

Blickpunkt BEPS

Seit dem letzten BEPS-Update, über den in der SteuerRevue berichtet wurde¹, haben sich verschiedene neue Entwicklungen im Zusammenhang mit der OECD-Initiative zur Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen (base erosion and profit shifting; «BEPS») ergeben². Im Rahmen eines Webcast hat die OECD am 15. Dezember 2014 über den aktuellen Stand der Arbeiten zu den verschiedenen Aktionspunkten der BEPS-Initiative informiert³. Ausserdem hat die OECD in der Zwischenzeit neun weitere Diskussionsentwürfe veröffentlicht (vgl. Übersicht Seite 132). Die OECD hat die verschiedenen Interessengruppen zur Einreichung von öffentlichen Kommentaren und Stellungnahmen zu den in den verschiedenen Diskussionsentwürfen vorgeschlagenen Massnahmen aufgerufen und wird zwischen Januar und März 2015 öffentliche Konsultationen zu den neun Diskussionsentwürfen durchführen⁴. Im Anschluss werden die finalen Berichte zu den einzelnen Aktionspunkten ausgearbeitet.

Im Folgenden wird ein Überblick über die neuen Diskussionsentwürfe gegeben.



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

M.A. HSG in Internationale Beziehungen
und Governance, dipl. Steuerexperte,
Senior Manager
International Tax Services, EY Zürich



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Manager
Transfer Pricing, EY Zürich

¹ Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014, S. 846 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS Projekt vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD, in: SteuerRevue 4/2014, S. 280 ff.; HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014; HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2014, 12/2014.

³ Vgl. auch die entsprechende OECD-Website, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps-webcasts.htm>.

⁴ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 19. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>

Nachfolgender Abschnitt	Diskussionsentwurf	BEPS Aktionspunkt
1	OECD-Verbrauchssteuer-Richtlinie: Richtlinie für Business-to-Consumer Dienstleistungen und immaterielle Werte und Umsetzungsrichtlinie ⁵	1
2	Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen ⁶	4
3	Vermeidung von Abkommensmissbrauch ⁷	6
4	Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten ⁸	7
5	Angemessene Verrechnungspreise passend zur Wertschöpfung ⁹	8–10
6.1	Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung ¹⁰	10
6.2	Verrechnungspreise für Rohstoffe ¹¹	10
6.3	Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ¹²	10
7	Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen ¹³	14

1 Aktionspunkt 1:
Verbrauchssteuer-Richtlinie
für Business-to-Consumer
Dienstleistungen und
immaterielle Wirtschaftsgüter

Als Antwort auf die Schlussfolgerungen des von der OECD im September 2014 veröffentlichten Berichtes im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft (Aktionspunkt 1) hinsichtlich Verbrauchersteuern¹⁴, hat die OECD am 18. Dezember 2014 einen Diskussionsentwurf («Diskussionsentwurf 1»)¹⁵ zu zwei neuen Elementen der OECD-Verbrauchersteuer-Richtlinie¹⁶ publiziert. Die Entwicklung eines globalen Standards für Verbrauchersteuern ist ein weiteres Projekt der OECD mit der Doppelbesteuerung sowie unbeabsichtigte Nicht-Besteuerungen aufgrund inkonsistenter Anwendung von Verbrauchersteuern im internationalen Handel verhindert werden sollen¹⁷. Der Diskussionsentwurf 1 beinhaltet einerseits Richtlinien für die Besteuerung von Business-to-Consumer («B2C») Dienstleistungen und Nutzung von immateriellen Werten («B2C-Richtlinie») sowie ergänzende Bestimmungen für die Umsetzung der Verbrauchersteuer-Richtlinie («Umsetzungsrichtlinie»). Die B2C-Richtlinie enthält eine Reihe von Prinzipien zur Ermittlung des Besteuerungsortes für

die Erbringung von B2C-Dienstleistungen und Nutzung von immateriellen Werten unter Anwendung des Bestimmungsortprinzips. Zudem enthält sie Vorschläge für die Erhebung von Verbrauchersteuern auf grenzüberschreitenden Dienstleistungen mit Fokus auf nicht ansässige Dienstleistungserbringer. Die Autoren der B2C-Richtlinie schlagen vor, dass nicht-ansässige Dienstleistungserbringer verpflichtet sein sollen, sich im Besteuerungsland zu registrieren und Verbrauchersteuern zu entrichten. Die Länder haben entsprechende Registrationsmechanismen einzuführen, um die Abwicklung für nicht-ansässige Steuerpflichtige zu vereinfachen. Ferner schlagen die Autoren der B2C-Richtlinie eine Verbesserung der internationalen Kooperation vor, um die effektive Erhebung von Verbrauchersteuern auf grenzüberschreitenden B2C-Dienstleistungen und Nutzung von immateriellen Werten zu gewährleisten¹⁸. Die Umsetzungsrichtlinie enthält im Wesentlichen Ansätze, um eine korrekte und konsistente Implementierung der OECD-Verbrauchersteuer-Richtlinie ins nationale Recht sowie eine konsistente Interpretation der Richtlinie durch die Steuerverwaltungen zu ermöglichen¹⁹. Die OECD bittet die Interessengruppen, bis zum 20. Februar 2015 Kommentare zum Diskussionsentwurf 1 einzureichen²⁰.

2 Aktionspunkt 4: Begrenzung des Abzuges von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen

Die OECD publizierte am 18. Dezember 2014 einen Diskussionsentwurf zum Thema Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwen-

dungen unter dem Aktionspunkt 4 («Diskussionsentwurf 4»)²¹. Gemäss Diskussionsentwurf 4 verwenden Konzerne oft Finanzierungsstrukturen, die es ermöglichen, den steuerbaren Gewinn von operativen Gesellschaften mittels Zinszahlungen zu reduzieren, obwohl die Gruppe als Gesamtes gar nicht oder nur geringfügig Fremdkapital von Dritten aufgenommen hat.

- ⁵ OECD, Public Discussion Draft: International VAT/GST Guidelines – Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles, Provision on supporting the guidelines in practice, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/discussion-draft-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 1«.
- ⁶ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 4: Interest deduction and other financial payments, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 4«.
- ⁷ OECD, Public Discussion Draft: Follow up work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 6«.
- ⁸ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE Status, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 7«.
- ⁹ OECD, BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including Risk, Recharacterization, and Special Measures), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 8-10«.
- ¹⁰ OECD, BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-Adding Intra-Group Services, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 10A«.
- ¹¹ OECD, BEPS Action 10: Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Cross Border Commodity Transactions, 16. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 10B«.
- ¹² OECD, BEPS Action 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains, 16. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-profit-splits-global-value-chains.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 10C«.
- ¹³ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>, nachfolgend »OECD, Public Discussion Draft 14«.
- ¹⁴ Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 12/2014, S. 849 ff.
- ¹⁵ OECD, Public Discussion Draft 1.
- ¹⁶ OECD, International VAT/GST Guidelines, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
- ¹⁷ OECD, Release of discussion drafts of two new elements of the OECD International VAT/GST Guidelines, 18. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/release-of-discussion-drafts-of-two-new-elements-of-the-oecd-international-vat-gst-guidelines.html>
- ¹⁸ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 1, S. 2–18.
- ¹⁹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 1, S. 2 und S. 19–22.
- ²⁰ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 19. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>
- ²¹ OECD, Public Discussion Draft 4, vgl. auch EY Global Alert vom 23. Dezember 2014 »OECD releases discussion draft on interest deductions under BEPS Action 4«.

Zudem wird Fremdkapital oft dazu verwendet, Investitionen zu tätigen, deren Erträge gar nicht oder erst zukünftig besteuert werden. Der Zinsaufwand auf dem Fremdkapital, mit dem die Investition finanziert wurde, kann aber in der Regel steuerlich in Abzug gebracht werden, was letztlich zu einer Verminderung des Steuersubstrats führt. Im Diskussionsentwurf 4 analysiert die OECD die in verschiedenen Ländern bereits bestehenden Ansätze zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen und anderen Finanzaufwänden und zeigt Varianten auf, die im Sinne von Best-Practice-Empfehlungen verwendet werden könnten²². Im Zentrum stehen dabei die folgenden drei Ansätze:

2.1 Beschränkung der steuerlich abzugsfähigen Zinsen durch gruppenweite Regeln

Die Varianten, die unter die Kategorie gruppenweiten Regeln fallen, basieren auf zwei Grundprinzipien. Einerseits soll der totale Zinsabzug, der innerhalb einer Gruppe geltend gemacht werden kann, den tatsächlichen Zinsaufwand der Gruppe gegenüber Dritten nicht übersteigen. Andererseits soll innerhalb der Gruppe der Zinsaufwand im Einklang mit den wirtschaftlichen Aktivitäten der einzelnen Gesellschaften in Abzug gebracht werden. Im Diskussionsentwurf 4 werden dabei zwei Typen von gruppenweiten Regeln diskutiert:

(i) *Einführung einer gruppenweiten Zinsaufwandallokationsregel*: Der steuerlich abzugsfähige Zinsaufwand einer Gesellschaft soll mittels Allokation des gesamten Zinsaufwandes der Gruppe gegenüber Dritten auf die einzelnen Gruppengesellschaften nach deren wirtschaftlichen Aktivität (beispielsweise nach Erträgen oder Aktiven) ermittelt werden. Bei dieser Variante ist es gemäss Diskussionsentwurf 4 von zentraler Bedeutung, dass alle Länder diese Regel einführen und sich darüber einig sind, welche Gesellschaften

von der Regel betroffen sein sollen, wie der Zinsaufwand gegenüber Dritten ermittelt werden soll und wie der zulässige Zinsabzug auf die verschiedenen Gesellschaften aufzuteilen ist²³.

(ii) *Einführung einer gruppenweiten Quotenregel*: Die Quote einer Gesellschaft, wie beispielsweise der Nettozinsaufwand im Verhältnis zu den Erträgen oder Aktiven einer Gesellschaft, wird mit der Quote der Gruppe, welche nur den Nettozinsaufwand gegenüber Dritten berücksichtigt, verglichen, um den zulässigen Zinsabzug zu bestimmen. Diese zweite Variante ermöglicht gemäss Diskussionsentwurf 4 mehr Flexibilität in der Ausgestaltung (beispielsweise könnte die Berechnung der Quote nach lokalem Recht erfolgen). Allerdings besteht dabei das Risiko, dass dieser Spielraum erneut Möglichkeiten zur Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen schafft²⁴.

2.2 Beschränkung der steuerlich abzugsfähigen Zinsen durch eine fixe Quote

Als alternativer Ansatz schlägt der Diskussionsentwurf 4 vor, den steuerlich zulässigen Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen einer Gesellschaft auf eine fixe Quote ihrer Einnahmen, ihrer Aktiven oder ihres Eigenkapitals zu beschränken. Dies bedeutet, dass die Quote gleichermassen auf Zinsen an verbundene Unternehmen wie auch Dritte Anwendung findet. Ausserdem soll die Quote von jedem Land selber festgelegt werden. Gemäss Diskussionsentwurf liegt der Vorteil dieser Variante bei der Einfachheit in der Anwendung für die Unternehmen und die Steuerverwaltungen. Andererseits dürfte es schwierig sein, eine allgemein anwendbare Quote zu bestimmen. Ausserdem beurteilt der Diskussionsentwurf diese Variante als etwas unflexibel und kommt zum Schluss, dass aufgrund der Entkoppelung des Zinsabzuges einer

Gesellschaft vom tatsächlichen Zinsaufwand der Gruppe gegenüber Dritten, bei dieser Variante den BEPS-Bemühungen nur teilweise Rechnung getragen wird²⁵.

2.3 Mögliche Kombinationen der ersten beiden Ansätze und weitere Überlegungen

Ausserdem befasst sich der Diskussionsentwurf 4 mit möglichen Kombinationsvarianten von gruppenweiten Regeln mit fixen Quoten. Beispielsweise wäre gemäss Diskussionsentwurf 4 auch die Variante denkbar, dass ein Land die gruppenweite Zinsallokationsregeln anwendet, mit einer Ausnahme für Gesellschaften, deren Zinsaufwand eine fixe (tiefe) Quote nicht übersteigt oder etwa die Variante, dass eine fixe Quote angewendet wird und wenn diese überschritten wird, eine Gesellschaft immer noch den Nachweis erbringen kann, dass sie innerhalb der gruppenweiten Quote liegt²⁶.

Ebenfalls diskutiert wird im Diskussionsentwurf 4 die Möglichkeit, Zinsaufwand, der steuerlich nicht in Abzug gebracht werden konnte, vorzutragen oder im umgekehrten Fall, ein zulässiger aber ungenutzter Zinsabzug auf zukünftige Steuerperioden vorzutragen²⁷.

Ferner wird im Diskussionsentwurf 4 eine detaillierte Diskussion geführt über die Definition von Zinsaufwand und wirtschaftlich vergleichbaren Aufwendungen, die unter die Regeln fallen sollen, ob die Regeln den Zinsaufwand oder das zu-

lässige Fremdkapital begrenzen sollen, ob es Ausnahmen für kleinere Gesellschaften geben soll und wie der Zinsaufwand gegenüber Dritten und der zulässige Zinsabzug konkret berechnet werden soll²⁸. Daneben adressiert der Diskussionsentwurf 4 auch eine Vielzahl von technischen und industriespezifischen Fragestellungen und schlägt Sektor spezifische Regeln für Banken und Versicherungen sowie allenfalls auch für andere spezifische Sektoren wie Öl- und Gas Industrie, Immobiliengesellschaften, Finanzierungsgesellschaften oder öffentliche Infrastrukturprojekte vor²⁹.

Die OECD hat die Interessengruppen aufgefordert, bis zum 6. Februar 2015 Kommentare zum Diskussionsentwurf 4 einzureichen³⁰.

3 Aktionspunkt 6: Massnahmen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Der am 16. September 2014 von der OECD publizierte Bericht zur Verhinderung von unangemessenen Vorteilsgewährungen bei Steuerabkommen («Aktionspunkt 6 Bericht»)³¹ enthielt eine Reihe von Massnahmen gegen «Treaty Shopping», unter anderem mittels Einführung von spezifischen Missbrauchsklauseln in DBAs. So wurde insbesondere die Beschränkung von Abkommensvorteilen durch eine Limitation of Benefits («LOB») Klausel und die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsklausel, welche

²² Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4.

²³ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 29–33.

²⁴ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 31–33.

²⁵ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 47–51.

²⁶ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 52–54.

²⁷ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 52–54.

²⁸ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 17–47.

²⁹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 62–64.

³⁰ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 19. Dezember 2014, abrufbar

unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>

³¹ 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>, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 24. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 6 on preventing treaty abuse».

den Primärzweck einer Gestaltung hinterfragt (Principal Purpose Test; «PPT»), vorgeschlagen³². Am 21. November 2014 veröffentlichte die OECD einen weiteren Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 6 («Diskussionsentwurf 6»)³³ mit dem Titel «Folgemassnahmen zu BEPS Aktionspunkt 6: Vermeidung von Abkommensmissbrauch», der an die offenen Fragen des Aktionspunkt 6 Berichtes anknüpft. Dabei identifiziert der Diskussionsentwurf 6 Bereiche, wo noch weitere Arbeiten erforderlich sind, wovon einige im Folgenden umschrieben werden.

3.1 Anwendung der LOB-Klausel für CIVs:

Der Aktionspunkt 6 Bericht überliess die Frage, ob kollektive Kapitalanlageinstrumente («CIV») als qualifizierende Personen gelten sollen, den Vertragsstaaten. Durch die Einführung der im Aktionspunkt 6 Bericht vorgeschlagenen LOB-Klausel wäre ein Steuerpflichtiger nur dann berechtigt Abkommensvorteile in Anspruch zu nehmen, wenn er zu den «qualifizierenden Personen» zählt. Im Kommentar zur LOB-Klausel im Aktionspunkt 6 Bericht werden sodann unterschiedliche steuerliche Behandlungsmethoden von CIVs diskutiert, die auf den in 2010 veröffentlichten OECD-Bericht «The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles»³⁴ beruhen. Gemäss Diskussionsentwurf 6 möchte die OECD diese verschiedenen Varianten weiter analysieren, um schlussendlich eine einzige präferierte steuerliche Behandlungsmethode von CIVs zu erarbeiten. Vor diesem Hintergrund werden Interessengruppen aufgerufen, zu den vorgeschlagenen Varianten Stellung zu nehmen und Vorschläge für eine präferierte Behandlungsmethode zu machen³⁵.

3.2 Anwendung der LOB-Klausel für andere Investmentfonds

Ausserdem thematisiert der Diskussionsentwurf 6 die Anwendung der LOB-Klausel und die Ab-

kommensberechtigung von sonstigen Fonds («Non-CIV Funds»), inklusive staatlicher Investitionsfonds (Sovereign Wealth Funds; «SWF»), Real Estate Investment Trusts («REITs») sowie Pensionskassen und Alternativen Fonds, wie z. B. Private Equity Funds. Gemäss der derzeitigen vorgeschlagenen LOB-Klausel würden unter anderem die folgenden, in der Praxis häufig vorkommenden Konstellationen, die meistens nicht missbräuchlicher Natur sind, die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen nicht erfüllen:

- (i) Ein in Land S ansässiger SWF, der über eine in Land T ansässige Gesellschaft in Land R investiert;
- (ii) Eine Pensionskasse die Investitionen über eine sich in einem Drittland befindende Gesellschaft vornimmt, selbst wenn sich alle Begünstigten der Pensionskasse im gleichen Land befinden;
- (iii) Investitionen von SWF und Pensionskassen in Alternative Funds und Private Equity Funds, welche sich in einem Drittland befinden.

Ausserdem hinterfragt der Diskussionsentwurf 6 die Voraussetzung, dass mehr als 50% der Anspruchsberechtigten einer Pensionskasse in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein müssen, damit von Abkommensvorteilen profitiert werden kann, was insbesondere für EU-Pensionskassen problematisch sein dürfte. Daher wird im Diskussionsentwurf um Stellungnahme gebeten, ob die derzeitige Formulierung der LOB-Klausel für SWFs, Alternative und Private Equity Funds und Pensionskassen adäquat erfasst sei und wie man diese verbessern könnte ohne Spielraum für Treaty Shopping zu liefern³⁶.

3.3 Anwendung der Missbrauchsbestimmungen im Allgemeinen

Gegen die restriktive Ausgestaltung der in Aktionspunkt 6 Bericht vorgeschlagenen Anti-

Missbrauchsbestimmungen wurde von vielen Seiten Kritik geäussert und der Diskussionsentwurf 6 macht klar, dass noch weitere Arbeiten betreffend spezifischer LOB-Klauseln und der Anwendung des PPT notwendig sind, um zu verhindern, dass bestimmten Unternehmen auch ohne Vorliegen von missbräuchlichen Gestaltungen Abkommensvorteile untersagt bleiben. In dem Zusammenhang adressierte der Diskussionsentwurf eine Vielzahl von konkreten Fragestellungen zu der LOB-Klausel und dem PPT und ruft die Interessengruppen dazu auf, bis zum 9. Januar 2015 Stellung zu nehmen. Ein angepasster Bericht zu Aktionspunkt 6 wird in 2015 erwartet³⁷.

4 Aktionspunkt 7: Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Am 31. Oktober 2014 hat die OECD den Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 7 («Diskussionsentwurf 7»)³⁸ veröffentlicht, welcher verschiedene Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten vorsieht³⁹. Der Diskussionsentwurf 7 beinhaltet verschiedene Änderungsvorschläge für den Artikel 5 OECD-Musterabkommen («OECD-MA») und den Kommentar zu Artikel 5 OECD-MA bezüglich folgender Themenbereiche:

4.1 Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten bei Kommissionärsstrukturen und ähnlichen Gestaltungen

Gemäss Diskussionsentwurf 7 werden Kommissionärsstrukturen oft dazu verwendet, die Besteuerung von Gewinnen aus Verkaufserlösen in dem Staat zu vermeiden, in welchem die Verkäufe tatsächlich getätigt werden («Verkaufsstaat»). Gemäss dem derzeitigen Wortlaut von Artikel 5 (5) OECD-MA begründet ein Vertreter nur dann eine Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft, wenn er die Vollmacht hat, Verträge im Namen, der ausländischen Gesellschaft abzuschliessen. Ein Kommissionär schliesst jedoch die Verkaufsverträge im eigenen Namen aber auf Rechnung und Gefahr der ausländischen Gesellschaft ab. Dadurch bleibt dem Verkaufsstaat in der Regel lediglich die Besteuerung der Provision, welche der Kommissionär typischerweise für die Verkaufsabwicklung erhält und die Gewinne des ausländischen Auftraggebers können mangels Betriebsstätte nicht im Verkaufsstaat besteuert werden⁴⁰. Um dieser (künstlichen) Vermeidung von Betriebsstätten entgegenzuwirken, schlagen die Autoren des Diskussionsentwurfs 7 vier alternative Varianten im Zusammenhang mit der Definition einer Vertreterbetriebsstätte und eines unabhängigen Vertreters gemäss Artikel 5 (5) und 5 (6) des OECD-MA vor:

³² Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014, S. 855 f.

³³ OECD, Public Discussion Draft 6; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 26. November 2014 «OECD releases public discussion draft on follow up work on treaty abuse under BEPS Action 6».

³⁴ OECD, The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/45359261.pdf>.

³⁵ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 6, S. 2–4.

³⁶ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 6, S. 4–7.

³⁷ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 6, S. 1 und S. 7–14.

³⁸ OECD, Public Discussion Draft 7; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 4. November 2014, «OECD releases discussion draft on preventing artificial avoidance of PE status under BEPS Action 7», nachfolgend «EY Global Tax Alert, Discussion Draft 7».

³⁹ Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt Internationales, in: SteuerRevue 4/2014, S. 283.

⁴⁰ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 6–14.

- (i) *Option A:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter für ein ausländisches Unternehmen tätig ist und gewöhnlich Verträge im Namen der ausländischen Gesellschaft abschliesst oder Verträge im eigenen Namen abschliesst, welche die Übertragung von Eigentum oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eine ausländische Gesellschaft zum Gegenstand haben.
- (ii) *Option B:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter regelmässig Verträge abschliesst oder materielle Vertragselemente aushandelt und dies entweder im Namen der ausländischen Gesellschaft tut oder in eigenem Namen aber dies im Zusammenhang mit der Übertragung von Eigentum oder der Erbringung von Dienstleistungen durch die ausländische Gesellschaft steht.
- (iii) *Option C:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter regelmässig Aktivitäten ausübt, die zu einem Vertragsabschluss auf Rechnung und Risiko der ausländischen Gesellschaft führen.
- (iv) *Option D:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter regelmässig Verträge abschliesst oder materielle Vertragselemente aushandelt, auf Rechnung und Risiko der ausländischen Gesellschaft⁴¹.

4.2 Künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte durch den Ausnahmenkatalog in Artikel 5 (4) OECD-MA

Der Artikel 5 (4) OECD-MA beinhaltet einen Ausnahmenkatalog für Tätigkeiten, die keine Betriebsstätte begründen. Gemäss den Autoren des Diskussionsentwurfs 7 wird der Ausnahmenkatalog in seiner derzeitigen Fassung oft für missbräuchliche Gestaltungen beansprucht. Daher werden alternative Änderungsvorschläge für den Artikel 5 (4) OECD-MA vorgestellt, welche die Tätigkeiten, die nicht zu einer Qualifikation als Betriebsstätte führen, einschränken sollen.

Gegenwärtig erfordern nicht alle Ausnahmen gemäss Artikel 5 (4) OECD-MA, dass eine Tätigkeit vorbereitender Natur sein muss oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Deshalb wird vorgeschlagen, den kompletten Artikel 5 (4) OECD-MA nur für vorbereitende und Hilfstätigkeiten anwendbar zu machen.

Als Alternative wurden spezifische Anpassungen für bestimmte nicht-betriebsstättenbegründende Aktivitäten vorgeschlagen. So sollen die Ausnahmen gemäss Artikel 5 (4) a) OECD-MA (Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden) und Artikel 5 (4) b) (Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden), nicht mehr Tätigkeiten im Zusammenhang mit Auslieferungen abdecken (der Begriff «Auslieferung» soll in beiden Artikeln gestrichen werden). Ausserdem soll der Artikel 5 (4) d) (eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen), den Einkauf von Waren und Gütern nicht mehr umfassen («für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen» soll gestrichen werden). Alternativ wird vorgeschlagen, gleich den gesamten Artikel 5 (4) d) zu streichen⁴².

Als weiterer Punkt wird die konzerninterne Fragmentierung von Geschäftsaktivitäten auf mehrere kleinere Einheiten, die für sich betrachtet unter die Hilfstätigkeiten gemäss dem Ausnahmenkatalog fallen und somit keine Betriebsstätte begründen, thematisiert. Durch die Einführung einer sog. Anti-Fragmentierungsregel sollen die Aktivitäten einer Unternehmung an verschiedenen Standorten, wie auch die Aktivitäten von verbundenen Unternehmen an verschiedenen Standorten bei der Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit vorliegt, ebenfalls berücksichtigt werden⁴³.

4.3 Künstliche Aufteilung von Verträgen bei Bauausführungen und Montage

Die Begründung einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montageaufträgen knüpft gemäss Artikel 5 (3) OECD-MA an eine zeitliche Präsenz von 12 Monaten im Tätigkeitsstaat an. Laut Diskussionsentwurf 7 wird zum Teil mittels Aufteilung der Verträge auf mehrere verbundene Unternehmen die Begründung einer Betriebsstätte vermieden, da die Präsenz der jeweiligen einzelnen Unternehmen die Dauer von 12 Monaten nicht überschreitet. Als mögliche Massnahmen schlägt der Diskussionsentwurf 7 die Einführung einer Regel vor, welche die Aktivitäten der verbundenen Unternehmen in einem Land bei der Berechnung der 12 Monate mitberücksichtigt. Als Alternative könnten die allgemeinen Missbrauchsklauseln (insbesondere der PPT) von Aktionspunkt 6 (siehe Abschnitt 3) auch auf solche Fälle angewendet werden, beispielsweise mittels Ergänzung des Kommentars zum OECD-MA durch ein entsprechendes Beispiel für Bauausführungen und Montage⁴⁴.

4.4 Versicherungsunternehmen

Zudem wird im Diskussionsentwurf 7 das Betriebsstätten thema bei Versicherungsunternehmen aufgegriffen. Vorgeschlagen wird die Ergänzung von Artikel 5 (6) OECD-MA durch einen Zusatz, dass Versicherungsunternehmen, sofern sie nicht durch einen unabhängigen Vertreter agieren, eine Betriebsstätte in jenem Land begründen, in dem sie Versicherungsprämien erhalten oder in dem die versicherten Risiken gelegen

sind. Ein alternativer Vorschlag wäre, die Versicherungsbranche nicht spezifisch zu adressieren, da die vorgeschlagenen generellen Änderungen von Artikel 5 (5) und 5 (6) OECD-MA (siehe Abschnitt 4.1) grundsätzlich auch die Betriebsstätten thematik von Versicherungsunternehmen abdecken und somit ausreichen sollten⁴⁵.

4.5 Allokation von Unternehmensgewinnen auf Betriebsstätten

Der Diskussionsentwurf betont, dass die Arbeiten zu Aktionspunkt 7 bezüglich der Zurechnung von Unternehmensgewinnen zu Betriebsstätten stark mit anderen Aktionspunkten verknüpft sind. Ein konkreter Änderungsvorschlag zu den bestehenden Zurechnungsregeln wurde im Diskussionsentwurf nicht unterbreitet⁴⁶.

Die OECD hat die Interessengruppen aufgefordert, bis zum 9. Januar 2015 Kommentare zum Diskussionsentwurf 7 einzureichen⁴⁷.

5 Aktionspunkte 8–10: Angemessene Verrechnungspreise passend zur Wertschöpfung

Am 19. Dezember 2014 hat die OECD einen Diskussionsentwurf zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 veröffentlicht («Diskussionsentwurf 8-10»)⁴⁸. Diese Aktionspunkte beschäftigen sich mit der Fragestellung, wie Verrechnungspreise gestaltet werden sollten, damit die resultierende Gewinnallokation der Wertschöpfung der beteiligten Transaktionspartner entspricht. Der nun vorgelegte Diskussionsentwurf 8–10 ist in zwei Teile gegliedert und schlägt grundsätzliche entspre-

⁴¹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 6–14.

⁴² Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 15–21.

⁴³ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 19–21.

⁴⁴ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 21–23.

⁴⁵ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 23–24.

⁴⁶ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 25.

⁴⁷ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 19. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>

⁴⁸ OECD, Public Discussion Draft 8–10.

chende Änderungen an Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen («OECD-Verrechnungspreisleitlinien») vor.

Der erste Teil des Diskussionsentwurfs 8–10 beschäftigt sich mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und dieser soll Abschnitt D des Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ersetzen. Die wichtigsten Anpassungen und Neuerungen sind dabei die folgenden:

- *Identifizierung von Geschäfts- oder Finanztransaktionen:* Der Diskussionsentwurf 8–10 hält fest, dass eine Transaktion das Ergebnis einer Geschäfts- oder Finanzbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen ist. Im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse sind dabei zwei Aspekte zu beachten: (i) die Identifizierung der Beziehung zwischen verbundenen Unternehmen und der entsprechenden Bedingungen, um verschiedene Transaktionen voneinander abgrenzen zu können sowie (ii) der Vergleich der identifizierten Bedingungen mit vergleichbaren Bedingungen zwischen unabhängigen Unternehmen.
- *Vergleichbarkeitsfaktoren:* Wie in der bestehenden Fassung der OECD Verrechnungspreisleitlinien hält die OECD an den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren (vertragliche Vereinbarungen, durchgeführte Funktionen unter Berücksichtigung der eingegangenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter, die Eigenschaften der Wirtschaftsgüter oder der Dienstleistung, die wirtschaftlichen Umstände und das Marktumfeld sowie die Geschäftsstrategien) fest, diese werden allerdings in etwas anderer Reihenfolge präsentiert. Insbesondere wird betont, dass die vertragliche Ausgestaltung den Ausgangspunkt für jede Verrechnungspreisanalyse darstellt. Falls dagegen keine Verträge vorhanden sind bzw. diese unklar oder unvollständig sind, dann sollen die tatsächlichen Geschäfts- und Finanzbeziehungen zwischen den verbundenen Parteien analysiert werden, um die Transaktionen zwischen diesen zu identifizieren.
- *Funktionsanalyse:* Gegenüber den bestehenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien wurden die Erklärungen zur Funktionsanalyse ausgeweitet. Auszugehen ist dabei von der Frage wie die Gruppe als Ganzes Wert generiert. Basierend darauf, soll analysiert werden, welchen Beitrag die einzelnen Transaktionsparteien leisten, auch unter Berücksichtigung möglicher Abhängigkeiten der Funktionen untereinander.
- *Analyse von Risiken:* Der Diskussionsentwurf 8–10 enthält einen neuen Abschnitt, der in konzentrierter Form Fragen vorgibt, die beantwortet werden sollten, um eine für Verrechnungspreiszwecke adäquate Analyse von Risiken durchzuführen:
 - Was sind die spezifischen Risiken in den Geschäfts- und Finanzbeziehungen zwischen den Parteien?
 - Wie werden diese in vertraglichen Vereinbarungen reflektiert und wie werden Risiken übernommen?
 - Welche Auswirkungen haben diese Risiken?
 - Wie werden diese Risiken von den einzelnen Mitgliedern der Gruppe verwaltet? Gibt es einen Zusammenhang zwischen den Aktivitäten des Risikomanagements der Gruppe und dem Auftreten bzw. der Auswirkungen dieser Risiken?
 - Ist die Partei, die vertraglich die Risiken übernimmt, verantwortlich für (a) die Durchführung der mit den Risiken verbundenen operativen Tätigkeiten, (b) das Risikomanagement oder (c) die Bewertung, Überwachung und direkte Risikovermeidung?
- *Nicht-Anerkennung von Transaktionen:* Transaktionen zwischen verbundenen Parteien sollten nur dann nicht als solche aner-

kannt werden, wenn ihnen die «grundsätzlichen wirtschaftlichen Eigenschaften» («*fundamental economic attributes*») von Vereinbarungen zwischen unabhängigen Parteien fehlen. Darunter versteht man, die dem jeweiligem Risiko angepasste Erwartung der Parteien ihre geschäftliche oder finanzielle Position zu verbessern oder zu erhalten, unter Berücksichtigung der anderen verfügbaren realistischen Optionen zum Zeitpunkt der Vereinbarung. Die Folge der Nicht-Anerkennung ist die Annahme einer alternativen Transaktion, die so nahe wie möglich dem tatsächlichen Gehalt zwischen den Parteien entsprechen sollte unter Einhaltung der grundsätzlichen wirtschaftlichen Eigenschaften von Vereinbarungen.

Im zweiten Teil des Diskussionsentwurfs 8 – 10 werden fünf mögliche Massnahmen diskutiert, die in spezifischen Situationen sicherstellen sollen, dass die Allokation von Gewinnen der Wertschöpfung entspricht. Diese werden im Folgenden kurz dargestellt:

- *Schwer zu bewertende Immaterialgüter:* Nach Auffassung der OECD bergen Transfers von schwer zu bewertenden Immaterialgütern ein hohes Potential, dass ihnen absichtlich ein falscher Wert zugemessen wird. Um die Möglichkeiten für Steuerzahler einzudämmen, könnte eine mögliche Massnahme Steuerverwaltungen erlauben, diese Transaktionen nachträglich neu zu bewerten, d. h. basierend auf den später tatsächlich erzielten Gewinnen mit diesen Immaterialgütern. Dies würde vereinfachend der Korrekturmöglichkeit entsprechen, die im US Steuerrecht in der Form des «commensurate with income» Standard vorgesehen ist.
- *Bereitstellung von Kapital:* Um eine unangemessene Ertragsallokation für die Bereitstellung von Kapital zu verhindern, könnte eine mögliche Massnahme eine Analyse aus der Perspektive eines unabhängigen Inves-

tors erfordern. Dieser würde in das verbundene Unternehmen investieren, von dem er sich die höchste Rendite verspricht unter Berücksichtigung der Risiken, die die unterschiedliche Kapitalausstattung der Unternehmen mit sich bringt. Sollte dementsprechend die Kapitalausstattung von einem unabhängigen Investor als wichtig erachtet werden, könnten hierfür Erträge zugeordnet werden.

Als Alternativmassnahme wird die Einführung einer kapitalbasierten Verhältniskennzahl diskutiert. Damit soll das «überschüssige» Kapital ermittelt werden (allerdings ist unklar, wie genau und ab wann von «überschüssigem» Kapital gesprochen werden kann) auf das ein unterstellter Zins angewendet wird, der die Profitabilität des Unternehmens mit der überschüssigen Kapitalausstattung durch den Zinsabzug schmälert. Dagegen wird die Profitabilität des kapitalgebenden Unternehmens durch das Zinseinkommen erhöht.

- *Unternehmen mit minimalem Funktionsprofil:* Falls ein Unternehmen nur mit einem minimalen Funktionsprofil ausgestattet ist, wird eine Massnahme diskutiert, die den diesem Unternehmen allokierten Gewinn auf andere Gruppenunternehmen umverteilt. Um zu ermitteln, ob ein Unternehmen ein minimales Funktionsprofil hat, kommen insbesondere quantitative Faktoren (d. h. das Unternehmen hat nicht die funktionale Kapazität durch Ausbeutung seiner Wirtschaftsgüter und Verwaltung seiner Risiken Wert zu generieren) oder qualitative Faktoren (z. B. geringe Mitarbeiterzahl, das Unternehmen ist hauptsächlich für die Gruppe tätig, der Wert der Wirtschaftsgüter ist grösser oder materiell im Vergleich mit dem Unternehmenseinkommen) in Betracht.
- *Sicherstellung einer angemessenen Besteuerung von Überschusserträgen:* Wenn eine kontrollierte ausländische Gesellschaft

(«CFC») Überschusserträge in einem Niedrigsteuerland realisiert, soll durch eine Massnahme sichergestellt werden, dass diese im Heimatland besteuert werden (abzüglich bezahlter ausländischer Steuern). Der Begriff der Überschusserträge muss dabei noch von der OECD definiert werden.

6 Aktionspunkt 10

Im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 10 («Andere Hochrisikotransaktionen») hat die OECD im November und Dezember 2014 drei neue Diskussionsentwürfe präsentiert, die im Folgenden kurz vorgestellt werden. Es ist geplant, dass am 19. und 20. März 2015 eine öffentliche Anhörung bei der OECD stattfindet, wo auch die Kommentare zu diesen Diskussionsentwürfen besprochen werden sollen.

6.1 Aktionspunkt 10: Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung

Am 3. November 2014 hat die OECD einen Diskussionsentwurf im Zusammenhang mit der Bestimmung von Verrechnungspreisen für gruppeninterne Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung vorgelegt («Diskussionsentwurf 10A»)⁴⁹. Der Diskussionsentwurf 10A schlägt Vereinfachungen für diese Dienstleistungen vor, die dann in Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien übernommen werden sollen, das sich mit der Behandlung von gruppeninternen Dienstleistungen beschäftigt.

Die wichtigsten Punkte des Diskussionsentwurfs 10A sind die folgenden:

- *Definition von Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung:* Dabei handelt es sich um Dienstleistungen, die von einem oder mehreren Mitgliedern einer multinationalen Gruppe für ein oder mehrere andere Mitglieder erbracht werden und lediglich unterstützender Natur und nicht Teil des Kerngeschäfts

der Gruppe sind. Ferner dürfen für die Erbringung der Dienstleistung weder wertvolle Immaterialgüter eingesetzt oder wesentliche Risiken aufgenommen werden, noch solche generiert werden. Als Beispiele werden Leistungen wie Buchhaltung, HR, IT und Werbung genannt. Dagegen wird betont, dass Leistungen wie Forschung und Entwicklung, Finanztransaktionen oder die Ausbeutung von Bodenschätzen nicht enthalten sind.

- *Vereinfachte Verrechnungsmethoden:* Steuerzahler sind grundsätzlich frei für o. g. Dienstleistungen eine vereinfachte Verrechnungsmethode anzuwenden, solange diese gruppenweit konsistent in allen Ländern angewendet werden. Diese basiert auf den folgenden Schritten:

- *Ermittlung des Kostenpools:* Jährliche Ermittlung der Kosten, die Gruppenmitgliedern durch die Erbringung dieser Dienstleistungen entstanden sind. Dabei sollten Kosten nicht berücksichtigt werden, die ausschliesslich einem anderen Gruppenunternehmen oder auch dem erbringenden Unternehmen selbst nützlich sind sowie Kosten, die zum Wohle der Anteilseigner verursacht wurden («*shareholder costs*»).

- *Allokation der Kosten:* Die Kosten sollen anhand eines (oder mehrerer) einheitlichen Allokationsschlüssels auf die Leistungsempfänger aufgeteilt werden. Auf diesen Kosten wird von der OECD grundsätzlich ein einheitlicher Aufschlag von 2%–5% als fremdvergleichskonform angesehen.

- *Ermittlung der Vorteilhaftigkeit für den Leistungsempfänger:* Als letzter Schritt muss aus der Perspektive des Leistungsempfängers überprüft werden, ob dieser einen Vorteil aus der Leistung bezieht, da er andernfalls (als Unabhängiger) nicht bereit wäre für diese Leistung zu bezahlen.

- *Dokumentation*: Folgend der vorgeschlagenen vereinfachten Vorgehensweise soll auch die Dokumentation dieser Dienstleistungen vereinfacht werden und sich auf die Beschreibung der Leistungen, die Berechnungen (insbesondere Bestimmung des Kostenpools, Anwendung der Allokationsschlüssel und Aufschläge) sowie die schriftlichen Verträge beschränken.

Zu diesen Punkten hat die OECD Kommentare bis zum 14. Januar 2015 angefordert.

6.2 Aktionspunkt 10: Verrechnungspreise für Rohstoffe

Am 16. Dezember 2014 hat die OECD einen Diskussionsentwurf betreffend die Verrechnungspreisbestimmung für Rohstoffe («commodities») veröffentlicht («Diskussionsentwurf 10B»)⁵⁰. Da dem Rohstoffsektor in vielen Ländern, insbesondere Entwicklungsländern, eine wichtige Rolle in der Volkswirtschaft zukommt, kann es sich nach Auffassung der OECD für Steuerzahler lohnen, Gewinnverschiebungen durch nicht dem Fremdvergleich entsprechende Verrechnungspreise auszulösen. Um dem entgegenzuwirken, hat die OECD mit diesem Diskussionsentwurf nun einige spezifische Vorschläge vorgestellt:

- *Verrechnungspreismethode*: Die Preisvergleichsmethode soll grundsätzlich für Rohstofftransaktionen angewendet werden – entweder mit Hilfe einer vergleichbaren Transaktion oder einem börsenquotierten Preis.
- *Preisfestsetzungstag*: Falls ein börsenquotierter Preis zur Verrechnungspreisbestimmung herangezogen wird, ist insbesondere die Frage relevant, welcher Tag als Referenz genutzt werden sollte, da typischerweise bei Rohstofftransaktionen zwischen dem tatsächlichen Liefertermin und dem Tag des Vertragsabschlusses einige Zeit vergeht, in der es auch zu Preisschwankungen kommt.

Da gemäss den Autoren der OECD der Preis am Markt üblicherweise erst nahe dem Liefertermin festgesetzt wird, schlagen diese vor, falls es keine bessere Referenz gibt, den Preis am Liefertag als Verrechnungspreis zu benutzen.

- *Preis Anpassungen*: Falls das börsenquotierte Produkt nicht in allen Eigenschaften dem in Frage stehenden Rohstoffprodukt entspricht, sollen entsprechende Anpassungen vorgenommen werden.

Zu diesen Punkten hat die OECD Kommentare bis zum 6. Februar 2015 angefordert.

6.3 Aktionspunkt 10: Anwendung der Gewinn- aufteilungsmethode

Ebenfalls am 16. Dezember 2014 hat die OECD einen Diskussionsentwurf betreffend die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode im Zusammenhang mit globalen Wertschöpfungsketten veröffentlicht («Diskussionsentwurf 10C»)⁵¹. Gerade bei komplexen Wertschöpfungsketten, bei denen eine Vielzahl von Immaterialgütern eingesetzt werden, sind einseitige Verrechnungspreismethoden (wie z. B. die Kostenaufschlagsmethode oder die Nettomargenmethode) in der Regel nicht adäquat. Im Diskussionsentwurf 10C zeigt die OECD anhand von verschiedenen Szenarien und korrespondierenden Fallbeispielen auf, wann die Gewinnaufteilungsmethode gut geeignet ist:

- *Einzigartige und wertvolle Beiträge*: Die an der Transaktion beteiligten Parteien erbringen einzigartige und wertvolle Beiträge, insbesondere Immaterialgüter, die einen Marktvorteil bedeuten und für die es keine verlässlichen Vergleichsdaten gibt.

⁴⁹ OECD, Public Discussion Draft 10A.

⁵⁰ OECD, Public Discussion Draft 10B.

⁵¹ OECD, Public Discussion Draft 10C.

- *Integration und Risikoteilung:* Im Falle von hochintegrierten Geschäften werden die daraus entstehenden strategischen Risiken und Funktionen meist von mehr als einer Gesellschaft übernommen, wodurch die Anwendung einer einseitigen Verrechnungsmethode meist nicht möglich ist.
- *Fragmentierung:* Bei globalen Wertschöpfungsketten ist die Fragmentierung von Funktionen üblich, d. h. Funktionen wie Logistik, Lagerhaltung, Marketing und Vertrieb sind über mehrere Gesellschaften verteilt, was bei unabhängigen Unternehmen, die als Vergleich herangezogen werden könnten, regelmässig nicht der Fall ist.

Gemeinsam ist allen genannten Szenarien, dass normalerweise keine adäquaten Vergleichsdaten zur Verfügung stehen, was dazu führt, dass nur noch die Gewinnaufteilungsmethode bleibt, um eine dem Fremdvergleich entsprechende Allokation der Transaktionsgewinne auf die beteiligten Unternehmen zu gewährleisten.

Auch zu diesen Überlegungen hat die OECD Kommentare bis zum 6. Februar 2015 angefordert.

7 Aktionspunkt 14: Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungs- mechanismen

Die OECD veröffentlichte am 18. Dezember 2014 einen Diskussionsentwurf zur Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen im Rahmen von Aktionspunkt 14 («Diskussionsentwurf 14»)⁵². Die OECD erwartet, dass als Folge der BEPS-Initiative die Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Anwendung von DBAs zunehmen werden, weshalb die Effektivität von Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedure) verbessert werden soll. Der Diskussionsentwurf 14 identifiziert Hindernisse, die Länder zurzeit davon abhalten, DBA-Streitigkeiten mittels Verständigungsverfahren zu lösen.

Gleichzeitig werden Vorschläge gemacht, wie diese Hindernisse beseitigt werden sollen. Dabei fokussiert sich der Diskussionsentwurf 14 auf folgende vier Bereiche:

- (i) *Es sollen Massnahmen ergriffen werden, damit den Verpflichtungen gemäss den unterzeichneten DBAs im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren vollumfänglich nachgekommen wird:*

Gemäss dem derzeitigen Wortlaut von Artikel 25 (2) OECD-MA haben sich die zuständigen Behörden *zu bemühen*, DBA-Streitigkeiten durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaat, so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Es besteht somit keine Pflicht zur effektiven Lösung einer DBA-Streitigkeit mittels Verständigungsverfahren. Daher schlägt der Diskussionsentwurf vor, im Kommentar zu Artikel 25 (2) OECD-MA das Verständigungsverfahren zu einem integralen Bestandteil des DBAs zu erklären und festzuhalten, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, eine Einigung im Rahmen von Verständigungsverfahren zu suchen. Als weitere Massnahme wird vorgeschlagen, dass sich alle OECD-Länder verpflichten, den Artikel 9 (2) OECD-MA in ihren DBAs aufzunehmen. Dadurch soll der Zugang zu Verständigungsverfahren bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung aufgrund einer Aufrechnung im anderen Vertragsstaat und die Vornahme von entsprechenden Gegenberichtigungen gewährleistet werden⁵³.

- (ii) *Mittels geeigneter Massnahmen soll sichergestellt werden, dass die administrativen Prozesse Abkommensstreitigkeiten lösen und vermeiden:*

Gemäss dem Diskussionsentwurf 14 sind hierzu ausreichende personelle und finanzielle Ressourcen sowie die Unabhängigkeit der Behörden nötig. Ausserdem sollen nationale

Entscheide im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsfragen (beispielsweise im Rahmen von Audits) den Zugang zu Verständigungsverfahren nicht blockieren und die ausländischen Steuerverwaltungen sollen über solche Einigungen informiert werden. Ausserdem wird vorgeschlagen, dass alle OECD Länder ihren Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Einholung von Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreise (Advance Pricing Agreement) gewähren⁵⁴.

- (iii) *Die einzelnen Länder sollen den Steuerzahlern den Zugang zu Verständigungsverfahren ermöglichen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind:*

So sollen beispielsweise die Transparenz und Einfachheit der Prozesse verbessert werden und Richtlinien für den Mindestinhalt für Anfragen für ein Verständigungsverfahren erstellt werden⁵⁵.

- (iv) *Es soll gewährleistet werden, dass im Rahmen von Verständigungsverfahren eine Einigung erzielt wird:*

Gemäss Diskussionsentwurf 14 soll die Transparenz und der Informationsaustausch zwischen den Behörden verbessert und Fälle zeitnahe behandelt werden. Ausserdem wird empfohlen, Richtlinien bezüglich Anwendbarkeit von Entscheiden basierend auf

einem Verständigungsverfahren zu entwickeln, um das Verhältnis zwischen den nationalen rechtlichen Mitteln und dem Verständigungsverfahren zu klären. Die Einführung einer Pflicht zur obligatorischen und verbindlichen Schlichtung von Streitigkeiten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens mittels Schiedsverfahren, wird im Diskussionsentwurf ebenfalls diskutiert. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass zurzeit kein Konsens für einen solchen Schlichtungsmechanismus innerhalb der OECD besteht, da gewisse Länder dies als eine zu grosse Einschränkung ihrer Souveränität betrachten. Als weiterer Punkt wird die Einführung von effektiveren Mechanismen zur Behandlung von multi-nationalen Verständigungsverfahren und Vorabvereinbarungen über Verrechnungspreise empfohlen.

Das Ziel der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 ist es, einen Minimalstandard zu entwickeln, zudem sich die OECD-Länder verpflichten. Neben dem Minimalstandard ist die Einführung von weiteren umfassenderen Massnahmen auf freiwilliger Basis vorgesehen⁵⁶.

Die OECD hat die Interessengruppen aufgefordert, bis zum 9. Januar 2015 Kommentare zum Diskussionsentwurf 14 einzureichen⁵⁷.

⁵² OECD, Public Discussion Draft 14; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 22. Dezember 2014 «OECD releases discussion draft on more effective dispute resolution mechanisms under BEPS action 14».

⁵³ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 14, S. 4–7.

⁵⁴ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 14, S. 7–12.

⁵⁵ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 14, S. 12–18.

⁵⁶ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 14, S. 18–27.

⁵⁷ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 19. Dezember 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>