
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Schweiz

Am 13. März 2009 hat sich der Bundesrat dazu entschlossen, die Amtshilfe in Steuersachen an die internationale Politik bzw. an den OECD-Standard gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens¹ anzupassen. Der Bundesrat ist grundsätzlich bereit, die Amtshilfe nach dem OECD-Standard zu übernehmen; ein automatischer Informationsaustausch wird vom Bundesrat hingegen abgelehnt.

Seit der Ankündigung vom März letzten Jahres hat die Schweiz mehr als zwei Dutzend ihrer bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen («DBA»), insbesondere in Bezug auf die Ausweitung der Amtshilfe, revidiert². Im Rahmen der DBA-Verhandlungen wurden ausserhalb der Amtshilfethematik auch weitere wichtige Änderungen verhandelt. Eine allgemein festzustellende Entwicklung bei der Verhandlung



Markus F. Huber
Dr. iur., Partner
Leiter Internationales
Steuerrecht,
Ernst & Young Zürich



André Leutwyler
lic.iur., dipl. Steuerexperte
Manager, International Tax
Services
Ernst & Young Zürich



Daniel Käshammer
Diplom-Betriebswirt (BA)
Steuerberater, Senior Manager,
Transaction Tax –
International Tax Services
Ernst & Young Stuttgart



Ulrike Wolff
Deutsche Rechtsanwältin und
Steuerberaterin, L.L.M., M.R.F.
Senior Manager,
Transfer Pricing,
Ernst & Young Zürich

neuer DBA ist die substanzielle Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden im Mutter-Tochter-Verhältnis. Diese Entwicklung konnte auch die Schweiz nutzen, um bei einigen DBA eine vorteilhaftere Regelung als bis anhin zu erreichen. Immerhin hatte die Schweiz bereits im Rahmen der Verhandlung des bilateralen Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz – EU mit den EU-Mitgliedsländern vereinbart, die DBA zwischen der Schweiz und den einzelnen EU-Staaten an die Regelungen im Zinsbesteuerungsabkommen anzugleichen; insbesondere die Regelungen über die Quellensteuerbelas-

¹ OECD-Musterabkommen 2008 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Stand am 17. Juli 2008) – nachfolgend «OECD-MA».

² Mit dem Ausdruck DBA werden im folgenden Beitrag die Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen verstanden.

³ Vgl. Bericht des Bundesrates «Strategische Stossrichtungen für die Finanzmarktpolitik der Schweiz» vom 16. Dezember 2009

tung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Um den Standort Schweiz attraktiv zu halten, wird im Eidgenössischen Finanzdepartement ausserdem langfristig über die Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationen nachgedacht³. Denn die Verrechnungssteuer hat sich in den letzten Jahren in verschiedener Hinsicht als grosser Nachteil für den Standort Schweiz erwiesen: So ist nicht bloss die Erhebung von Verrechnungssteuern auf Dividenden im internationalen Verhältnis ein gewichtiger Nachteil gegenüber anderen Wirtschaftszentren, sondern insbesondere auch die Erhebung von Verrechnungssteuern auf Zinsen von Anleihen in der Schweiz ansässiger Unternehmen. Dabei fällt insbesondere ins Gewicht, dass in der Regel der im Ausland ansässige Begünstigte den reduzierten Satz unter dem DBA auf dem Wege der Rückerstattung geltend machen muss. Eine Ausnahme davon stellen qualifizierende Dividenden im Konzernverhältnis dar.

Deutschland

In Anbetracht der Finanzkrise bemühte sich auch die neue Bundesregierung um konjunkturelle Stimulierung. Von den Steuererleichterungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes können auch schweizerische Unternehmen mit Tochtergesellschaften in Deutschland profitieren. Erfreulich ist auch, dass das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz derzeit praktisch keinen Anwendungsbereich hat. Mit dem Jahressteuergesetz (derzeit noch im Entwurfsstadium) sollen zwar überwiegend technische bzw. redaktionelle Änderungen vorgenommen werden, es enthält jedoch auch einige interessante materielle Änderungen, die für international tätige Unternehmen von Interesse sind.

Internationale Verrechnungspreise

In Deutschland wurde eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung des Transferpakets bei Funktionsverlagerungen für den Fall der Übertragung eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes eingeführt. Hintergrund ist die Befürchtung, dass Deutschland ansonsten seine Attraktivität als Forschungsstandort einbüsst. Darüber hinaus haben im Bereich Verrechnungspreise zahlreiche Länder wie Frankreich, Italien und Mexiko strenge Dokumentationsvorschriften bzw. Offenlegungsvorschriften eingeführt. Andere Länder wie Russland, Irland und Japan haben entsprechende Entwürfe vorgelegt, die im Fall von Russland und Irland auch Regelungen zur Bestimmung der Verrechnungspreise an sich und der anerkannten Verrechnungspreismethoden enthalten. Da bei Nichterfüllung dieser Anforderungen in der Regel erhebliche Geldbussen drohen, wird Unternehmen mit grenzüberschreitenden gruppeninternen Transaktionen dringend empfohlen, zu prüfen, ob ihre bisherigen Verrechnungspreise und Aufzeichnungen diesen Vorschriften genügen. Schliesslich gelten in Brasilien neue gesetzliche Verrechnungspreismethoden und gesetzlich vorgeschriebene Margen.

2 Schweiz

Der nachfolgende Beitrag soll die Neuerungen in den einzelnen Abkommenstexten vorstellen (Abschnitt 2.1). Der anschliessende Abschnitt 2.2 gibt einen Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen über die Doppelbesteuerungsabkommen. Die einzelnen Schritte bis zum Inkrafttreten der einzelnen DBA sind im Abschnitt 2.3 aufgeführt.

2.1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

Bei den zahlreichen DBA-Verhandlungen stand vorwiegend die internationale Amtshilfe in Steuerfragen im Vordergrund. Zudem wurden die Verhandlungen dazu genutzt, weitere wichtige Änderungen in die einzelnen Abkommen aufzunehmen, wie unter anderem die Quellensteuerbefreiung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen und die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel. Mit der Änderung der DBA möchte die Schweizer Regierung unter anderem die Vermeidung von steuerlichen Diskriminierungen sowie die positive Weiterentwicklungen der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bewirken.

Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die wichtigsten Änderungen und Neuerungen in den revidierten Abkommenstexten der neu verhandelten DBA gegeben.

Niederlande

(Neues Abkommen am 26. Februar 2010 unterzeichnet)

Das revidierte DBA ersetzt das aus den Jahren 1951 und 1966 bestehende DBA zwischen der Schweiz und den Niederlanden. Das neue DBA orientiert sich weitgehend am OECD-MA.

Das bisherige DBA Niederlande sieht für die Quellensteuerbefreiung für Dividenden einen massgebenden Beteiligungsgrad von 25% vor. Neu gilt der Nullsatz für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von mindestens 10% sowie für Dividenden, die an Vorsorgeeinrichtungen (in der Schweiz Einrichtungen der Säulen 1, 2 und 3a) gezahlt werden⁴.

Des Weiteren enthält das revidierte DBA Niederlande neu eine Schiedsgerichtsklausel auf der Basis von Art. 25 OECD-MA⁵.

Inhaltsübersicht

I Einführung

2 Schweiz

- 2.1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz
- 2.2 Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen
- 2.3 Etappen bis zum Inkrafttreten
- 2.4 Schlussfolgerungen

3 Deutschland

- 3.1 Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 30. Dezember 2009, BGBl. I 2009, S. 3950 ff.
- 3.2 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz – dazu BMF-Schreiben vom 5. Januar 2010
- 3.3 Gesetzesentwurf zu einem Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010)

4 Internationale Verrechnungspreise

- 4.1 Deutschland: Weitere Ausnahme vom Grundsatz der Transferpaketbesteuerung im Rahmen von Funktionsverlagerungen
- 4.2 Frankreich: Zeitnahe Dokumentationsvorschriften ab 2010
- 4.3 Russland: Reform der Verrechnungspreisvorschriften
- 4.4 Überblick über weitere Transferpreisneuerungen, insbesondere Einführung von Dokumentationsvorschriften

Frankreich

(Zusatzabkommen am 27. August 2009 unterzeichnet)

Die Regierung Frankreichs gelangte im letzten Jahr in den Besitz gestohlener Bankkundendaten einer Schweizer Bank. Um die Auslegung des neu ausgehandelten DBA durch die Regierungen der beiden Staaten zu klären sowie die Verwendung der gestohlenen Bankdaten zu bestimmen, wurde der Ratifizierungsprozess des bereits im letzten August vom Bundesrat unterzeichneten Zusatzabkommens unterbrochen. Am Rande des WEF⁶ im Januar dieses Jahres konnten die Meinungsverschiedenheiten in Steuerfragen zwischen den beiden Ländern ausgeräumt werden. In einem Briefwechsel vom 12. Februar 2010 haben die Schweiz und Frankreich die Auslegung des

neuen DBA verbindlich vereinbart. Danach hat der Staat, welcher um Amtshilfe für Bankinformationen ersucht, die ihm bekannten Informationen an den angefragten Staat weiterzuleiten. Falls der Name der Bank nicht bekannt sein sollte, hat der geschstellende Staat sämtliche in seinem Besitz stehenden Angaben, welche zur Identifizierung der Bank führen könnten, an den angefragten Staat weiterzugeben.

Darüber hinaus hat Frankreich zugesichert, die aus dem Datendiebstahl erlangten Daten einer Schweizer Bank nicht für ein Amtshilfesuch zu verwenden. Des Weiteren hat Frankreich eine Kopie der Bankdaten an die Schweiz ausgehändigt. Gemäss der Medienmitteilung⁷ des Eidgenössischen Finanzdepartements («EFD») wird Frankreich allerdings im Fall von geschstellenden Drittstaaten die Bankdaten an diese Drittstaaten herausgeben. In einem solchen Fall sind zumindest die Schweizer Behörden über diese Weitergabe zu informieren.

Durch die Klärung dieser offenen Steuerfragen konnte der Ratifizierungsprozess des Zusatzabkommens bereits Ende Februar im Schweizer Parlament wieder aufgenommen werden. Im Rahmen der Frühjahrssession 2010 hat der Ständerat den Änderungen bereits zugestimmt. Es ist vorgesehen, dass der Nationalrat das Geschäft in der Sommersession 2010 behandelt.

Deutschland

(Revisionsprotokoll am 26. März 2010 paraphiert)

Die Schweiz und Deutschland haben im März das Änderungsprotokoll zum bestehenden DBA aus dem Jahr 1971 paraphiert. Ein zentrales Element bei den Verhandlungen war die Ausweitung der Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Standard. Daneben wurden durch die Vertragsstaaten weitere Regelungen betreffend der Verwaltung von in der Schweiz angelegten Vermögenswerten vereinbart.

Die Verhandlungen über die Revision des DBA nach dem OECD-MA wurden durch die Bereitschaft der deutschen Finanzbehörden, gestohlene Bankkundenkarten zu kaufen, erschwert. Die deutsche Regierung zeigte Interesse am Kauf von Kundendaten einer Schweizer Bank, welche durch Datendiebstahl erlangt und sodann an Frankreichs Regierung weitergegeben wurden. Der Bundesrat lehnt diese Art von Datenbeschaffung ab und erklärt sich nicht bereit, auf Basis von gestohlenen Bankdaten Amtshilfe zu leisten.

Zur konstruktiven Klärung offener Finanz- und Steuerfragen hinsichtlich der in der Schweiz angelegten Vermögenswerte durch in Deutschland ansässige Personen wurde eine gemeinsame Arbeitsgruppe geschaffen. Durch diese Arbeitsgruppe sollen insbesondere die folgenden offenen Fragen geklärt werden:

- Möglichkeit der Herbeiführung einer Besteuerung von nicht versteuerten Vermögenswerten, die von in Deutschland ansässigen Personen bei schweizerischen Finanzinstituten angelegt sind;
- Sicherstellung einer Besteuerung der laufenden Kapitaleinkünfte aus Vermögenswerten, die von in Deutschland ansässigen Personen bei schweizerischen Finanzinstituten angelegt sind, sowie von Übertragungen

⁴ Artikel 10 Abs. 3 lit. a, lit. b und lit. c Neues DBA Niederlande.

⁵ Art. 25 Neues DBA Niederlande.

⁶ Weltwirtschaftsforum in Davos vom 27. bis zum 31. Januar 2010.

⁷ Vgl. Medienmitteilung vom 12. Februar 2010; publiziert auf der Webseite der ESTV <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen>.

⁸ Als verbundene Gesellschaften gelten Gesellschaften mit direkter Beteiligung von mindestens 25% oder Gesellschaften mit indirekter Beteiligung von mindestens 25% über eine EU/EWR-ansässige Gesellschaft.

solcher Vermögenswerte insbesondere durch Erbschaft oder Schenkung;

- Prüfung eines erweiterten Marktzugangs für Schweizer Banken in Deutschland;
- flankierende Arbeiten im Hinblick auf die Unterzeichnung des Revisionsprotokolls zum DBA, einschliesslich Fragen zum Umgang mit dem Kauf von Bankkundendaten und eine umfassende Information der Schweiz darüber.

Polen

(Revisionsprotokoll am 20. April 2010 unterzeichnet)

Das unterzeichnete Protokoll zur Änderung des DBA enthält die Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Standard. Zudem haben die Vertragsstaaten der Quellensteuerbefreiung für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen sowie für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen zugestimmt. Bisher war für die Beanspruchung des Nullsatzes eine Beteiligung von mindestens 25% am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft erforderlich. Nach dem unterzeichneten Protokoll bedarf es neu nur noch einer Beteiligung von 10% am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft und einer Haltedauer der Beteiligung von mindestens zwei Jahren. Das bisherige DBA sah für Zinsen und Lizenzgebühren ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates von 10% vor. Das unterzeichnete Protokoll senkt dieses Besteuerungsrecht auf 5% für Zinsen und Lizenzgebühren. Für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften haben die Vertragsstaaten neu den Nullsatz vereinbart⁸. Des Weiteren haben die Schweiz und Polen die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel vereinbart.

Kanada

(Revidiertes DBA am 11. Februar 2010 paraphiert)

Mit Paraphierung des revidierten Doppelbesteuerungsabkommens ersetzen die Schweiz und Kanada das Abkommen aus dem Jahre 1997. Nach dem Entscheid des Bundesrates im März 2009 haben sich die Staaten auf eine Ausweitung der Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Standard geeinigt. Der paraphierte Abkommenstext ist noch vertraulich und wird erst nach Stellungnahme der betroffenen Wirtschaftsverbände und Unterzeichnung durch den Bundesrat veröffentlicht.

Hongkong

(Neues DBA am 15. April 2010 paraphiert)

Hongkong hatte bisher nur sehr wenige eigene DBA abgeschlossen (vor allem mit Belgien, Luxemburg, China und Thailand). Denn nach Ansicht sowohl der chinesischen Steuerbehörden wie auch denjenigen von Hongkong umfassen die bestehenden DBA von China das Gebiet von Hongkong nicht. Laut Pressemitteilung der ESTV enthält das DBA Hongkong die Amtshilfeklausel nach OECD-Standard.

Der Abkommenstext ist noch vertraulich. Es wird interessant sein zu sehen, welche weiteren Vereinbarungen getroffen werden konnten und inwiefern diese einen Wettbewerbsvorteil für die Schweiz darstellen können.

Weitere Neuerungen

Auch bei den neulich revidierten DBA mit der Slowakei, Uruguay und Griechenland steht die Ausweitung der Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Standard im Vordergrund.

2.2 Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen

Seit dem Bundesratsentscheid vom 13. März 2009 über die Ausweitung der Amtshilfeklausel nach dem OECD-Standard wurden bereits 24 revidierte DBA paraphiert⁹. Zu 10 DBA hat der

Bundesrat bereits eine Botschaft verabschiedet und dem Parlament zur Ratifizierung vorgelegt. Mit weiteren Staaten sind Verhandlungen im Gange. Die folgende Tabelle soll einen Überblick über den Stand innerhalb des Genehmigungsprozesses der einzelnen DBA geben.

Vertragsstaat	Datum der Ankündigung	In Kraft	Ratifizierung	Unterzeichnung	Paraphierung	In Verhandlung
Japan	26.06.2009				X	
Polen	20.04.2010			X		
Italien	Juli 2009					X
Singapur	31.08.2009				(X)	(X)
Spanien	25.09.2009			X		
Türkei	04.11.2009				X	
Dänemark	27.11.2009		X			
Frankreich	27.11.2009		X			
Grossbritannien	27.11.2009		X			
Mexiko	27.11.2009		X			
USA	27.11.2009		X			
Kasachstan	03.12.2009				X	
Bangladesch	17.12.2009	X				
Ghana	04.01.2010	X				
Luxemburg	20.01.2010		X			
Norwegen	20.01.2010		X			
Österreich	20.01.2010		X			
Finnland	20.01.2010		X			
Katar	20.01.2010		X			
Kanada	11.02.2010				X	
Niederlande	26.02.2010			X		
Slowakei	11.03.2010				X	
Uruguay	18.03.2010				X	
Griechenland	24.03.2010				X	
Deutschland	26.03.2010				X	
Hongkong	16.04.2010				X	

Das DBA mit Ghana trat im Januar 2010 in Kraft. Der Abkommenstext enthält eine Bestimmung zum Informationsaustausch, der nur den Austausch von Informationen zur richtigen Anwendung des Abkommens vorsieht. Es wurde keine erweiterte Amtshilfe nach dem OECD-Standard vereinbart.

Die Schweiz und Dänemark haben am 22. September 2009 einen Briefwechsel unterzeichnet, wodurch das Protokoll vom 11. März 1997 und das am 21. August 2009 unterzeichnete Änderungsprotokoll zur Revision des DBA mit Dänemark auf die Färöer-Inseln ausgedehnt wurden. Diese Ausdehnung des revidierten DBA mit Dänemark auf die Färöer-Inseln tritt zusammen mit dem durch die Botschaft des Bundesrates vom 27. November 2009 veröffentlichten Änderungsprotokoll zum DBA zwischen der Schweiz und Dänemark in Kraft.

2.3 Etappen bis zum Inkrafttreten

Ein Grossteil der revidierten Abkommen ist zurzeit entweder durch die Verhandlungsführer paraphiert oder wurde bereits dem Parlament zur Ratifizierung vorgelegt. Um die Orientierung innerhalb des schweizerischen Genehmigungsprozesses der DBA zu behalten, sollen an dieser Stelle nochmals kurz die Etappen bis zum Inkrafttreten der DBA dargelegt werden:

In einem ersten Schritt nach den massgeblichen Verhandlungen der Vertragsstaaten paraphieren die Verhandlungsführer den Vertragstext und legen dadurch den ausgehandelten Text vorläufig inhaltlich fest. Der Vertragstext ist zu diesem Zeitpunkt noch vertraulich.

In einem nächsten Schritt unterzeichnet der Bundesrat den Vertragstext und erteilt somit seine Ermächtigung. Nun wird der Vertragstext erstmals der Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Anschliessend erstellt das EFD eine Botschaft mit ausführenden Erläuterungen zu den revidierten

Bestimmungen zuhanden des Parlaments. Der Bundesrat hat sodann diese Botschaften zu verabschieden und dem Parlament vorzulegen. Das Parlament hat schliesslich durch Ratifizierung das DBA zu genehmigen. Die Autoren gehen davon aus, dass die Ratifizierung einzelner der bereits unterzeichneten DBA im Rahmen der nächsten Session der eidgenössischen Räte stattfinden wird¹⁰.

Es ist zurzeit noch nicht abschliessend geklärt, inwiefern die revidierten DBA dem Volk in Form eines fakultativen Referendums zur Abstimmung vorgelegt werden. Nach bisheriger Praxis in der Schweiz unterstehen Staatsverträge, die wichtige zusätzliche Verpflichtungen wie unter anderem die Ausweitung der Amtshilfe in Steuersache an den OECD-Standard enthalten, dem fakultativen Referendum. Der Bundesrat empfiehlt in seinen bisher verabschiedeten Botschaften, zumindest das erste DBA mit einer Bestimmung zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen dem fakultativen Referendum zu unterstellen. Der definitive Entscheid über die Unterstellung eines DBA unter das fakultative Referendum obliegt jedoch dem Parlament. Es darf damit gerechnet werden, dass diese Thematik in der nächsten ordentlichen Session der eidgenössischen Räte behandelt wird.

Schliesslich bedarf es für das Inkrafttreten eines DBA auch der Genehmigung durch die entsprechenden Organe des anderen Vertragsstaates. Hat dieser dem Abkommen ebenfalls zugestimmt, hängt der Zeitpunkt des Inkrafttretens von der durch die Vertragsstaaten getroffenen Vereinbarung ab. In der Regel finden die Abkommen ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres Anwendung.

⁹ Stand am 16. April 2010.

¹⁰ Ordentliche Sommersession der eidgenössischen Räte vom 31. Mai 2010 bis 18. Juni 2010.

2.4 Schlussfolgerungen

Die obigen Ausführungen zeigen, dass es der Schweiz bisher mehrheitlich gelungen ist, die vom Bundesrat am 13. März 2009 aufgestellten Grundsätze der revidierten internationalen Amtshilfe in Steuerfragen umzusetzen. Die Schweiz hat die Verhandlungen über die Amtshilfe als Gelegenheit genutzt, gewisse wirtschaftliche Vorteile auszuhandeln. Dabei verfolgte die Schweiz insbesondere das Ziel, die Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen weiter zu beschränken sowie eine Schiedsgerichtsklausel einzuführen.

An dieser Stelle will noch erwähnt sein, dass der Bundesrat für die landesinterne Umsetzung der in den revidierten DBA statuierten Amtshilfeklauseln eine unilateral anwendbare Verordnung verfasst hat. Die Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen befindet sich bis zum 30. April 2010 in der Vernehmlassung¹¹. Die neue Verordnung regelt die verfahrensrechtliche Umsetzung der materiell in den DBA festgehaltenen Amtshilfeklauseln. Ziel der Verordnung ist die Gewährung der Rechtssicherheit innerhalb eines Amtshilfverfahrens sowie die Garantie einer einheitlichen Praxis und Ermessensausübung der Behörden im Verfahren. Des Weiteren regelt die Verordnung ausdrücklich das Verbot der Amtshilfe bei gestohlenen Bankdaten. Die Verordnung tritt voraussichtlich am 1. Oktober 2010 in Kraft.

3 Deutschland

3.1 Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 30. Dezember 2009, BGBl. I 2009, S. 3950 ff.

Die Bundesregierung hat am 9. November 2009 einen Regierungsentwurf für ein «Wachstumsbeschleunigungsgesetz» auf den Weg gebracht.

Der Gesetzesbeschluss des Bundestages erfolgte planmässig am 4. Dezember 2009. Letztendlich hat auch der Bundesrat am 18. Dezember 2009 ohne inhaltliche Änderungen zugestimmt. Am 30. Dezember 2009 wurde das Gesetz im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und konnte somit wie geplant zum 1. Januar 2010 in Kraft treten. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz enthält für Unternehmen Entlastungen, deren Anwendung i. d. R. ab dem Jahr 2010 erfolgen kann. Konkret werden u. a. folgende Massnahmen umgesetzt:

3.1.1 Änderungen bei der Zinsschranke

Unbefristete Anhebung der Freigrenze auf 3 Millionen Euro

Die Freigrenze wurde durch die Änderungen im Bürgerentlastungsgesetz auf 3 Millionen Euro erhöht und sollte letztmalig für Wirtschaftsjahre gelten, die vor dem 1. Januar 2010 enden. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz gilt die Anhebung auf 3 Millionen Euro nun zeitlich unbefristet.

Einführung eines EBITDA-Vortrags

Nach der bisherigen Regelung ist der Abzug eines Zinsaufwandsüberhangs (Zinsaufwand abzgl. Zinserträge) in Höhe von 30% des steuerlichen EBITDA (Summe aus steuerlichem Gewinn, Zinssaldo und Abschreibungen) desselben Wirtschaftsjahres möglich.

Die Neuregelung sieht vor, dass ein Betrieb, der mit seinen Zinsaufwendungen den Abzugsrahmen der Zinsschranke nicht ausschöpft, den nicht genutzten Teil in die Folgejahre vortragen kann. Dazu wird das verrechenbare EBITDA, soweit es den Zinsaufwandsüberhang des Betriebs übersteigt, in die folgenden 5 Wirtschaftsjahre vorgetragen (EBITDA-Vortrag). Das verrechenbare EBITDA ist 30% des um die Zinsaufwendungen und um die Abschreibungen

erhöhten und um die Zinserträge geminderten massgeblichen Gewinns. Der EBITDA-Vortrag erhöht in den Folgejahren die Abzugsmöglichkeit für Zinsaufwendungen, soweit nicht schon das EBITDA des laufenden Jahres den vollen Zinsabzug zulässt. Wenn ein Betrieb in einem Jahr eine der Escape-Möglichkeiten nutzt (Freigrenzenregelung, Konzernklausel, EK-Escape), erhöht das EBITDA dieses Jahres den EBITDA-Vortrag nicht.

Der EBITDA-Vortrag ist auf fünf Jahre beschränkt. Dabei gilt der jeweils älteste EBITDA-Vortrag als zuerst verbraucht. Ein bis zum Ende des fünften Jahres nach Entstehen noch nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag verfällt.

Der EBITDA-Vortrag wird – ebenso wie bisher schon der Zinsvortrag – gesondert festgestellt.

Die bisher für den Zinsvortrag geltenden Regelungen zum Untergang des Zinsvortrags bei Aufgabe oder Übertragung von Betrieben und beim Ausscheiden von Mitunternehmern aus einer Gesellschaft sind auch auf den EBITDA-Vortrag anzuwenden. Hingegen ist – anders als beim Zinsvortrag – nicht vorgesehen, dass ein schädlicher Anteilseignerwechsel einer Kapitalgesellschaft i. S. v. § 8c KStG zum Untergang des EBITDA-Vortrags führt.

Auch in Umwandlungsfällen werden die für die Verlustnutzung und den Verlustübergang geltenden Regelungen auf den EBITDA-Vortrag angewendet, womit der Übergang des EBITDA-Vortrags auf den übernehmenden Rechtsträger vermieden wird.

Erhöhung der EK-Quotientoleranz auf 2 Prozentpunkte

Bisher ist die Escape-Klausel erfüllt, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs die Eigenkapitalquote des Konzerns am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages um höchstens 1 Prozentpunkt unterschreitet. Diese Grenze wurde auf 2 Prozentpunkte angehoben.

3.1.2 Änderungen bei den Regelungen zur Verlustnutzungsbeschränkung (Mantelkaufregelung)

Vorbemerkungen

Für Kapitalgesellschaften gilt seit dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2008 eine Verlustverrechnungsbeschränkung, wonach bei einem Anteilerwerb innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25% bzw. mehr als 50% die Verluste quotall bzw. vollständig untergehen (§ 8c KStG). Daneben kann übergangsweise weiterhin die Altregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. zur Anwendung kommen.

Durch das Bürgerentlastungsgesetz wurde die Verlustverrechnungsbeschränkung teilweise entschärft, indem eine zeitlich beschränkte Sanierungsklausel eingeführt wurde (§ 8c Abs. 1a KStG). Danach ist ein Beteiligungserwerb für Sanierungszwecke für die Verlustverrechnungsbeschränkung unschädlich, wenn der Erwerb 2008 oder 2009 erfolgte bzw. erfolgt.

Liegen die Voraussetzungen des § 8c KStG vor, gehen auch ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag und ein Zinsvortrag quotall oder vollständig unter.

Änderungen im Einzelnen

Unbeschränkte Anwendbarkeit der Sanierungsklausel

Die zeitliche Beschränkung der Sanierungsklausel wurde aufgehoben, sodass auch ein Beteiligungserwerb für Sanierungszwecke, der nach 2009 erfolgt, unschädlich ist.

Die Sanierungsklausel kann wie bisher nur dann angewendet werden, wenn Massnahmen ergriffen werden, um die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern

¹¹ Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen.

oder zu beseitigen und wenn die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten bleiben. Die wesentlichen Betriebsstrukturen bleiben erhalten, wenn eine Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung abgeschlossen und befolgt wird, **oder** wenn eine bestimmte Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren nicht unterschritten wird, **oder** wenn durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird.

Sollen die wesentlichen Betriebsstrukturen durch Einlagen erhalten werden, ist Folgendes zu beachten: Leistungen der Kapitalgesellschaft (d. h. insbesondere Ausschüttungen), die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, vermindern das zugeführte Betriebsvermögen und können zum Unterschreiten der erforderlichen Mindesthöhe führen. Nach dem alten Gesetzeswortlaut sind hierbei konkret Leistungen der Kapitalgesellschaft zwischen dem 1. Januar 2009 und dem 31. Dezember 2011 zu berücksichtigen. Diese zeitlichen Begrenzungen wurden aufgehoben und durch einen allgemeinen Drei-Jahres-Zeitraum ersetzt.

Allerdings hat die Europäische Kommission mit Schreiben vom 24. Februar 2010 mitgeteilt, dass sie Zweifel an der Vereinbarkeit der Regelung zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG mit dem Gemeinsamen Markt hat. Sie hat daher ein förmliches Prüfverfahren eröffnet. Mit Schreiben vom 30. April 2010 hat das BMF auf die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch die Europäische Kommission reagiert und die Obersten Finanzbehörden der Länder darüber informiert, dass die Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG ab Veröffentlichung des Schreibens im Bundessteuerblatt bis zu einem abschliessenden Beschluss der Kommission nicht mehr anzuwenden ist. Das bedeutet im Einzelnen:

- Veranlagungen sollen – auch in den Fällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft

erteilt worden ist – ohne die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG vorgenommen werden. Die betroffenen Bescheide werden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) erlassen.

- Veranlagungen, in denen die Sanierungsklausel bereits angewendet worden ist, sollen bis auf Weiteres bestehen bleiben. Die Verwaltungen sollen potenzielle Beihilfeempfänger darauf hinweisen, dass im Falle einer Negativentscheidung durch die Kommission alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden müssten.

Einführung einer unbefristeten Konzernklausel

Mit der Einführung einer unbefristeten Konzernklausel sollen Verlustvorträge bei bestimmten konzerninternen Umstrukturierungen erhalten bleiben.

Danach liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Verlustverrechenbarkeit in Höhe der stillen Reserven

Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, bleiben nicht genutzte Verluste bis zur Höhe der stillen Reserven erhalten, soweit die stillen Reserven im Inland steuerpflichtig sind. Im Falle des drohenden quotalen Verlustuntergangs infolge eines Beteiligungserwerbs von mehr als 25%, aber nicht mehr als 50% (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG), ergibt sich die Höhe der zu berücksichtigenden stillen Reserven als Differenz zwischen dem auf den Beteiligungserwerb entfallenden, in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses (anteilige) Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft. Droht durch einen Anteilseignerwechsel von mehr als 50% der vollständige

Verlustuntergang (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG), werden die stillen Reserven als Differenz zwischen dem gesamten steuerbilanziellen Eigenkapital und dem gemeinen Wert aller Anteile an der Körperschaft berechnet.

Zu beachten ist hier, dass aufgrund der generellen inländischen Steuerfreistellung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften (§ 8b Abs. 2 KStG) die stillen Reserven im Besitz der Verlustgesellschaft nicht in dem Gesamtbetrag der vorhandenen stillen Reserven erfasst werden dürfen und damit der Betrag der weiterhin nutzbaren Verluste gemindert wird.

Zudem wurde noch klargestellt, dass bei der Ermittlung der stillen Reserven nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen ist, das der Körperschaft im Übertragungszeitpunkt zuzurechnen ist. Damit werden insbesondere die aus rückwirkenden Umwandlungen resultierenden Erhöhungen der stillen Reserven nicht berücksichtigt.

Bleiben Verluste infolge stiller Reserven trotz schädlichen Beteiligungserwerbs erhalten, wirkt sich das auch auf den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag aus.

3.1.3 Wiedereinführung eines Wahlrechts bei der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)

Bis zum 31. Dezember 2007 brauchten bewegliche Wirtschaftsgüter, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungskosten oder Herstellungskosten nach Abzug eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrags nicht mehr als 410 Euro betragen, steuerlich nicht aktiviert zu werden. Ihre Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK) konnten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig als Aufwand berücksichtigt werden.

Ab 2008 wurde eine sogenannte Sammelabschreibung für Wirtschaftsgüter eingeführt. Demnach müssen Wirtschaftsgüter, deren AK/HK nicht mehr als 1000 Euro betragen, in einem jahresbezogenen Abschreibungspool gesammelt werden. Dieser Sammelposten ist im Jahr seiner Bildung und in den folgenden vier Jahren mit jeweils $\frac{1}{5}$ ergebniswirksam aufzulösen. Scheidet ein Wirtschaftsgut vor Ablauf von fünf Jahren aus dem Betriebsvermögen aus, wird die Höhe dieses Postens nicht vermindert.

Ab 2010 hat der Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften ein Wahlrecht, ob er Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von 410 Euro sofort als Betriebsausgaben geltend macht, oder aktiviert und diese Wirtschaftsgüter über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abschreibt (Grundsatz), oder ob er Wirtschaftsgüter mit AK/HK über 150 Euro bis 1000 Euro in den sogenannten Sammelposten einstellt und diesen über fünf Jahre linear abschreibt (Alternative). Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Sammelposten-Variante, hat er ein weiteres Wahlrecht, die Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von 150 Euro als Sofortaufwand zu berücksichtigen, jedoch muss er im Rahmen der Sammelpostenalternative sein Wahlrecht einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres anwenden.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige allerdings dazu, Wirtschaftsgüter bis 410 Euro als Sofortaufwand zu behandeln, hat er für Wirtschaftsgüter mit AK/HK zwischen 150 und 410 Euro erweiterte Aufzeichnungspflichten zu befolgen. Er muss den Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung des Betriebes und die AK/HK in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis vermerken, sofern diese Angaben nicht aus der Buchführung ersichtlich sind.

3.1.4 Änderungen bei der Grunderwerbsteuer in Umstrukturierungsfällen

In dem Koalitionsvertrag vom 24. Oktober 2009 wurde die Einführung einer Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel vereinbart. Ziel einer Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel ist eine weitgehende steuerliche Freistellung von Erwerbsvorgängen i. S. d. § 1 GrEStG innerhalb eines Konzerns.

Nach der Neuregelung sind bestimmte Grunderwerbsteuerpflichtige Grundstücksübergänge (i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 GrEStG) im Rahmen von Umstrukturierungen bei Umwandlungsvorgängen Grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt, damit notwendige Umstrukturierungen nicht aus Grunderwerbsteuerlichen Gründen unterbleiben. Die Steuerfreiheit gilt auch für die aufgrund einer Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis an einem Grundstück, sodass die Steuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG insoweit nicht erhoben wird.

Voraussetzung für die Gewährung einer Steuervergünstigung ist zunächst, dass es sich bei der Umwandlung um eine Verschmelzung, Spaltung, Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung oder Vermögensübertragung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) handelt. Begünstigt sind daneben auch entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR.

Weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist zudem, dass an dem Umwandlungsvorgang

- ausschliesslich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften
- oder
- mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

Eine Gesellschaft ist danach abhängig, wenn an deren Kapital ein herrschendes Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist. Damit enthält § 6a GrEStG eine eigenständige Definition des abhängigen Unternehmens, sodass ein Umwandlungsvorgang, an dem ein oder mehrere abhängige Unternehmen i. S. d. § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG beteiligt sind, nicht begünstigt ist.

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird für Umwandlungsvorgänge, die in Bezug auf Grundstücke zu einem Rechtsträgerwechsel oder dem Übergang der Verwertungsbefugnis im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes führen, die Grunderwerbsteuer nicht erhoben.

Gleiches gilt, sofern Anteile an einer Gesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG im Zuge der Umstrukturierung auf einen anderen Rechtsträger übergehen. Entgegen des ursprünglichen Gesetzentwurfs sieht die Neuregelung ausserdem eine Begünstigung für Umwandlungsvorgänge vor, in denen sich die Grunderwerbsteuerpflicht durch einen mehr als 95%igen Gesellschafterwechsel bei einer Grundbesitz haltenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG ergibt.

3.2 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz – dazu BMF-Schreiben vom 5. Januar 2010

Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz betrifft im Wesentlichen Geschäftsbeziehungen zu Personen und Unternehmen in «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» und ermächtigt u. a. die Bundesregierung, per Rechtsverordnung Mitwirkungs- und Nachweispflichten zu regeln, falls Steuerpflichtige solche Geschäftsbeziehungen unterhalten. Das Gesetz trat am

1. August 2009, die Rechtsverordnung (BGBl. I 2009, S. 3046 f.) am 25. September 2009 in Kraft. Die Massnahmen sind prinzipiell ab 2010 anzuwenden.

Das BMF gibt hierzu bekannt, dass zum 1. Januar 2010 kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Massnahmen nach der SteuerHBekV erfüllt. Somit finden die ab 1. Januar 2010 geltenden zusätzlichen Mitwirkungs-, Nachweis- und Aufklärungspflichten im Falle von Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Staaten keine Anwendung, solange das BMF nicht in einem neuerlichen Schreiben einen Staat als nicht kooperativ qualifiziert.

3.3 Gesetzesentwurf zu einem Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010)

Die Bundesregierung hat einen Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vorgelegt. Die enthaltenen Einzelmassnahmen sind thematisch nicht oder nur partiell miteinander verbunden und haben überwiegend technischen Charakter. Neben den rein technischen bzw. redaktionellen Änderungen enthält der Referentenentwurf des JStG 2010 auch bedeutende inhaltliche Gesetzesänderungen. Die nachfolgend dargestellten geplanten Massnahmen dürften von Interesse sein. Dabei ist zu beachten, dass der vorliegende Referentenentwurf zum JStG 2010 ein sehr frühes Stadium abbildet. Im Gesetzgebungsverfahren ergeben sich typischerweise noch diverse Änderungen.

3.3.1 Änderungen im AStG

Modifizierung der Hinzurechnungsbesteuerung zur Abschaffung des sogenannten Malta-Modells

Sind in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige relevant an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, die sogenannte niedrig besteuerte pas-

sive Einkünfte erzielt, so sind ihnen solche Einkünfte u. U. hinzuzurechnen und im Inland zu versteuern. Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25% unterliegen.

In der Praxis haben sich Modelle zur Umgehung der Niedrigbesteuerung i. S. d. Hinzurechnungsbesteuerung insbesondere durch Nutzung maltesischer Gesellschaften etabliert, die sich die formale Hochbesteuerung der maltesischen Gesellschaften zunutze machen. Im Rahmen dieser Modelle betrug die Ertragsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft zwar mindestens 25%, jedoch wurde durch einen Steuererstattungsanspruch für die Gesellschafter wirtschaftlich eine geringere Steuerbelastung erzielt. So unterliegen konkret Gewinne einer Kapitalgesellschaft in Malta einem Steuersatz von 35%. Allerdings sieht das maltesische Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen einen Erstattungsanspruch für deren Gesellschafter in Höhe von $\frac{6}{7}$ oder $\frac{5}{7}$ der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer für bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren vor. Um derartige Modelle zu unterbinden, sollen bei der Prüfung einer niedrigen Besteuerung künftig Erstattungs- oder Anrechnungsansprüche der Gesellschafter berücksichtigt werden. Dadurch würden Malta-Gestaltungen in Zukunft wohl als niedrig besteuert gelten. Ob dies eine Hinzurechnungsbesteuerung auslöst, hängt allerdings weiterhin vor allem davon ab, ob die maltesische Gesellschaft den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit führen kann.

Einschränkende Anwendung der

Umschaltklausel, § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG-E

Sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen für ausländische Betriebsstätteninkünfte die Anwendung der Freistellungsmethode vor, ist gemäss der sogenannten Umschaltklausel stattdessen die Anrechnungsmethode zumindest

dann anzuwenden, wenn die von der Betriebsstätte erzielten Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, wäre die Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft.

Der Referentenentwurf sieht vor, dass die Umschaltklausel im Falle von Dienstleistungen, soweit die Betriebsstätte sich für die Dienstleistung eines Inlandsbeteiligten bedient oder einer diesem nahe stehenden Person, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Inland steuerpflichtig ist, in allen noch offenen Fällen nicht mehr zur Anwendung kommt. Hintergrund dieser Einschränkung des Anwendungsbereichs der Umschaltklausel ist – so die Begründung –, dass der Gesetzgeber im Jahre 1992 mit der Einführung der Umschaltklausel verhindern wollte, dass die Hinzurechnungsbesteuerung im Falle von Einkünften mit Kapitalanlagecharakter dadurch umgangen werden kann, dass anstelle von Gesellschaften Betriebsstätten eingesetzt werden. Bis 2000 galt jedoch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der an diese uneingeschränkt tatbestandlich anknüpfenden Umschaltklausel im Zusammenhang mit Kapitalanlageeinkünften eine Ausnahme für den angemessenen Teil der Einkünfte, der auf von der ausländischen Betriebsstätte erbrachte Dienstleistungen entfällt. Indem mit der seit 2003 geltenden Verschärfung des AstG der Anwendungsbereich der Umschaltklausel auf sämtliche fiktiven Zwischeneinkünfte einer Betriebsstätte ausgeweitet wurde, entfiel auch eine Dienstleistungsausnahme.

Laut der Begründung verfolgte der Gesetzgeber ausweislich dieser geschichtlichen Entwicklung aber nicht das Ziel, bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihre selbständige oder gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistungen) durch eine ausländische Betriebsstätte ausüben, einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode herbeizuführen. Mit der

beabsichtigten Einschränkung des Anwendungsbereichs der Umschaltklausel will der Gesetzgeber demnach insoweit wieder die ursprüngliche Ausnahme für bestimmte Dienstleistungen im Rahmen der Umschaltklausel gewähren.

Ob die Begründung konsistent ist, erscheint nicht ganz klar, denn die Dienstleistungsausnahme bei Einführung der Umschaltklausel im Jahre 1992 bestand nur im Zusammenhang mit den seinerzeit allein durch die Umschaltklausel erfassten Kapitalanlageeinkünften. Durch die Verschärfung des AstG im Jahre 2003 wurden hingegen sämtliche Einkünfte der Umschaltklausel unterworfen, also auch alle passiven Dienstleistungen. Dass nunmehr nur Dienstleistungen aus dem Anwendungsbereich der Umschaltklausel ausgenommen werden sollen, lässt sich steuersystematisch, insbesondere vor dem Hintergrund der 2003 erfolgten Ausweitung der Umschaltklausel über Kapitalanlageeinkünfte hinaus auf sämtliche Einkünfte (also auch alle passiven Dienstleistungen), nicht erklären und stellt daher u. U. eine steuerpolitisch motivierte Bereichsausnahme dar.

3.3.2 Verlagerung der Buchführung (§ 146 AO)

Bisherige Regelung

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 (BGBl. 2008 I, S. 2794) wurde durch die neue Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO mit Wirkung vom 25. Dezember 2008 die Möglichkeit der Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland eingeführt.

Die Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Mitgliedstaat der EU oder einen Staat des EWR ist möglich, wenn die zuständige Stelle des Staates, in den die elektronische Buchführung verlagert werden soll, dem Zugriff auf die Daten aus Deutschland heraus zustimmt.

Diese Zustimmung ist dem deutschen Fiskus vorzulegen.

Der zuständigen Finanzbehörde ist der Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitzuteilen.

Liegt eine der genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt eine Verlagerung der elektronischen Buchführung nur über die Öffnungsklausel des § 146 Abs. 2a Satz 5 AO in Betracht. Dies gilt insbesondere für die Verlagerung in ein Drittland.

Geplante Neufassung des § 146 Abs. 2a AO

Durch die geplante Neufassung des § 146 Abs. 2a AO soll die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland vereinfacht werden. Unter den folgenden (kumulativen) Voraussetzungen soll einem Antrag des Steuerpflichtigen auf Verlagerung künftig stattgegeben werden:

- Der zuständigen Finanzbehörde ist der Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitzuteilen.
- Der Steuerpflichtige ist in der Vergangenheit seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten (§§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 u. 2 AO) ordnungsgemäss nachgekommen.
- Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO ist in vollem Umfang möglich.
- Die Besteuerung wird nicht beeinträchtigt.

Die Möglichkeit der Verlagerung wird nicht mehr nur auf die Staaten der EU und des EWR beschränkt, sondern ist auch in andere Staaten möglich. Ausserdem wird auf die bisher geforderte Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs verzichtet. Eine Öffnungsklausel für den Fall, dass eine der

Voraussetzungen nicht erfüllt ist, gibt es in der Neufassung nicht mehr.

Mit der Neufassung wird klargestellt, dass auch nur ein oder mehrere Teile der elektronischen Buchführung oder der elektronischen Aufzeichnungen verlagert werden können.

Liegen der Finanzbehörde Umstände vor, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, ist die Bewilligung zu widerrufen und der Steuerpflichtige muss seine zuvor verlagerten elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen wieder im Inland führen und aufbewahren. Die geforderte Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung umfasst die Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten und geht damit über die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten hinaus.

Die Gesetzesbegründung weist ausdrücklich darauf hin, dass die jeweilige Finanzbehörde nur für ihren örtlichen und sachlichen Zuständigkeitsbereich eine Bewilligung erteilen kann. Von der Steuerverwaltung erteilte Bewilligungen gelten daher nicht für die Zollverwaltung und umgekehrt.

Die Neuregelung soll einen Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

4 Internationale Verrechnungspreise

4.1 Deutschland:

Weitere Ausnahme vom Grundsatz der Transferpaketbesteuerung im Rahmen von Funktionsverlagerungen

Hintergrund¹²

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde mit der Neufassung des § 1 Abs. 3 des Aussensteuergesetzes («AstG») erstmals in Deutschland eine Steuer in Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen kodifiziert. Hieran anschliessend hat das BMF die Funktions-

¹² Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/BUCK/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, STR 12/2009, S. 880 ff.

verlagerungsverordnung vom 12. August 2008 («FVerIV») zur Erläuterung der Vorschrift sowie zur Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung und in Übereinstimmung mit dem internationalen Gewinnverteilungsgrundsatz erlassen. In Anbetracht der Komplexität des Themas hielt das BMF weitere Klärung mittels der im Juli 2009 als Entwurf veröffentlichten «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» für erforderlich. Aufgrund der geplanten Änderung von § 1 AStG ruht der Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung».

Da nach den Parlamentswahlen im September 2009 befürchtet worden war, die vormalige Regelung könnte die Attraktivität Deutschlands als Technologiestandort negativ beeinflussen, wurde im März 2010 die nachfolgend dargestellte Änderung von § 1 AStG verabschiedet. Die Neuregelung ist als Vereinfachung für Steuerzahler grundsätzlich zu begrüßen, da die Bewertung eines einzelnen Wirtschaftsgutes im Vergleich zu der eines Transferpakets weniger aufwendig ist. Jedoch bleibt die Auslegung der Gesetzesänderung durch die Finanzverwaltung in der Praxis abzuwarten.

Besteuerung des «Transferpakets»

Grundlage für die Besteuerung der Funktionsverlagerung ist das sogenannte Transferpaket, das aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen besteht. Ausgangspunkt für die Bestimmung des Transferpakets sind die quantifizierten Gewinnerwartungen der ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer der beiden beteiligten Unternehmen (Gewinnpotenziale), die den Barwerten der aus der

verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinnen nach Steuern entsprechen. Begründet wurde diese Regelung damit, dass auch zwischen fremden Dritten bei der Übertragung einer Funktion damit verbundene Gewinnpotenziale sowie etwaiger Goodwill abgegolten werden würde. Dennoch wurde die Besteuerung des Transferpaktes von Verbänden und Beratern stark als wirklichkeitsfremd und für den Steuerzahler als zu zeit- und kostenintensiv kritisiert.

Gegenstand der Änderung von § 1 AStG

§ 1 AStG enthält nun eine weitere Ausnahme, wonach trotz der Erfüllung der Voraussetzungen für eine Funktionsverlagerung nicht das gesamte Transferpaket, sondern die einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter einschliesslich des Goodwills. Hiernach ist darauf abzustellen, ob das Transferpaket mindestens ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut enthält. Des Weiteren hat der Steuerzahler die entsprechenden Umstände glaubwürdig darzulegen und das immaterielle Wirtschaftsgut genau zu beschreiben, da selbst entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter in der Regel nicht bilanziert werden und daher für Steuerbehörden schwieriger zu identifizieren sind.

Wegen der Bewertung aller einzelner übertragener Wirtschaftsgüter (statt des gesamten Transferpreispaketes), ist eine Erleichterung für Steuerzahler aufgrund der Neuregelung nicht zu erkennen und die neue Vorschrift läuft damit weitgehend ins Leere.

Anwendungszeitraum

Die neue Regelung gilt rückwirkend ab dem Besteuerungszeitraum 2008.

¹³ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 06/2009, S. 460.

4.2 Frankreich: Zeitnahe Dokumentationsvorschriften ab 2010

Hintergrund¹⁵

Wie seit langem erwartet, hat Frankreich zum 1. Januar 2010 zeitnahe Dokumentationsvorschriften eingeführt. Steuerzahler wird daher empfohlen zu prüfen, ob diese auch für sie gelten, und entsprechend eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen.

Form der Verrechnungspreisdokumentation

Gemäss den neuen Regelungen und in Übereinstimmung mit dem «Master File»-Konzept der EU muss eine Verrechnungspreisdokumentation auf der einen Seite allgemeine Informationen zur Gruppe und ihren Tochtergesellschaften («Masterfile») und andererseits detaillierte Angaben bezüglich der lokalen französischen Gesellschaft («Countryfile») enthalten. Die Kernelemente einer Verrechnungspreisdokumentation sind hiernach die zeitnahe Erstellung einschliesslich einer jährlichen Aktualisierung, die Erläuterung von wesentlichen Änderungen oder besonderen Vorfällen sowie besondere Aufzeichnungen für den Fall von Transaktionen mit Muttergesellschaften in «unkooperativen Steueroasen». Steuerzahler sollen des Weiteren in ihrer Verrechnungspreisdokumentation die Wahl der angewandten Verrechnungspreismethode und deren Angemessenheit darlegen.

Anwendungsbereich

Die neuen Dokumentationsvorschriften gelten für alle in Frankreich ansässigen Unternehmen mit Umsätzen oder Aktiven in Höhe von oder mehr als EUR 400 Millionen. Sie sind auch anwendbar auf französische Unternehmen, deren – in Frankreich oder im Ausland ansässiger – direkter oder indirekter Mehrheitsgesellschafter diese Kriterien erfüllt. Dies gilt entsprechend für französische Muttergesellschaften

bzw. weltweit oder für Steuerzwecke konsolidierte französische Unternehmen, wenn für eine von deren direkt oder indirekt gehaltenen Beteiligungen bzw. eine der konsolidierten Gesellschaften diese Voraussetzungen zutreffen.

Fristen und Zuschläge

Die Dokumentation ist grundsätzlich vollständig zu Beginn einer Steuerprüfung vorzulegen, wobei eine einmalige 30-tägige Verlängerung der Frist möglich ist. Ansonsten droht dem betreffenden Unternehmen eine Strafzahlung von 5% der Transferpreisanpassung pro geprüftem Jahr (Minimum EUR 10 000).

Eine Besonderheit ist, dass die Dokumentation auch vom Betriebsrat angefordert werden kann. Daher kann eine fehlende Verrechnungspreisdokumentation auch strafrechtlich relevant sein.

4.3 Russland: Reform der Verrechnungspreisdokumentation

Hintergrund

Im Februar 2010 hat das russische Parlament in der ersten Lesung den Entwurf der neuen Transferpreisdokumentation genehmigt. Das Gesetz soll innerhalb der folgenden sechs Monate verabschiedet werden und zum 1. Januar 2011 in Kraft treten. Steuerzahler sollten daher bereits 2010 mit den Vorbereitungen beginnen und insbesondere ihr Verrechnungspreiskonzept auf Übereinstimmung mit den neuen russischen Regelungen prüfen sowie Datenbankanalysen zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises bzw. der angemessenen Marge erstellen. In den vergangenen Jahren hat es zahlreiche verschiedene Entwürfe für Reformen der russischen Verrechnungspreisregelungen gegeben. Die jetzige Fassung basiert im Wesentlichen auf der 2007 auf einer Website des russischen Finanzministeriums veröffentlichten Version.

Die neuen Regelungen, die eine deutliche Annäherung an die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze darstellen, würden die derzeit geltenden Artikel 20 und 40 des russischen Steuergesetzes vollständig ersetzen.

Definition des Begriffs des verbundenen Unternehmens

Auch wenn die Definition des Begriffs des verbundenen Unternehmens grundsätzlich unverändert bleibt, sieht der Entwurf die Einführung bestimmter Fallgestaltungen von verbundenen Unternehmen vor. Bisher gelten Gesellschaften als verbunden, wenn ein Unternehmen die Bedingungen oder Transaktions- oder Geschäftstätigkeitsergebnisse des anderen beeinflussen kann. Daneben bleibt es Gerichten vorbehalten, Unternehmen aus anderen Gründen als verbunden zu behandeln, oder Steuerzahlern selbst, sich als verbundene Unternehmen zu erklären. Die vorgeschlagenen Fallgestaltungen betreffen unter anderem Kriterien wie eine mindestens 20%ige Beteiligung desselben Anteilseigners oder derselbe CEO bei zwei Unternehmen.

Betroffene Transaktionen

Umfasst von den neuen Regelungen sollen grenzüberschreitende und unter bestimmten Voraussetzungen – wie jährlichem Transaktionsvolumen von über RUB 1 Millionen, Transaktionen über bestimmte Mineralbodenschätze oder mit bestimmten Arten von Steuerzahlern – auch innerrussische Transaktionen werden. Darüber hinaus sollen sie auch für grenzüberschreitende Transaktionen über an offiziellen Börsen gehandelte Rohstoffe einschliesslich Erdöl und Kraftstoffe, eisen- und nicht eisenhaltige Metalle, Edelmetalle und Edelsteine sowie zwischen in Russland und in einer vom Finanzministerium gelisteten Steueroase ansässigen Unternehmen gelten.

Transferpreismethode, Vergleichbarkeitsanalyse und Datenquellen

Neben den traditionellen Verrechnungsmethoden wie Preisvergleichs- oder CUP-Methode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode oder Gewinnaufteilungsmethode der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sollen andere Methoden wie Verkaufsmethode für bearbeitete Waren und Gewinnvergleichsmethode eingeführt werden. Für die Wahl der Verrechnungsmethode ist die Aufhebung der bisherigen strengen Hierarchie vorgesehen, wobei die Preisvergleichs- oder CUP-Methode weiterhin bevorzugt wird. Der Entwurf enthält genaue Beschreibungen für die Anwendung jeder Methode. Zum Beispiel soll die Anwendung der Preisvergleichs- oder CUP-Methode mindestens vier ähnliche Transaktionen sowie die Berechnung einer Bandbreite von Marktpreisen ähnlich der Interquartilsbandbreite in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen erfordern. Sofern kein angemessener Marktpreis für eine Transaktion auf Grundlage einer dieser Methoden gebildet werden kann, sieht der Entwurf einen unabhängigen Bewertungsbericht vor.

Der Entwurf enthält auch detaillierte Regelungen zu den im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse zu berücksichtigenden Umständen wie übernommene Funktionen und Risiken sowie eingesetzte einzigartige Wirtschaftsgüter. Daneben sind die erlaubten Datenquellen wie offizielle Börsenpreise, russische Zollstatistiken, öffentlich zugängliche Preisstatistiken oder Jahresabschlüsse im Einzelnen aufgeführt. Staatlich regulierte Preise werden für steuerliche Zwecke als Marktpreise anerkannt.

Form der Transferpreisdokumentation und Anwendungsbereich

Nach dem Entwurf soll eine Verrechnungsdokumentation den Nachweis enthalten, dass die angewandten Verrechnungspreise den

Marktpreisen entsprechen, die Begründung der angewandten Verrechnungspreismethode, Berechnung des Verrechnungspreises einschliesslich der Bandbreite, Höhe der entsprechenden Aufwendungen und den wirtschaftlichen Nutzen für den Steuerzahler aus der Transaktion. Zu dokumentieren sind sämtliche Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, wenn deren Höhe RUB 100 Millionen in einem Jahr überschreitet. Dieser Schwellenwert soll schrittweise auf RUB 10 Millionen gesenkt werden.

Fristen und Zuschläge

Die Dokumentation ist auf Anfrage der Steuerbehörde, jedoch nicht vor 1. April des Folgejahres, einzureichen. Darüber hinaus sollen Steuerzahler mit ihrer Steuererklärung eine Aufstellung der Transaktionen mit verbundenen Unternehmen einreichen.

Die (teilweise) Nichtzahlung von Steuern aufgrund inkorrekt er Verrechnungspreise und die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten kann mit einem Zuschlag von 40% des ausstehenden Steuerbetrags bzw. RUB 5000 pro Transaktion sanktioniert werden. Im Fall der Nichtbeachtung der Bestimmung eines APA kann ein Zuschlag von RUB 1,5 Millionen verlangt werden.

4.4 Überblick über weitere Transferpreisneuerungen, insbesondere Einführung von Dokumentationsvorschriften

Brasilien

Seit dem 1. Januar 2010 gilt in Brasilien eine neue Verrechnungspreismethode für den Import von Gütern. Es handelt es sich damit um eine neue Form der Wiederverkaufspreismethode («PVL», vormals «PRL»). Des Weiteren wird die gesetzlich vorgeschriebene Bruttomarge

von vormals 20% für reine Wiederverkaufstransaktionen und 60% für Transaktionen unter Einbezug von Rohmaterialien auf einheitlich 35% für alle Importtransaktionen festgelegt. Jedoch kann das Finanzministerium andere zwingende Gewinnmargen für jeden Industriezweig bestimmen. Dies war zuvor für alle brasilianischen Verrechnungspreismethoden, d. h. nicht nur die Wiederverkaufspreismethode, möglich. Voraussetzung hierfür war der Antrag eines Steuerzahlers, was jedoch in der Praxis nicht geschehen war.

Die Formel zur Berechnung der Wiederverkaufspreismethode wurde wie folgt geändert:

Bisher:

gesetzliche Bruttomarge =
(Gesamtumsatz \cdot Wertschöpfung) \times 60%
Wiederverkaufspreismethode (PRL) =
Gesamtumsatz \cdot gesetzliche Bruttomarge

Neu:

Anteilige Vertriebskosten = (Gesamtimportwert/Gesamtvertriebskosten) \times 100%
Anteiliger Nettoumsatz =
Gesamtumsatz \times Anteilige Vertriebskosten
Wiederverkaufspreismethode (PVL) =
Anteiliger Nettoumsatz \times 65%

Des Weiteren wurde eine Wesentlichkeitsgrenze von 10% für die Anwendung der Preisvergleichs- oder CUP-Methode eingeführt. Schliesslich sind Steuerzahler verpflichtet, in ihrer Steuererklärung auf Produktbasis die Methode zur Rechtfertigung des Importpreises förmlich zu begründen, woran sie nach Beginn einer Steuerprüfung gebunden sind.

Italien

In Italien sind Unternehmen nunmehr verpflichtet, in ihrem Jahresabschluss den Betrag und die Art von gruppeninternen Transaktionen während des betreffenden Geschäftsjahres (d. h. auch wenn diese bereits am Bilanzstichtag ab-

geschlossen sind) einschliesslich anderer zum Verständnis des Jahresabschlusses nützlicher Informationen offenzulegen, sofern es sich um wesentliche, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Transaktionen handelt. Wesentlich sind in diesem Zusammenhang Transaktionen, die einen wichtigen und bedeutenden Einfluss auf den Inhalt des Jahresabschlusses oder die Entschlüsse der Stakeholder haben. Für das Fremdvergleichskriterium sind hingegen nicht nur der Preis selbst, sondern auch die Gründe für den Abschluss der Transaktion mit einem verbundenen Unternehmen statt mit einem fremden Dritten von Bedeutung. Daher sollten Steuerpflichtige für den Fall der Nichtbeachtung der Offenlegungsvorschriften ausreichende Unterlagen bereithalten, dass die Transaktion fremdvergleichskonform durchgeführt wurde. Die Neuregelung gilt für alle nach dem 1. November 2008 genehmigten Jahresabschlüsse.

Irland

Gemäss einem Entwurf vom Februar 2010 wird Irland voraussichtlich zum 1. Januar 2011 Verrechnungspreisvorschriften einführen. Der Entwurf sieht vor, dass diese für grenzüberschreitende und innerirische Warengüter-, Dienstleistungs-, Geld oder Immaterialgütertransaktionen gelten, soweit es sich um Handelstransaktionen im Sinne der irischen Vorschriften handelt. Als verbunden sollen Unternehmen ab einer Beteiligung von 50% oder dem Vorliegen anderer Umstände angesehen werden. Eine weitere Einschränkung soll sein, dass es sich um den zu niedrigen Ausweis von Handelsumsätzen oder den zu hohen Ausweis von Handelsaufwendungen handeln muss. Laut Entwurf sind zinslose Darlehen und Verbriefungen grundsätzlich nicht von den neuen Regelungen erfasst, die grundsätzlich nur

für Unternehmen/Gruppen mit mindestens 250 Angestellten oder 50 Millionen Euro bzw. 43 Millionen Euro übersteigenden Umsätzen und Aktiven gelten. Zur Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises sollen die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze angewandt werden und Steuerzahler ausreichende Aufzeichnungen zum Nachweis der Angemessenheit führen. Verrechnungspreisdokumentationen des anderen verbundenen Unternehmens sollen ebenfalls anerkannt werden. Bemerkenswert ist die «grandfathering rule», wonach am 1. Juli 2010 bestehende Vereinbarungen nicht den neuen Vorschriften unterliegen.

Japan

Das japanische Finanzministerium hat Ende 2009 seinen Steuerreformentwurf für den am 1. April 2010 beginnenden Veranlagungszeitraum veröffentlicht. Im Bereich Verrechnungspreise ist trotz entsprechender Empfehlungen der Steuerkommission nicht die Einführung von zeitnahen Dokumentationsvorschriften, d. h. im Sinne einer Ex-Post-Überprüfung, vorgesehen. Nach dem Entwurf sind japanische Steuerzahler dazu angehalten, die Berechnung ihrer Verrechnungspreise und Einzelheiten der gruppeninternen Transaktion und deren Hintergründe festzuhalten. Diese Dokumente sollten zu Beginn einer Steuerprüfung zur Verfügung stehen, da sie auf Anforderung unmittelbar bei den Steuerbehörden einzureichen sind. Anderenfalls können diese Steuerschätzungen, auch auf Grundlage von geheimen Vergleichsdaten, vornehmen. Dies in Verbindung mit der Klarstellung der Art von Dokumenten, die vorzulegen sind, erhöht den Druck auf Steuerzahler, die Verrechnungspreisdokumentation vor Beginn einer Steuerprüfung fertigzustellen. Weitere vorgesehene Neuregelungen betreffen die Definition des Begriffs des verbundenen

Unternehmens, Hierarchie der Verrechnungsmethoden, Verwendung von Bandbreiten und geheimer Vergleichsdaten, Auswahl von Vergleichsdaten und Verbesserung des APA-Prozesses.

Mexico

Die mexikanischen Steuerbehörden haben kürzlich für den Besteuerungszeitraum 2010 neue Formulare für die Offenlegung von gruppeninternen Transaktionen veröffentlicht. In der sogenannten neuen Anlage 9 müssen Steuerzahler für jede Transaktion mit ausländischen verbundenen Unternehmen umfassende Angaben wie zum Beispiel die Höhe der versteuerten Beträge einschliesslich Aufwendungen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Zahlungen bzw. Stundungen sowie den anwendbaren bzw. gemäss Doppelbesteuerungsabkommen

vergünstigten Quellensteuersatz einschliesslich Zahlungsbetrag machen. Darüber hinaus haben Steuerzahler eine Zusammenfassung ihrer Verrechnungspreisstudie einzureichen. Ein weiteres neues Formular («DIEMSE») betrifft bestimmte Formen der sogenannten «Maquiladoras» (Montagebetriebe im Norden Mexikos und in Mittelamerika, die importierte Einzelteile oder Halbfertigware zu Dreiviertel- oder Fertigware für den Export zusammensetzen). Auch diese müssen detailliert Informationen, wie zum Beispiel die Geschäftstätigkeit und den Namen des ausländischen verbundenen Unternehmens oder dessen Steueransässigkeit und dortige Steuernummer, mitteilen.

Die Frist für die Einreichung dieser Formulare ist noch nicht bekannt. Sämtliche Formulare stehen auf der Website der mexikanischen Steuerbehörden SAT zum Herunterladen bereit.