen Steuerbelastung der steuerbare Gewinn nach österreichischem Körperschaftssteuerrecht zu ermitteln.

Universität St.Gallen

Steuerberechnung nach liechtensteinischem Steuerrecht

Reingewinn vor Steuern	**CHF 200’000**
Dieser beinhaltet:	
• Lizenzen im Umfang von	CHF 250’000
• Dividenden aus Panama (Art. 48 Abs. 3 SteG)	CHF 100’000
Nicht aber steuerfreie Dividenden aus der EU (Art. 48 SteG)	CHF 400’000
• Ertragssteuerbelastung in FL – 12.5% (Steuern nicht abzugsfähig)	CHF 25’000
• Reingewinn nach Steuern	**CHF 175’000**

Universität St.Gallen

Steuerbelastungsberechnung nach österreichischem Steuerrecht (§10a Abs. 3 KStG)

Reingewinn vor Steuern	**CHF 200’000**
Dieser beinhaltet	
• Lizenzen im Umfang von	CHF 250’000
• Dividenden aus Panama (Art. 10 Abs. 1 Ziff. 6 KStG)	CHF 100’000
Nicht aber steuerfreie Dividenden	CHF 400’000
Ertragssteuerbelastung in LIE	**CHF 25’000**

- **Steuerbelastung für Hinzurechnungszwecke in Österreich → CHF 25’000 / CHF 200’000 (*) = 12.5%**

(*) Reingewinn vor Steuern = Reingewinn nach Steuern, da Ertragssteuern in Österreich ebenfalls nicht abzugsfähig sind → Anderes Resultat in der CH.

→ **Ertragssteuer müsste ich auf mind. 12.51% anheben, um die 25% Steuerbelastung in Oe zu vermeiden**

→ **Achtung: Methodenwechsel bei der Ausschüttung von Dividenden an die AUT AG (§10a Abs. 7 KSTG)**

Universität St.Gallen

Was ist eine Steuer für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung?

BFH vom 03.05.2006 (I R 124/04) -DRsp Nr. 2006/21107, Ziff. 1, E. 4

- Irischer Fall
- Höhere Besteuerung lag im Ermessen des Finanzministers und nicht der Gesellschaft
- → Steuer für Hinzurechnungszwecke

- **Effektivität vs. Verfassungskonformität**
- Zudem: Automatismus nicht in jedem Fall gewünscht!

Universität St.Gallen

Schlussfolgerung

1. Es sprechen viele Gründe für die Einführung eine solcher Bestimmung
2. Verfassungskonforme und abkommenskonforme Ausgestaltung möglich aber nicht zwingend
3. Automatische vs. diskretionäre Anwendung
4. Sehr unterschiedliche ATAD-Umsetzung in den Mitgliedstaaten
5. Planung proaktiv → bspw. Steueraufwand muss verbucht sein in Oe.

Universität St.Gallen
IFF-HSG
Varnbüelstrasse 19
9000 St.Gallen
peter.hongler@unisg.ch
www.unisg.ch