
Blickpunkt

«BEPS» Base Erosion and Profit Shifting

Seit dem letzten BEPS-Update, über den in der SteuerRevue berichtet wurde¹, hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend «OECD») am 16. September 2014 erste (finale) Berichte für 7 der 15 Aktionspunkte veröffentlicht (nachfolgend «September 2014 Deliverables»). Im OECD BEPS Webcast vom 16. September 2014² wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung («*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS») sicherstellen soll, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit, mit der die Gewinne erzielt werden, ausgeübt wird, beziehungsweise dort, wo die Wertschöpfung stattfindet. Dies soll generell mit einem Schwerpunkt auf Kohärenz, Substanz und Transparenz erreicht werden, unter welche sich die 15 Aktionspunkte auch einordnen lassen. Die Massnahmen erstrecken sich auf Vorschläge für Anpassungen des unilateralen Rechtes, des OECD-Musterabkommens (nachfolgend «OECD-MA»), des Kommentars zum OECD-MA und den OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (nachfolgend «OECD Verrechnungspreisleitlinien»). Mit der Verabschiedung der September 2014 Deliverables haben sich nun 44 Staaten (die OECD-Mitgliedsstaaten, die Länder der Gruppe der 20 «G-20» sowie assoziierte Staaten) auf Massnahmen geeinigt, insbesondere im Hinblick auf:

- Neutralisierung von hybriden Gestaltungen³ (vgl. Ziffer 2),



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner, International Tax Services, EY Genf



Anna Sophie Bartz

Master of Law, LL.M. Taxation (FH), Manager International Tax Services, EY Zürich



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Manager Transfer Pricing, EY Zürich

-
- Einführung eines Minimalstandards um *Treaty Shopping* entgegenzuwirken⁴ (vgl. Ziffer 4),
 - Vermeidung von Missbrauch der Verrechnungspreisregeln im Bereich der immateriellen Werte⁵ (vgl. Ziffer 5), und

- Einführung einer länderübergreifenden Berichterstattung («*Country-by-Country Reporting*») welche den Staaten Informationen zur weltweiten Verteilung der Gewinne, der Wirtschaftstätigkeit und den Steuern von multinationalen Unternehmen liefern wird⁶ (vgl. Ziffer 6).

Die vereinbarten Massnahmen der September 2014 Deliverables sind noch nicht als endgültig zu verstehen, da sie im Hinblick auf die im Jahr 2015 erwarteten Arbeitserzeugnisse und bestehender Wechselwirkungen noch beeinflusst werden könnten.

Ferner haben sich die OECD- und G-20-Staaten auf zwei (finale) Berichte und einen Zwischenbericht geeinigt, die das Folgende beinhalten:

Die Autoren danken ganz herzlich Sathi Meyer-Nandi, EY Zürich, Consultant, International Tax Services, für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung dieses Artikels und den dafür erforderlichen Abklärungen.

¹ Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, S. 431 ff.

² OECD, Webcast 4: Presentation of 2014 Deliverables, 16 September 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps-webcasts.htm>.

³ Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-9789264223387-de.htm>.

⁴ Vgl. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-9789264219120-en.htm>.

⁵ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, abrufbar unter: www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314291e.pdf.

⁶ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314301e.pdf>.

Inhaltsverzeichnis

1 Aktionspunkt 1: Identifikation von Besteuerungsproblemen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

- 1.1 Identifikation der digitalen Wirtschaft
- 1.2 Vorgeschlagene Massnahmen und nächste Schritte

2 Aktionspunkt 2: Massnahmen zur Neutralisierung der Effekte von hybriden Instrumenten

- 2.1 Teil I – Empfehlungen für nationale Regeln
- 2.2 Teil II – Änderungen am OECD-MA

3 Aktionspunkt 5: Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken

- 3.1 Methodik der Länderprüfung
- 3.2 Neuausrichtung: Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanz)
- 3.3 Erhöhung der Transparenz: Spontaner Informationsaustausch von Steuerrulings

4 Aktionspunkt 6: Massnahmen zwecks Vermeidung von Abkommensmissbrauch

- 4.1 Mindeststandard
- 4.2 Weitere spezifische Missbrauchsklauseln

5 Aktionspunkt 8: Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter

6 Aktionspunkt 13: Anpassungen der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften und Country-by-Country Reporting

7 Aktionspunkt 15: Entwicklung eines multilateralen Instrumentes

- 7.1 Mögliche Arten eines multilateralen Instrumentes
- 7.2 Mögliche Implementierung von Anti-BEPS-Massnahmen

- Erkenntnis, dass BEPS-Massnahmen durch ein multilaterales Instrument umgesetzt werden können⁷ (vgl. 7),
- Gemeinsames Verständnis im Hinblick auf die digitale Wirtschaft, welches ihnen nun ermöglicht, ihre Arbeiten in diesem Bereich zu vertiefen⁸ (vgl. Ziffer 1), und
- Zwischenbericht zu den Arbeiten hinsichtlich dem Voranschreiten der Bekämpfung

schädlicher Steuerpraktiken insbesondere im Bereich des geistigen Eigentums und «Vorabzusagen»⁹ im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen¹⁰ (vgl. Ziffer 3).

Die 7 der 15 Aktionspunkte, zu welchen die OECD am 16. September 2014 Berichte veröffentlicht hat, sind in der untenstehenden Übersicht hervorgehoben¹¹.

Kohärenz-Säule	Substanz-Säule	Transparenz-Säule
Aktionspunkt 2 Neutralisierung der Effekte von hybriden Instrumenten	Aktionspunkt 6 Vermeidung von Abkommensmissbrauch Diskussionsentwurf zu Treaty Abuse Mitte Nov. 2014	Aktionspunkt 13 Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation
Aktionspunkt 5 Wirksame Bekämpfung von schädlichen Steuerregimen	Aktionspunkt 8 Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung – Immaterielle Wirtschaftsgüter Diskussionsentwürfe Mitte Dez. 2014 & Anfang April 2015	Aktionspunkt 11 Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmassnahmen Diskussionsentwurf Ende Jan. 2015
Aktionspunkt 4 Begrenzung der Verminderung der Besteuerungsgrundlage durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen Diskussionsentwurf Mitte Dez. 2014	Aktionspunkt 7 Verhinderung der künstlichen Umgehung einer Betriebsstätte im Ausland Diskussionsentwurf Ende Okt. 2014	Aktionspunkt 12 Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle Diskussionsentwurf Ende März 2015
Aktionspunkt 3 Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Rules) Diskussionsentwurf Anfang April 2015	Aktionspunkt 9 Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung – Risiken und Kapital Diskussionsentwürfe Mitte Dez. 2014 & Anfang April 2015	Aktionspunkt 14 Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen Diskussionsentwurf Dez. 2014
	Aktionspunkt 10 Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung – Sonstige risikoreiche Transaktionen Diskussionsentwürfe Anfang Nov. 2014, Mitte Dez 2014 & Anfang April 2015	
Aktionspunkt 1 Lösungsansätze der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme Diskussionsentwurf zu VAT B2C Guideline Anfang Dez. 2014		
Aktionspunkt 15 Entwicklung eines multilateralen Instruments (Machbarkeitsanalyse)		

1 Aktionspunkt 1: Identifikation von Besteuerungsproblemen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

Die Empfehlungen in dem von der OECD im September 2014 veröffentlichten Bericht im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft¹² (nachfolgend «Aktionspunkt-1-Bericht») stimmen grösstenteils mit dem von der OECD am 24. März 2014 publizierten Diskussionsentwurf¹³ überein. Die wesentlichen Schlussfolgerungen sind, dass die digitale Wirtschaft grundsätzlich keiner gesonderten Besteuerung unterliegen soll, da alle Gesellschaften zu einem gewissen Grad digital verkehren und daher die digitale Wirtschaft Bestandteil der heutigen Wirtschaft ist. Das Ziel liegt viel eher darin, die Besonderheiten der digitalen Wirtschaft zu definieren und daraus abzuleiten, wie die Transaktionen allenfalls steuerlich erfasst werden können, um BEPS entgegenzuwirken.

1.1 Identifikation der digitalen Wirtschaft

Der Aktionspunkt-1-Bericht beschreibt zunächst die Entwicklungen und Erweiterungen der In-

formations- und Kommunikationstechniken in der Wirtschaft und zeigt die daraus resultierenden neuen Geschäftsmodelle (z. B. E-Commerce, App Stores, Online-Werbung, Cloud computing) und neuen Technologien (z. B. virtuelle Währungen, 3D-Drucker, Roboter) auf. Zu den Hauptmerkmalen der digitalen Wirtschaft, die BEPS unterstützen und die adressiert werden sollten, zählen unter anderem:

- Mobilität von Immaterialgütern,
- Möglichkeit, aus der Ferne für andere Märkte tätig zu sein,
- Möglichkeit, wesentliche Arbeit mit wenig Personal zu erledigen,
- Tendenz zu Monopolen oder Oligopolen.

Im Aktionspunkt-1-Bericht wird des Weiteren auf vier allgemeine Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft aufmerksam gemacht, welche noch weiteren Handlungsbedarf aufweisen:

- Nexus – Möglichkeit einer signifikanten digitalen Präsenz ohne steuerpflichtig zu werden;
- Daten – Zuordnung der Wertschöpfung digital geschaffener Produkte und Gewinnabgrenzung;

⁷ Vgl. OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, abrufbar unter <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314311e.pdf>.

⁸ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm>.

⁹ Anmerkung der Autoren: In der deutschen Übersetzung des Zwischenberichtes wird dieser Ausdruck verwendet, worunter steuerliche Vorabbescheide oder «Rulings» zu verstehen sind.

¹⁰ Vgl. OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/wirksame-bekämpfung-schädlicher-steuerpraktiken-unter-berücksichtigung-von-transparenz-und-substanz-9789264223455-de.htm>.

¹¹ OECD calendar for planned stakeholders' input, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>.

¹² OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm>; EY Global Tax Alert vom 21. September 2014 «OECD issues report on the tax challenges of the digital economy under Action 1».

¹³ OECD, Discussion Draft on Tax Challenges of the Digital Economy, 24 March 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/discussion-draft-action-1-tax-challenges-digital-economy.htm>; vgl. dazu HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, S. 433 ff.

- Charakterisierung – Bestimmung von Einkunftsarten aus neuen Geschäftsmodellen;
- Indirekte Verbrauchersteuer – Erhebung von Mehrwertsteuern hinsichtlich B2C-Transaktionen.

1.2 Vorgeschlagene Massnahmen und nächste Schritte

Im Aktionspunkt-1-Bericht wird festgehalten, dass zum einen die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs eine mögliche Massnahme sei. Dieser könnte im Hinblick auf (i) auf Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA), (ii) eine Betriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung aufgrund signifikanter virtueller Präsenz, (iii) eine virtuelle Betriebsstätte mit Anknüpfungspunkt an einer virtuellen Geschäftseinrichtung (Unterhaltung einer Website und Geschäftsabwicklung mittels eines Servers in einem anderen Land) und einer virtuellen Vertreterbetriebsstätte (elektronischer Abschluss von Verträgen) sowie auf (iv) eine wirtschaftliche/geschäftliche Präsenz vor Ort (Erbringung von Dienstleistungen eines ausländischen Unternehmens vor Ort beim Kunden) ausgedehnt werden.

Zum anderen wird die Einführung einer Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Produkte und Dienstleistungen, eine «bit»-Steuer, die sich an den benötigten Bytes einer Website orientiert, und die Erhebung von Verbrauchersteuern für grenzüberschreitende digitale Waren und Leistungen als Massnahmen vorgeschlagen¹⁴.

Aufgrund der engen Verknüpfung mit anderen Aktionspunkten, u. a. CFC-Rules (Aktionspunkt 3), Vermeidung einer künstlichen Umgehung einer Betriebsstätte (Aktionspunkt 7) und Transfer-Pricing (Aktionspunkte 8 und 10) soll die Arbeit bis Ende 2015 fortgeführt werden. Anfang Dezember 2014 wird ein ergänzender Diskussionsentwurf zu Verbrauchssteuern im B2C-Geschäft erwartet.

2 Aktionspunkt 2: Massnahmen zur Neutralisierung der Effekte von hybriden Instrumenten

Hybride Gestaltungen können genutzt werden, um eine doppelte Nichtbesteuerung bzw. einen langfristigen Steueraufschub zu erreichen z. B. durch mehrfache Betriebsausgabenabzüge für einen einzigen Ausgabenposten, Abzüge in einem Land ohne entsprechende Besteuerung in einem anderen sowie die mehrfache Anrechnung ausländischer Quellensteuern¹⁵. Am 16. September veröffentlichte die OECD ihren Bericht zur Vermeidung hybrider Gestaltungsformen¹⁶ (nachfolgend «Aktionspunkt-2-Bericht») welcher aus zwei Teilen besteht. Teil I enthält Empfehlungen für nationale Regeln zur Neutralisierung des Effekts hybrider Gestaltungen. Im Teil II werden Änderungen am OECD-MA im Hinblick auf den Umgang mit transparenten Rechtsträgern, einschliesslich hybrider Rechtsträger, empfohlen und auf die Frage des Zusammenspiels zwischen den Empfehlungen in Teil I und den Bestimmungen des OECD-MA eingegangen.

Die weiteren Arbeiten der OECD konzentrieren sich nun auf die Entwicklung von Leitlinien in Form eines Kommentars, der – u. a. anhand von praktischen Beispielen – erläutern soll, wie die Regeln in der Praxis angewendet werden könnten. Darüber hinaus sollen gewisse Regelungen noch weiter ausgearbeitet werden. Ziel der OECD ist es, die Ergebnisse zusammen mit dem Kommentar bis spätestens im September 2015 zu veröffentlichen.

2.1 Teil I – Empfehlungen für nationale Regeln

Teil I des Berichts empfiehlt spezifische Änderungen nationaler Rechtsvorschriften, um die innerstaatliche und grenzüberschreitende Besteuerung besser aufeinander abzustimmen. Diese sollten gemäss Aktionspunkt-2-Bericht¹⁷ folgende Bereiche abdecken:

- «Versagung einer Dividendenfreistellung zur Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung bei abzugsfähigen Zahlungen im Rahmen von Finanzinstrumenten (z. B. hybriden Darlehen);
- Einführung von Massnahmen, die verhindern, dass hybride Übertragungen dazu eingesetzt werden, eine zweifache Steueranrechnung für Quellensteuern zu erlangen;
- Verbesserung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) und anderer Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments, um die Einnahmen hybrider Rechtsträger der Besteuerung im Staat des Investors zu unterwerfen, sowie die Einführung von Dokumentationsanforderungen für derartige Intermediäre, um Offshore-Investoren und Steuerverwaltungen die Anwendung solcher Regeln zu erleichtern; und
- Regeln zur Beschränkung der steuerlichen Transparenz von Reverse Hybrids innerhalb eines Konzerns.»

Zusätzlich zu den spezifischen Empfehlungen werden Hybrid-Mismatch-Regeln (sog. Verknüpfungsregeln) gefordert, die die Besteuerung in einem Staat anpassen, um sie auf die Besteuerungskonsequenzen in einem anderen Staat abzustimmen, so fordert der Aktionspunkt-2-Bericht Folgendes¹⁸:

- «Betriebsausgabenabzug für Zahlungen zu versagen, die in einem anderen Staat ebenfalls abzugsfähig sind;
- Befreiung oder Nichtberücksichtigung von Zahlungen zu verhindern, die beim Zahlungsleister abzugsfähig sind; und

- Betriebsausgabenabzug für Zahlungen zu versagen, die auf Seite des Zahlungsempfängers nicht als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden (und keiner Hinzurechnungsbesteuerung oder ähnlichen Besteuerungsregeln unterliegen).»

Zusätzlich wird vorgeschlagen, «Leitlinien zu Koordinierungs- oder Kollisionsregeln für den Fall, dass mehr als ein Staat diese Regeln auf einen Vorgang oder eine Konstruktion anzuwenden beabsichtigt», auszuarbeiten, um die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu vermeiden.

2.2 Teil II – Änderungen am OECD-MA

Die vorgeschlagenen Massnahmen zur Anpassung des OECD-MA umfassen u. a. die Arbeiten zu Aktionspunkt 6, worin erwogen wird, einen neuen Art. 4 Abs. 3 OECD MA einzuführen, damit Fälle von doppelt ansässigen Rechtsträgern für Abkommenszwecke auf Einzelfallbasis gelöst werden, anstatt auf der Basis der derzeitigen Regel in Bezug auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung. Diese Änderung würde aber nach Auffassung der OECD und G20 nicht alle Fragen der BEPS-Problematik in Bezug auf die doppelt ansässigen Rechtsträger lösen.

Ferner wird vorgeschlagen, eine neue Bestimmung in das OECD-MA mit einem detaillierten Kommentar aufzunehmen, die sicherstellen wird, dass DBA-Vorteile nicht gewährt werden, wenn keiner der Vertragsstaaten die Einnahmen eines transparenten Rechtsträgers nach seinem innerstaatlichen Recht als Einnahmen einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt.

¹⁴ Vgl. dazu HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, S. 431 ff.

¹⁵ Vgl. dazu HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, S. 435 ff.

¹⁶ OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/>

neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-9789264223387-de.htm; EY Global Tax Alert vom 23. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 2 on hybrid mismatch arrangements».

¹⁷ Aktionspunkt-2-Bericht, S. 10.

¹⁸ Aktionspunkt-2-Bericht, S. 11.

3 Aktionspunkt 5: Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken

Am 16. September 2014 veröffentlichte die OECD den Zwischenbericht zur Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken (nachfolgend «Aktionspunkt-5-Bericht»)¹⁹. Für Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans wurde das *Forum on Harmful Tax Practices* (nachfolgend «FHTP»), ein durch die OECD speziell gegründetes Forum für die Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken, mit den folgenden drei Aufgaben beauftragt:

1. Prüfungen der Sondersteuerregelungen der Mitgliedstaaten («Länderprüfung»);
2. Umsetzung einer Strategie zur Einbeziehung von Nicht-OECD-Ländern bis September 2015;
3. Erwägung von möglichen Änderungen oder Ergänzungen bezüglich Qualifizierung von schädlichen Steuerpraktiken bis Dezember 2015.

Der veröffentlichte Zwischenbericht liefert einen Überblick über die bereits erzielten Fortschritte und die ausstehenden Aufgaben, insbesondere im Hinblick auf die erste Aufgabe «Prüfung der bestehenden Sondersteuerregelungen». Dabei lag der Schwerpunkt auf i) der Aufarbeitung einer Methode zur Definition der Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit im Kontext von Regelungen für immaterielle Werte sowie ii) die Erhöhung der Transparenz durch einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen («Rulings»). Auf die Methodik und die erzielten Fortschritte im Hinblick auf die erste Aufgabe wird im Folgenden kurz eingegangen.

3.1 Methodik der Länderprüfung

Bei der Länderprüfung wird primär abgeklärt, ob eine schädliche Sondersteuerregelung vorliegt. Dabei wird in drei Schritten vorgegangen²⁰:

1) Anwendungsbereich

In einem ersten Schritt wird geprüft, ob es sich bei der Sondersteuerregelung um die Besteuerung von geografisch mobilen Tätigkeiten, wie z. B. Finanz- oder anderen Dienstleistungen, einschliesslich der Bereitstellung immaterieller Werte handelt. Eine Sondersteuerregelung wird nur dann von der FHTP auf ihre Schädlichkeit geprüft, wenn eine steuerliche Begünstigung im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des jeweiligen Landes vorliegt, somit wird nicht auf eine Vergünstigung im Vergleich zu anderen Ländern geschaut.

2) Einstufung der potenziellen Schädlichkeit

Das FHTP stützt sich für die Einstufung einer potenziellen Schädlichkeit auf vier Schlüsselfaktoren und acht weitere Faktoren ab. Eine Regelung kann nur dann als potenziell schädlich betrachtet werden, wenn der erste Schlüsselfaktor vorliegt, d. h. wenn der Steuersatz gering oder null ist. In Kombination mit z. B. fehlender Transparenz, Nichtbeachtung der internationalen Verrechnungspreisgrundsätze oder dem Fehlen der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanz) kann es dann zu einer potenziell schädlichen Einstufung kommen.

3) Einstufung der tatsächlichen Schädlichkeit

Tatsächlich schädlich ist eine Regelung, wenn sie wirtschaftlich schädliche Effekte hat. Um dies zu beurteilen wird u. a. überprüft, ob es zur Verlagerung von mobilen, bestehenden Geschäftstätigkeiten von einem Land in das Land, welches die Sondersteuerregelung anbietet, kommt. Auch wird analysiert, ob die Präsenz und der Grad der Geschäftsaktivitäten im Staat der Sondersteuerregelung im Verhältnis «zu den Investitionen oder Einnahmen» steht, worunter wohl zu verstehen ist, dass entsprechende Substanz gegeben sein sollte. Im Weiteren spielt es

eine Rolle, ob die Sondersteuerregelung der Hauptgrund für die Ansiedlung einer Geschäftstätigkeit sei.

3.2 Neuausrichtung: Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanz)

Das FHTP begann bereits 2010 mit der Länderprüfung von 30 Sondersteuerregelungen der Mitgliedsstaaten und erweiterte die Prüfung Ende 2013 auch auf assoziierte Nicht-OECD-Länder aus. Da die Prüfungen noch nicht abgeschlossen sind, wurde bis anhin noch keine Sondersteuerregelung als schädlich eingestuft. Aktionspunkt 5 schreibt für eine Sondersteuerregelung ausdrücklich das Vorliegen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit vor. Dieser Faktor wurde im BEPS-Kontext aufgewertet und soll nun genauer ausgearbeitet werden.

Bei der Prüfung von Sondersteuerregelungen, die eine steuerliche Vorzugsbehandlung für Einnahmen aus immateriellen Werten vorsehen (z. B. Patentboxen und andere spezielle Regelungen für immaterielle Wirtschaftsgüter, sog. IP-Regime) wird das FHTP als Nächstes überprüfen, ob die wesentliche Geschäftstätigkeit (Substanz) vorliegt. Für diese Zwecke muss zunächst eine Vorgehensweise bestimmt werden, wie die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit eines IP-Regimes überprüft werden kann. Das FHTP hat drei verschiedene Vorgehensweisen geprüft. Insbesondere wurde der Nexus-Ansatz diskutiert, welcher prüft, ob ein IP-Regime

die Steuervorteile vom Umfang der tatsächlichen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten der begünstigten Steuerpflichtigen abhängig macht. Die Diskussionen über den angemessensten Ansatz und die Vereinbarkeit des Nexus-Ansatzes mit den Rechtsvorschriften der EU laufen weiter fort²¹. Bei Anwendung des von der OECD favorisierten Nexus-Ansatzes darf davon ausgegangen werden, dass einige Sondersteuerregelungen für Einnahmen aus immateriellen Werten geändert oder abgeschafft werden müssten, da diese momentan auch für gekaufte Immaterialgüterwerte Anwendung finden.

3.3 Erhöhung der Transparenz: Spontaner Informationsaustausch von Steuerrulings

Das FHTP hat im Aktionspunkt-5-Bericht einen Rahmen ausgearbeitet, wann die Mitgliedsstaaten und assoziierte Länder verpflichtet sind, einen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen (Steuerrulings) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen zu leisten. In einer ersten Etappe sollte der verbindliche Informationsaustausch von Steuerrulings den Ländern die Möglichkeit bieten, zu prüfen, ob das Steuerruling auch Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Steuerpflichtigen in ihrem Land hat. In einer zweiten Etappe wird das FHTP sich mit der Anwendung des spontanen Informationsaustausches befassen und die Steuerrulings auf schädliche Sondersteuerregelungen hin überprüfen.

¹⁹ OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/wirksamer-bekämpfung-schädlicher-steuerpraktiken-unter-betrücksichtigung-von-transparenz-und-substanz-9789264223455-de.htm>; EY Global Tax Alert vom 21. September 2014 «OECD releases interim report under BEPS Action 5 on countering harmful tax practices».

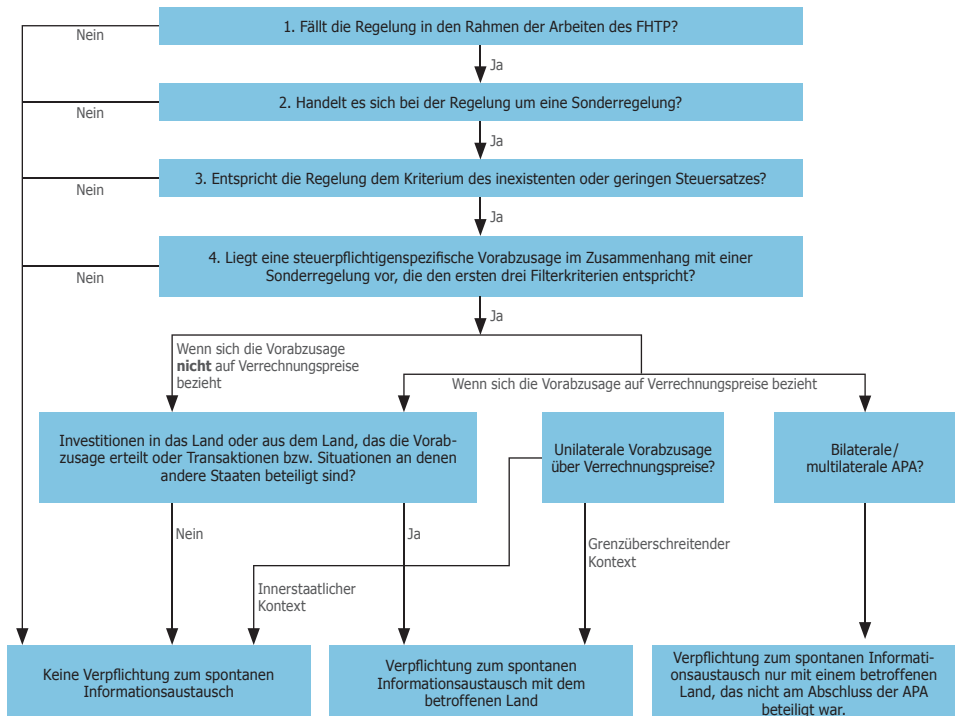
²⁰ Die Methodik beruht auf den in 1998 erschienenen OECD-Bericht zu «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue».

²¹ EY Global Tax Alert vom 21. September 2014 «OECD releases interim report under BEPS Action 5 on countering harmful tax practices».

Der von der FHTP entwickelte Rahmen für einen spontanen Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen (Advance Tax Rulings «ATR»

und Advance Pricing Agreements «APAs») kann mittels Flussdiagramm dargestellt werden²²:

Anhang A Spontaner Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen – Flussdiagramm



Beabsichtigt ist, dass das FHTP nach der 2014-Herbsttagung mit der Anwendung des verbindlichen spontanen Informationsaustausches beginnt und in einem Sachstandsbericht für 2015 über den Stand der Umsetzung berichtet. Den Mitgliedsstaaten und den assoziierten Ländern wird eine Frist bis Ende 2014 gewährt, um die erforderlichen gesetzlichen Grundlagen für den spontanen Informationsaustausch einzuleiten.

4 Aktionspunkt 6: Massnahmen zwecks Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Der am 16. September 2014 von der OECD veröffentlichte Bericht zur Verhinderung von unangemessenen Vorteilsgewährungen bei Steuerabkommen²³ (nachfolgend «Aktionspunkt-6-Bericht») zeigt einen Mindeststandard an Massnahmen gegen sogenanntes «Treaty Shopping»

und weitere spezifische Missbrauchsklauseln auf. Im Aktionspunkt-6-Bericht wird einmal mehr darauf hingewiesen, dass Steuerabkommen nicht dazu da sind, doppelte Nicht-Besteuerung zu schaffen, und enthält Hinweise darauf, was zu bedenken ist, wenn Länder untereinander das Steuerabkommen schliessen wollten.

4.1 Mindeststandard

Die von der OECD ins Visier genommenen Gestaltungen des «Treaty Shopping» ermöglichen dem Steuerpflichtigen, Vorteile eines DBAs zu nutzen, die ihm aufgrund der fehlenden Ansässigkeit nicht zustünden. Damit die im DBA vorgesehenen vorteilhaften Regelungen hinsichtlich Dividenden, Zinsen oder Lizenzzahlungen nicht unrechtmässig in Anspruch genommen werden, haben sich die Mitgliedsstaaten auf folgende Massnahmen/Mindeststandards geeinigt:

- Beschränkung von Abkommensvorteilen (sog. *Limitation of Benefit* – *LOB*) wie man sie in den DBAs mit den USA findet. Solch eine LOB-Beschränkung definiert die berechtigten Personen, die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen, indem objektive Tests vorzunehmen sind;
- Allgemeine Missbrauchsklausel (sog. *General Anti Abuse Rule* – *GAAR*) anhand derer der Primärzweck der Gestaltung hinterfragt werden soll.

Die Mitgliedsstaaten sollten als Mindeststandard zum einen in ihre Doppelbesteuerungsabkommen («DBAs») eine Erklärung aufnehmen, mit der sie eine Absicht bekunden, eine doppelte Be-

steuerung zu verhindern ohne dadurch Möglichkeiten einer Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung durch doppelte Nichtbesteuerung oder reduzierte Besteuerung zu schaffen. Zusätzlich erklären sie sich bereit, entweder (i) beide oben erwähnten Missbrauchsvorschriften in ihre DBAs zu übernehmen oder (ii) nur die allgemeine Missbrauchsklausel oder (iii) die LOB-Klausel zusammen mit einer Zusatzregelung, die z. B. Fremdfinanzierungsvereinbarungen behandelt. Dies ist ein entscheidender Unterschied zu dem Diskussionsentwurf, der noch beide Missbrauchsvorschriften (LOB und GAAR) in Kombination vorsah²⁴.

4.2 Weitere spezifische Missbrauchsklauseln

Des Weiteren wird im Bericht vorgesehen, dass unter anderem spezifische Missbrauchsklauseln für die künstliche Umgehung von Missbrauchsklauseln, Kapitalgewinne aus Immobilienverkäufen und doppelt ansässigen Personen eingeführt werden sollen. Damit durch die Anwendung eines DBAs sollen nicht die Missbrauchsregelungen der jeweiligen nationalen Rechte umgangen werden, empfiehlt der Bericht eine Klausel ähnlich wie die *US Saving Clause*, die es den Staaten ermöglichen soll, ihre Steuerpflichten ungeachtet von DBA-Bestimmungen zu besteuern. Zudem empfiehlt der Bericht, dass eine Wegzugsbesteuerung (sog. *Exit Tax*) nicht durch die Anwendung von DBAs eingeschränkt werden soll, sondern für eine Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung die zuständigen Behörden verantwortlich sein sollen.

²² Diagramm aus: OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264218970-de, Anhang A.

²³ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, abrufbar unter:

<http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-9789264219120-en.htm>; EY Global Tax Alert vom 24. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 6 on preventing treaty abuse».

²⁴ Vgl. dazu HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, S. 434 ff.

Die Arbeit zu Aktionspunkt 6 wird voraussichtlich erst im September 2015 finalisiert, da u. a. an der Implementierung eines Mindeststandards gearbeitet werden muss. Zudem wird ein weiterer Diskussionsentwurf zum Abkommensmissbrauch Mitte November 2014 erwartet.

5 Aktionspunkt 8: Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter

Nachdem die OECD im Juli letzten Jahres einen überarbeiteten Entwurf²⁵ (nachfolgend «Juli-2013-Entwurf») zu den Verrechnungspreisaspekten bei immateriellen Wirtschaftsgütern publiziert hat²⁶, hat sie nun nach intensiven Diskussionen am 16. September eine weitgehend finale Version dieses Berichts vorgelegt²⁷ (nachfolgend «Aktionspunkt-8-Bericht»). Dieser Bericht soll das derzeitige Kapitel VI (und einige Abschnitte der Kapitel I–III) der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ersetzen.

Im Grundsatz sollen die vorgeschlagenen Massnahmen bei immateriellen Wirtschaftsgütern sicherstellen, dass die Entschädigungen der involvierten Parteien der generierten Wertschöpfung entsprechen und die Verrechnungspreise entsprechend festgelegt werden.

Die Abschnitte im Aktionspunkt-8-Bericht mit Bezug auf das Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern und den Funktionen, die zur Allokation von Gewinnen berechtigen sind noch grau hinterlegt. Dies soll kenntlich machen, dass diese durch weitere Ergebnisse des BEPS-Projektes noch geändert werden könnten (insbesondere durch die für 2015 erwarteten Ergebnisse der Aktionspunkte 9 (Risiko und Kapital) und 10 (Sonstige risikoreiche Transaktionen).

Die im Juli-2013-Entwurf viel kritisierten Formulierungen über das rechtliche Eigentum wurden zwar teilweise geändert und erweitert, an der Kernaussage wurde jedoch festgehalten, dass das rechtliche Eigentum alleine nicht zur

Entschädigung berechtigt. Damit stellt auch der Aktionspunkt-8-Bericht klar, dass den verbundenen Unternehmen nur dann Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern zugeordnet werden können, wenn sie die zur Wertschöpfung beitragenden Funktionen (insbesondere die sog. *important functions*, siehe auch unten) ausführen bzw. entsprechende Risiken tragen.

Gegenüber dem Juli-2013-Entwurf haben sich auch noch folgende wichtige Änderungen ergeben:

- Die «Ausbeutung» (*exploitation*) von immateriellen Wirtschaftsgütern wurde als zusätzliche Funktionskategorie identifiziert, die zur Wertschöpfung beitragen kann. Damit gibt es insgesamt nun fünf Funktionskategorien, die von der OECD als wesentlich zur Wertschöpfung beitragend angesehen werden: die Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Verteidigung sowie die Ausbeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern. In diese Kategorien lassen sich auch die *important functions* einteilen. Diese umfassen z. B. Design und Kontrolle über den Forschungsprozess, Kontrolle über strategische Entscheide, Management und Kontrolle über Budgets, etc.
- Die Definitionen von immateriellen Wirtschaftsgütern wurden um eine Definition von immateriellen Marketingwerten ergänzt. Demnach handelt es sich dabei um «ein immaterielles Wirtschaftsgut, das im Zusammenhang mit Marketingaktivitäten steht, die kommerzielle Ausbeutung eines Produkts oder einer Dienstleistung fördert, und/oder einen wichtigen Werbewert für das entsprechende Produkt hat».
- Ein neuer Abschnitt zur Allokation von unvorhergesehenen Gewinnen (oder Verlusten) (*ex post profits*) wurde eingefügt. Um diese zwischen den beteiligten verbundenen Unternehmen aufzuteilen, ist es insbesondere erforderlich zu analysieren, ob die ursprüngliche vorhergesehene Verteilung dem

Fremdvergleich entspricht und welche(s) Unternehmen das Risiko für diese unvorhergesehene Entwicklung tragen (trägt).

6 Aktionspunkt 13: Anpassungen der Verrechnungspreis-dokumentationsvorschriften und Country-by-Country Reporting

Als Teil der BEPS-Berichte legte die OECD am 16. September 2014 auch einen finalen Bericht betreffend Verrechnungspreisdokumentation und *Country-by-Country* («CbC») Reporting vor (nachfolgend «Aktionspunkt-13-Bericht»)²⁸, der das derzeitige Kapitel V der-OECD Verrechnungspreisleitlinien ersetzen wird.

Wie bereits in dem im Januar 2014 erschienenen Entwurf²⁹ soll eine Verrechnungspreisdokumentation folgend einem *Masterfile-Local File*-Konzept aufgebaut werden. Dabei gibt das Masterfile einen Gesamtüberblick über die Aktivitäten und relevanten Transaktionen einer Gruppe, das durch ein länderspezifisches Dokument («*Local File*») ergänzt werden soll, welches Informationen zu lokalen Gruppenunternehmen und deren Transaktionen mit verbundenen Unternehmen darstellen soll.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Entwurf vom Januar 2014 und dem Aktionspunkt-13-Bericht besteht darin, dass der damals vorgeschlagene zweistufige Ansatz bestehend aus *Masterfile* und *Local File*, durch eine dritte Stufe ergänzt wurde. Diese besteht aus dem *CbC Reporting*, das vorher ein Teil des Masterfiles war, aber jetzt als dritte Stufe ein separates Dokument darstellt. Das *CbC Reporting* war mit Sicherheit der am meisten (und kontrovers) diskutierte Teil des Entwurfs. Durch die Vielzahl von Diskussionen hat sich die OECD zu einer Reihe von Änderungen entschieden:

- Das *CbC Reporting* muss nun nicht mehr pro Unternehmen ausgefüllt werden, sondern Unternehmen in der gleichen Jurisdiktion können zusammengefasst werden.
- Die finale *CbC*-Vorlage umfasst drei Abschnitte: (1) Übersicht über die Einkommens- und Steuersituation pro Jurisdiktion, (2) eine Liste der Gruppenunternehmen und deren Geschäftsaktivitäten pro Jurisdiktion sowie (3) zusätzliche Informationen (d. h. Informationen, die von der Unternehmensgruppe als relevant angesehen werden, wie z. B. eine Änderung des Rechnungslegungsstandards).

²⁵ Dieser wurde ausführlich vorgestellt in HUBER/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 10/2013, S. 709 ff.

²⁶ OECD, Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, 30 July 2013, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf>, vgl. dazu HUBER/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 10/2013, S. 709 ff.

²⁷ OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, abrufbar unter: www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314291e.pdf; EY Global Tax Alert vom 21. September 2014 «OECD issues update guidance under BEPS Action 8 on transfer pricing aspects of intangibles».

²⁸ OECD, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314301e.pdf>; EY Global Tax Alert vom 23. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 13 on transfer pricing documentation and country-by-country reporting».

²⁹ OECD, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, 30 January 2014, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>, für weiterführende Informationen vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 4/2014, S. 280 – 284.

- Im ersten Abschnitt müssen die folgenden Daten angegeben werden: Jurisdiktion, Umsätze (aufgeteilt nach Umsätzen mit Dritten und verbundenen Unternehmen), Vorsteuerertrag(-verlust), bezahlte Gewinnsteuern (Cash-Basis), zurückgestellte Gewinnsteuern (laufendes Jahr), Grundkapital, einbehaltenen Gewinn, Mitarbeiterzahl, materielle Vermögensgegenstände (neben flüssigen Mitteln),
- Das CbC Reporting soll ein Fiskaljahr umfassen. Dieses wird in der Regel anhand des Fiskaljahres der obersten Gruppengesellschaft («*ultimate parent*») bestimmt.
- Die Daten müssen aus einer konsistenten Quelle stammen, d. h. es besteht grundsätzlich Wahlfreiheit, ob statutarische Abschlüsse oder interne Managementabschlüsse als Grundlage für das *CbC Reporting* dienen, dies muss aber über die Jahre konsistent angewendet werden (bzw. in Abschnitt 3 deklariert und erläutert werden).

Obwohl nun die Inhalte einer Verrechnungspreisdokumentation weitgehend feststehen – und auch trotz der zahlreichen Diskussionen – gibt es derzeit noch viele offene Fragen. Diese betreffen insbesondere die Einreichung der Verrechnungspreisdokumentation bei Steuerverwaltungen, dabei sowohl zeitliche als auch technische Erfordernisse des Einreichungsprozesses, aber auch welche Informationen den jeweils beteiligten Steuerverwaltungen offengelegt werden müssen. Hierzu will die OECD Anfang 2015 Stellung nehmen.

Unklar sind ferner auch viele praktische Aspekte, wie etwa die sprachlichen Anforderungen oder die notwendige Häufigkeit von Aktualisierungen (die OECD empfiehlt jährliche Updates). Diese Aspekte sollen durch lokale Gesetzgebung geregelt werden.

Ferner plant die OECD zusammen mit den G20-Ländern bis spätestens 2020 einen Erfahrungsaustausch zu veranstalten, da es sich um einen

neuen Ansatz für Verrechnungspreisdokumentationen handelt und sich allfälliger Anpassungsbedarf bei der Vorlage für das *CbC Reporting* erst in der Praxis zeigen wird.

7 Aktionspunkt 15: Entwicklung eines multilateralen Instrumentes

Am 16. September 2014 wurde der Bericht zum Aktionspunkt 15³⁰ (nachfolgend Aktionspunkt-15-Bericht) veröffentlicht, welcher das Ziel hatte, die Einführung eines multilateralen Instrumentes zur multilateralen Umsetzung von abkommensbezogenen BEPS-Aktionsmassnahmen zu analysieren. Da grundsätzlich Änderungen am OECD-MA erst durch Änderung der bilateralen Steuerabkommen auf reiner Abkommen-für-Abkommen-Basis umgesetzt werden, werden innovative Lösungen gesucht um bei über 3000 bilateralen DBA eine schnelle Implementierung zu ermöglichen. Der Aktionspunkt-15-Bericht liefert eine Analyse der steuerrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Fragen, ob bilaterale Abkommen durch ein multilaterales Instrument effizient geändert werden können³¹. Basierend auf den Analysen von Völkerrechts- und Steuerrechtsexperten wurde dies im Bericht nun offiziell bestätigt.

7.1 Mögliche Arten eines multilateralen Instrumentes

Vorerst wird im Aktionspunkt-15-Bericht geprüft, welche Art von Instrument am besten geeignet wäre. Zur Auswahl standen³²:

- ein «alleinstehendes Instrument», welches alle bestehenden DBAs ersetzen soll,
- ein Instrument, welches eine Reihe von Protokollen zur Verfügung stellt, um die bestehenden DBAs zu ergänzen, oder
- ein Instrument neben den DBAs, welches gängige DBA-Bestimmungen allenfalls ergänzt und allfällige Anti-BEPS-Massnahmen enthält.

Die letzte Option wurde als die effizienteste und im Einklang mit der Souveränität der Staaten befunden. Dieses Instrument wäre rechtlich bindend für die Vertragsparteien, jedoch würde es nur Anwendung finden zwischen Vertragsparteien die untereinander ein bestehendes DBA haben. Aber auch bei multilateralen Streit-schlichtungsverfahren könnte das Instrument Anwendung finden.

7.2 Mögliche Implementierung von Anti-BEPS-Massnahmen

Der Aktionspunkt-15-Bericht zählt u. a. die folgenden Massnahmen auf, welche mittels Anwendung eines multilateralen Instrumentes implementiert werden sollen: Einführung von multilateralen Verständigungsverfahren, Abkommensbestimmungen, um die Effekte von hybriden Strukturen und Strukturen mit doppelt ansässigen Personen zu neutralisieren, sowie Änderungen der Betriebsstättendefinition (siehe dazu Ziff. 1.2 oben). Jedoch wurde auch festgehalten, dass für andere Massnahmen, die aus dem BEPS-Projekt resultieren, auch die bilaterale Umsetzung für die Vertragsparteien eine Lösung sei, da sie bei verschiedenen zur Verfügung stehenden Optionen mehr Flexibilität bietet und auch die politische Umsetzbarkeit sichergestellt wird.

Im Aktionspunkt-15-Bericht wird vermerkt, dass das multilaterale Instrument durchaus auch für weitere mit BEPS in Verbindung stehende Massnahmen genutzt werden könnte (z. B. beim CbC Reporting). Das genaue Anwendungsgebiet soll erst dann spezifiziert werden, wenn alle Berichte zu den 15 Aktionspunkten finalisiert wurden.

Zu den technischen Problematiken der Umsetzbarkeit eines multilateralen Instrumentes wird im Bericht ebenfalls Stellung genommen. Zum Beispiel soll eine «Verträglichkeitsklausel» Konflikte mit ähnlichen existierenden oder zukünftigen Bestimmungen lösen, indem sie den Bestimmungen des multilateralen Instruments Vorrang gewährt. Auch soll durch einen erläuternden Bericht mit Auslegungsleitlinien und der Verwendung von offiziellen Amtssprachen mit inoffiziellen Übersetzungen Kohärenz geschaffen werden.

Als nächster Schritt wird im Hinblick auf Aktionspunkt 15 eine internationale Konferenz Anfang 2015 unter der Schirmherrschaft der OECD und G20 stattfinden. Das Ziel der Konferenz, die für alle interessierten Länder offen sein wird, soll die Entwicklung und Verhandlung des multilateralen Instrumentes sein.

³⁰ OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, abrufbar unter <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314311e.pdf>; EY Global Tax Alert vom 19. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 15 on feasibility of developing multilateral instrument to amend bilateral tax treaties».

³¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 24, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

³² EY Global Tax Alert vom 19. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 15 on feasibility of developing multilateral instrument to amend bilateral tax treaties».