

Blickpunkt BEPS

Seit der Ausgabe StR 4/2015¹ haben sich verschiedene neue Entwicklungen im Zusammenhang mit der Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebung von Gewinnen (base erosion and profit shifting; «BEPS») ergeben².

Am 31. März 2015 hat die OECD ihren ersten Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 12 über die Verpflichtung von Steuerpflichtigen – oder gegebenenfalls von Promotoren, das heisst zum Beispiel von Beratern – zur Offenlegung ihrer Steuerplanungsmodelle publiziert. In diesem Diskussionsentwurf wird aufgerufen bis zum 30. April 2015 Kommentare einzureichen. Die öffentliche Konsultation ist für den 11. März 2015 angesetzt. Zudem wurde am 3. April 2015 der erste Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 3 bezüglich der «Controlled Foreign Companies» (CFC)-Regeln publiziert. Die entsprechende öffentliche Konsultation ist für den 12. Mai 2015 geplant und Kommentare dürfen bis zum 1. Mai 2015 bei der OECD eingereicht werden. Darüber hinaus wurde am 16. April 2015 der Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 11 über die Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten publiziert. Kommentare dürfen bis zum 8. Mai 2015 bei der OECD eingereicht werden und die öffentliche Konsultation ist für den 18. Mai 2015 geplant. Ausserdem wurden vom 19.–20. März 2015 die öffentlichen



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

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



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Manager
Transfer Pricing, EY Zürich



Sathi Meyer-Nandi

LL.M. King's College London
in International Financial Law, Consultant,
International Tax Services, EY Zürich

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 307 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS-Projekt vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 307ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 131 ff.; 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 12/2014.

Nachfolgender Abschnitt	Neueste Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten seit der der Ausgabe StR 2/2015	Aktionspunkt
1	Diskussionsentwurf 3: Stärkung der CFC-Regeln ³	3
2	Aktionspunkte 8–10: Konsultation vom 19. und 20. März 2015 ⁴	8–10
3	Diskussionsentwurf 11: Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten ⁵	11
4	Diskussionsentwurf 12: Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen ⁶	12

Diskussionen zu den Diskussionsentwürfen der Aktionspunkte 8–10 abgehalten. Weitere Diskussionsentwürfe werden demnächst zu den Aktionspunkten 8 – 10 (Cost Contribution Agreements, Intangibles – Ownership) erwartet sowie auch die modifizierten Diskussionsentwürfe zu Aktionspunkt 6 (Vermeidung von Abkommensmissbrauch) und Aktionspunkt 7 (Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten). Die OECD plant auch Anfang Juni im Rahmen eines Webcasts über den aktuellen Stand der Arbeiten zu den verschiedenen Aktionspunkten der BEPS-Initiative zu informieren⁷. In der obenstehenden Tabelle sind die neusten Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten zusammengefasst.

1 Aktionspunkt 3: Stärkung der CFC-Regeln

Am 3. April 2015 hat die OECD den ersten Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 3 über die Stärkung von CFC-Regeln publiziert (nachfolgend Diskussionsentwurf 3), welcher die Ausgestaltung von wirkungsvolleren CFC-Regeln zum Gegenstand hat. Mittels CFC-Vorschriften soll in erster Linie verhindert werden, dass ansässige Unternehmen die Besteuerung im Inland dadurch vermindern, indem Einkünfte an von ihnen beherrschte Gruppengesellschaften (den sogenannten Controlled Foreign Companies, kurz CFCs) in Niedrigsteuerländern verschoben werden. CFC-Regeln bewirken, dass unter gewissen Voraussetzungen ein Teil der Gewinne eines beherrschten ausländischen Unternehmens auf

Stufe seiner inländischen Anteilseigner besteuert werden kann. Grundsätzlich werden die Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften erst zum Zeitpunkt der Weiterleitung an die Muttergesellschaft bei dieser steuerlich erfasst.

Einige Länder haben bereits CFC-Regelungen in ihrem nationalen Recht. Allerdings reichen diese Vorschriften nicht immer aus, um BEPS entgegenzuwirken. Daher wurde die Arbeitsgruppe 11 unter Aktionspunkt 3 mandatiert, Empfehlungen für die Ausgestaltung von effektiveren CFC-Regeln auszuarbeiten⁸.

Betont wurde, dass der Diskussionsentwurf nicht zwingend den Konsens des OECD-Ausschusses für Steuerangelegenheiten (OECD Committee on Fiscal Affairs) und ihrer Arbeitsgruppen reflektiert. Vielmehr soll der Entwurf Interessensgruppen die Möglichkeit bieten, bis zum 1. Mai 2015 Kommentare und Anregungen bei der OECD einzureichen. Die öffentliche Konsultation findet am 12. Mai 2015 statt. Die finalen Empfehlungen werden im September 2015 erwartet⁹.

1.1 Die 7 Bausteine für wirkungsvolle CFC-Regeln

Im Diskussionsentwurf wurden die CFC-Regeln in folgende sieben Bausteine zerlegt:

1. Definition einer CFC
2. Festlegung des massgebenden Steuersatzes
3. Definition von Kontrolle
4. Definition von CFC-Einkünften
5. Regeln für die Hinzurechnung
6. Regeln für die Zuordnung von Einkommen
7. Bestimmungen zur Vermeidung oder Eliminierung von Doppelbesteuerung.

Der Diskussionsentwurf enthält für alle Bausteine eine Empfehlung, wie diese auszugestalten sind, ausser für die Definition von CFC-Einkünften. Die Empfehlungen im Diskussionsentwurf zu den einzelnen Bausteinen sollen den Ländern bei der Ausgestaltung und Umsetzung der CFC-Regime in ihr nationales Recht helfen.

1 Definition einer CFC

Der Diskussionsentwurf enthält zwei Empfehlungen, wie die CFCs definiert werden können. Erstens wird eine breite Definition von CFCs empfohlen, damit nicht nur beherrschte Kapitalgesellschaften darunter fallen, sondern auch steuerlich transparente Rechtsträger. Die CFC-Regeln sollen bei transparenten Rechtsträgern (z. B. Partnerships, Trusts) dann Anwendung finden, wenn diese in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden, das entsprechende Einkommen

jedoch der CFC zugeordnet wird¹⁰. Zudem sollen die CFC-Regeln auch indirekt gehaltene Gesellschaften sowie Betriebsstätten umfassen, wenn die Gesellschaft, welche die Betriebsstätte begründet, in einem Land ansässig ist, welches die Freistellungsmethode für die Betriebsstätteinkünfte anwendet.

Als zweite Empfehlung enthält der Diskussionsentwurf modifizierte Hybrid-Mismatch-Regeln. Dadurch soll verhindert werden, dass man durch unterschiedliche Qualifizierung von hybriden Instrumenten und hybriden Gesellschaften in verschiedenen Ländern CFC-Regeln umgehen kann. Der Diskussionsentwurf enthält zwei Alternativen. Bei der eng gefassten Alternative würden gruppeninterne Zahlungen bei der Muttergesellschaft in die Steuerbemessungsgrundlage als CFC-Einkünfte einfließen, wenn:

- ³ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 11: Improving the analysis of BEPS, nachfolgend OECD Public Discussion Draft 11, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 22. April 2015 «OECD issues discussion draft on economic analysis of base erosion and profit shifting under BEPS Action 11», nachfolgend EY Global Tax Alert vom 22. April 2015.
- ⁴ 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), nachfolgend OECD Public Discussion Draft 8, 9 and 10, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TPGuidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>; OECD, BEPS Action 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains, 16. Dezember 2014, nachfolgend OECD Public Discussion Draft 10, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-profit-splits-global-value-chains.pdf>. OECD, BEPS Action 10b: 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>
- ⁵ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 11: Improving the analysis of BEPS, nachfolgend OECD Public Discussion Draft 11, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/discussion-draft-action-11-data-analysis.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 22. April 2015 «OECD issues discussion draft on economic analysis of base erosion and profit shifting under BEPS Action 11», nachfolgend EY Global Tax Alert vom 22. April 2015.
- ⁶ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 3. April 2015 «OECD issues discussion draft on mandatory disclosure rules under BEPS Action 12», nachfolgend EY Global Tax Alert vom 3. April 2015.
- ⁷ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 3. April 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>.
- ⁸ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 8–14.
- ⁹ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 2–3.
- ¹⁰ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 15–18, vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015.

- (i) diese Zahlungen ansonsten die Steuerbemessungsgrundlage vermindern (wie z. B. bei Zahlungen, die im Land des Zahlenden abzugsfähig sind und beim Empfänger gar nicht oder sehr niedrig besteuert werden),
- (ii) die Zahlungen bei der CFC nicht als Einkommen qualifizieren und
- (iii) die Zahlungen als CFC Einkünfte qualifizieren würden, wenn die Regeln des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft auf den ausländischen Rechtsträger und die Struktur angewandt würden¹¹.

Die weitergefasste Alternative würde gruppeninterne Zahlungen bei der Muttergesellschaft als CFC-Einkünfte hinzurechnen wenn:

- (i) die Zahlungen bei der CFC nicht als Einkommen qualifizieren und
- (ii) die Zahlungen als CFC Einkünfte qualifizieren würden, wenn die Regeln des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft auf den ausländischen Rechtsträger und die Struktur angewandt würden..

2 Festlegung des massgebenden Steuersatzes

Im Diskussionsentwurf 3 wird empfohlen, den Geltungsbereich der CFC-Regeln auf CFCs, die im Ausland zu niedrigen Steuersätzen besteuert werden, einzuschränken. Dabei sollen die Regeln zum Tragen kommen, wenn der massgebende effektive Steuersatz im CFC Land bedeutend niedriger sei als im Land, welches die CFC-Regel anwendet. Als Benchmark kann entweder der effektive Steuersatz im Land der CFC mit einem fixem Steuersatz oder mit einer fixen Quote des gesetzlichen Steuersatzes im Land der Muttergesellschaft verglichen werden. Die Bestimmung des effektiven Steuersatzes im CFC-Land kann man entweder nur auf eine bestimmte Einkommensart beschränken oder auf Grundlage des Gesamtgewinnes einer Gesellschaft oder auch der gesamten Gewinne in einem Land vornehmen¹².

3 Definition von Kontrolle

Die Definition der erforderlichen Kontrolle über eine Gruppengesellschaft ist ein weiterer zentraler Baustein von CFC-Regeln, da dadurch festgelegt wird, welche Gesellschaften in den Anwendungsbereich der CFC-Regeln fallen.

Gemäss Diskussionsentwurf 3 sind für die Definition von Kontrolle zwei Elemente wichtig: i) die Art des beherrschenden Einflusses und ii) der Umfang des beherrschenden Einflusses. Es wird empfohlen, dass sowohl die wirtschaftliche als auch die rechtliche Kontrolle über eine Gruppengesellschaft überprüft wird. Bei einem positiven Resultat von einem der beiden Tests ist die Kontrolle im Sinne der CFC-Regeln gegeben. Länder können auch einen Test einführen, der die de-facto-Kontrolle analysiert.

Als Empfehlung wird ein beherrschender Einfluss von mehr als 50% als Minimum vorgeschlagen. Zudem soll sowohl die direkte als auch die indirekte Kontrolle abgedeckt werden. Es soll nicht nur der Einfluss von Mehrheitsaktionären berücksichtigt werden. Minderheitsaktionäre, welche eine Gesellschaft gemeinsam kontrollieren durch sogenanntes «acting in concert», sollen auch mitherücksichtigt werden¹³.

4 Definition von CFC-Einkünften

Wenn feststeht, dass eine Gesellschaft als CFC qualifiziert, stellt sich als nächste Frage, ob die Erträge der CFC CFC-Einkünfte darstellen und diese auf der Stufe der Muttergesellschaft unter dem CFC-Regime besteuert werden können. Der Diskussionsentwurf 3 sieht keine Empfehlungen für die Definition von CFC-Einkünften vor. Vielmehr werden verschiedene Optionen und Ansätze dargestellt, welche auf verschiedenen bereits existierenden Regeln beruhen und von den Interessengruppen kommentiert werden sollen.

Als erstes wird generell unterschieden zwischen CFC-Regimen, die alle Gewinne der CFCs beim Anteilseigner besteuern und CFC-Regimen bei denen nur gewisse Einkommensarten als CFC-

Einkünfte besteuert werden. Da beim ersten Regimen, jede Einkommensart einer CFC in den Anwendungsbereich der CFC-Regeln fällt, müssen diese CFC-Einkünfte nicht weiter definiert werden. Daher fokussiert sich der Diskussionsentwurf auf CFC-Regime, welche nur bestimmte Einkommensarten besteuern.

In den derzeitigen bestehenden CFC-Regimen werden insbesondere mobile Einkünfte und/oder passive Einkünfte als CFC-Einkommen qualifiziert. Gemäss dem Diskussionsentwurf sollen CFC-Einkünfte mindestens Zinseinkommen, Dividendenerträge, Lizenz Einkünfte und Einkünfte, welche nicht aus einer aktiven Handels- oder Geschäftstätigkeit resultieren, umfassen.

Eine formbasierte Kategorisierung, welche auf die formelle Klassifizierung von Einkommensarten abstellt und Einkünfte ausschliesst, welche aus Dienstleistungen, Verkäufen oder aktiver Handels- oder Geschäftstätigkeit resultieren, wird als nicht ausreichend angesehen. Dieser Ansatz wäre zwar mit geringerem administrativem Aufwand verbunden, jedoch wäre er anfällig für Umgehungen. Daher wird unter anderem eine zusätzliche Substanz-Analyse nahegelegt. Der Diskussionsentwurf stellt drei mögliche Optionen für eine solche Substanz-Analyse vor:

(1.) Analyse des wesentlichen Beitrages einer CFC an der Einkommensgenerierung

Es soll überprüft werden, ob die Mitarbeiter der CFC einen wesentlichen Beitrag zum Einkommen der CFC leisten. Falls dies der Fall ist, sollen diese Einkünfte nicht als CFC-Einkünfte klassifiziert werden. Der Diskussionsentwurf führt an, dass diese Analyse für verschiedene Einkunftsarten durchaus eine effektive Methode darstellt, jedoch für Einkommen aus Immaterialgütern nicht geeignet sei.

(2.) Analyse der eigenständigen wirtschaftlichen Einheit

Es soll geprüft werden, welche bedeutenden Funktionen den jeweiligen Gruppengesellschaften zukommen. Sollte die CFC nicht über die erforderlichen eigenen Aktiven verfügen oder ihre Geschäftsrisiken nicht selber tragen, erfüllt die CFC die Anforderung der eigenständigen wirtschaftlichen Einheit nicht und das jeweilige Einkommen wird als CFC-Einkommen qualifiziert.

(3.) Analyse der physischen Substanz – Mitarbeiter und Geschäftseinrichtung

Es soll geprüft werden, ob eine CFC über die erforderlichen Mitarbeiter und Infrastruktur, wie zum Beispiel Geschäftsräumlichkeiten verfügt, um ihre Tätigkeiten auszuüben. Damit soll sichergestellt werden, dass die Aktivitäten, welche das Einkommen generiert haben, auch tatsächlich im CFC-Land ausgeübt wurden.

Laut Diskussionsentwurf kombinieren die bestehenden CFC-Regime die oben beschriebenen Ansätze, um Einkünfte als CFC-Einkommen zu qualifizieren. Da dies in der Praxis oft zu Schwierigkeiten führt, wird im Diskussionsentwurf empfohlen, für bestimmte Einkommensarten spezifische CFC-Regeln anzuwenden, die den Besonderheiten dieser Einkommensarten Rechnung tragen (beispielsweise für Dividenden-, Versicherungs-, Finanzierungs- und Lizenzträge)¹⁴.

5 Regeln für die Hinzurechnung

Wenn feststeht, dass gewisse Erträge CFC-Einkommen darstellen, stellt sich die Frage, wie die Besteuerungsbasis berechnet werden soll. Es gilt festzulegen, nach welchen Länderbestimmungen das steuerbare CFC-Einkommen zu ermitteln ist und

¹¹ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 16.

¹² Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 19–26.

¹³ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 27–29.

¹⁴ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 33–54, vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015.

ob das CFC-Einkommen nach speziellen Regeln berechnet werden soll. Im Diskussionsentwurf 3 wird empfohlen, die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der Muttergesellschaft anzuwenden. Zudem wird vorgeschlagen, spezielle Regeln auszuarbeiten, welche die Abzugsfähigkeit von CFC-Verlusten beschränken sollen (beispielsweise indem Verluste nur mit Gewinnen, welche von der CFC generiert wurden oder im gleichen Land erzielt wurden, verrechenbar sind). Dies könnte auch kombiniert werden mit einer Regel, welche die Verrechnung von Verlusten nur mit ähnlichen Einkommensarten zulässt¹⁵.

6 Regeln für die Zuordnung von Einkommen

Im Diskussionsentwurf 3 wird empfohlen, das CFC-Einkommen den jeweiligen beherrschenden Gesellschaften basierend auf den folgenden fünf Schritten zuzuordnen:

1. Ermittlung, welchem Steuersubjekt CFC-Einkommen zuzuordnen ist
2. Berechnung, wie viel CFC-Einkommen welchem Steuersubjekt zuzuordnen ist
3. Bestimmung, wann das CFC-Einkommen in der Steuererklärung eines Steuersubjekts hinzugerechnet werden sollte
4. Festlegung, wie das Einkommen behandelt werden sollte
5. Bestimmung, welcher Steuersatz anzuwenden ist.

Empfohlen wird, dass die CFC-Einkommenszuteilung an den Umfang der Kontrolle über ein CFC gekoppelt sei. Ausserdem soll das einem Steuersubjekt zuzuordnende CFC-Einkommen berechnet werden, indem der Umfang und der Zeitraum der Beteiligung an der CFC berücksichtigt wird. Der Zeitpunkt der Hinzurechnung des CFC-Einkommens und die Art der Behandlung der Einkünfte soll mit dem lokalen Recht des Steuersubjekts abgestimmt werden. Ausserdem empfiehlt der Diskussionsentwurf das CFC-Einkommen zum Steuersatz der Muttergesellschaft zu besteuern¹⁶.

7 Bestimmungen zur Vermeidung oder Eliminierung von Doppelbesteuerung

Das Ziel des letzten Bausteins von CFC-Regimes ist es, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zu eliminieren. Gemäss Diskussionsentwurf äusserten die Länder primär bei folgenden drei Situationen Bedenken hinsichtlich einer möglichen Doppelbesteuerung:

1. wenn das CFC-Einkommen bereits in einem ausländischen Land besteuert wurde
2. wenn CFC-Regeln aus verschiedenen Ländern auf das gleiche CFC-Einkommen angewendet werden
3. wenn eine CFC-Dividenden ausschüttet aus Gewinnen, welche bereits unter den CFC-Regeln der beherrschenden Gesellschaft besteuert wurden oder wenn diese ihre Beteiligung an der CFC verkauft.

Bezüglich der ersten beiden Situationen empfiehlt der Diskussionsentwurf, die effektiv bezahlten ausländischen Steuern anzurechnen, inklusive der Steuern der zwischengeschalteten Unternehmen. Bei der dritten Situation empfiehlt der Diskussionsentwurf, Dividendeneinkünfte und Kapitalgewinne aus Beteiligungsverkäufen von CFCs freizustellen, falls das Einkommen einer CFC bereits unter dem CFC-Regime besteuert worden ist¹⁷.

2 Aktionspunkte 8–10: Konsultation vom 19. und 20. März 2015

Die OECD veranstaltete am 19. und 20. März 2015 eine öffentliche Konsultation, bei der etwa 270 Vertreter aus 43 Ländern teilnahmen. Insbesondere wurden an dieser Konsultation die auch in den letzten beiden Ausgaben der *Steuer-Revue*¹⁸ vorgestellten und diskutierten Diskussionsentwürfe betreffend die Aktionspunkte 8–10¹⁹ des BEPS-Aktionsplans besprochen. Bereits in den Willkommensreden wurde darauf hinge-

wiesen, dass es das übergeordnete Ziel der OECD sei, konsistente und ausbalancierte Weisungen zu geben, vor allem auch um eine allfällige Doppelbesteuerung zu verhindern. Hierzu liefere das Konzept des Fremdvergleichs grundsätzlich die besten Voraussetzungen und BEPS-Prinzipien sollten nicht als Rechtfertigung für eine unilaterale Anwendung von nicht dem Fremdvergleich genügenden Massnahmen benutzt werden. Im Folgenden werden die wichtigsten Diskussionspunkte der Konsultation kurz dargestellt:

- *Umqualifizierung und Nichtanerkennung von Transaktionen:*

Zwar waren sich die Teilnehmer grundsätzlich darüber einig, dass Transaktionen nach ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und nicht (alleine) nach der vertraglichen Ausgestaltungen beurteilt werden sollten. Jedoch wurde angeregt, dass die OECD weitere Ausführungen dazu machen sollte, wann die vertragliche Gestaltung nicht anerkannt werden würde. Dies aus dem Grund, da die derzeitigen Diskussionsentwürfe durch ihre allgemeinen Formulierungen den Steuerbehörden zu viel Ermessensspielraum für eine Nichtanerkennung der vertraglich vereinbarten Transaktionen geben würden und daraus eine mögliche Doppelbesteuerung resultieren könnte.

- *Hierarchie von Vergleichbarkeitskriterien:*

Im Zusammenhang mit Verträgen wurde auch diskutiert, ob bestimmten Vergleichbarkeitskriterien eine höhere Priorität eingeräumt werden sollte. So haben einige Ländervertreter (u. a. aus Italien und Spanien) sich dahingehend geäußert, dass Verträge vor an-

deren Vergleichbarkeitskriterien höher gewichtet werden sollten. Dagegen vertritt die OECD die Auffassung, dass Verträge als Ausgangspunkt für die Interpretation von Aktivitäten und zur Überprüfung der Risikoallokation benutzt werden sollten.

- *Spezifische Massnahmen:*

Der Diskussionsentwurf betreffend die Aktionspunkte 8–10 stellt fünf mögliche Massnahmen vor, die in spezifischen Situationen sicherstellen sollen, dass die Gewinnallokation der Wertschöpfung entspricht. Ausser der Massnahme für schwierig zu bewertende Immaterialgüter wurden die anderen von den Teilnehmern mehrheitlich als über den Fremdvergleich hinausgehend angesehen und sollten dementsprechend nicht in die Verrechnungspreisrichtlinien aufgenommen werden. Ferner wurde auch der Zeitpunkt der Vorstellung der Massnahmen kritisiert, da erst die Ergebnisse von anderen Aktionspunkten vorliegen sollten und diese entsprechend berücksichtigt werden sollten²⁰.

- *Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode:*

Nach dem Diskussionsentwurf betreffend der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode²¹ ist diese insbesondere dann eine geeignete Verrechnungspreismethode, falls keine Vergleichsdaten mit oder zwischen unabhängigen Dritten für die untersuchte Transaktion herangezogen werden können. Dieser Mangel an Vergleichsdaten tritt z. B. oft bei Tradinggesellschaften auf, da Transaktionen mit diesen regelmässig spezifisch sind

¹⁵ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 55–57.

¹⁶ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 58–60.

¹⁷ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3, S. 61–64.

¹⁸ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 02/2015, S. 131–145 und HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 307–321.

¹⁹ OECD Public Discussion Draft 8, 9 and 10.

²⁰ Für weiterführende Informationen zu den Massnahmen s. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 02/2015, S. 143 f.

²¹ OECD Public Discussion Draft 10, siehe auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 02/2015, S. 141.

und auch keine verlässlichen Anpassungen von Dritttransaktionen durchgeführt werden können. Hierzu wurde von Seiten der OECD betont, dass es derzeit nicht ihr Ziel ist, konkrete Anwendungshinweise für die Gewinnaufteilungsmethode zu geben, sondern festzustellen, ob zwischen nicht verbundenen Parteien ähnliche Vereinbarungen existieren und wie diese aussehen würden.

- **Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung:**

Der Diskussionsentwurf²² enthält u. a. eine Liste mit Beispielen für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, sowie auch solche, die nach Ansicht der OECD in keinem Fall in dieser Kategorie zugeordnet werden können. Letzteres wurde von den Konsultationsteilnehmern kritisiert, da nicht zwangsläufig alle zu verrichtenden Tätigkeiten einen hohen Wertschöpfungsbeitrag leisten, selbst wenn dies für die Dienstleistung als Ganzes der Fall sei. Als Beispiel hierfür wurde Forschung und Entwicklung genannt, wobei Tätigkeiten, die oft im Rahmen von Auftragsforschung ausgeführt werden, typischerweise reine Routinetätigkeiten mit niedrigerer Wertschöpfung darstellen würden.

Viel diskutiert wurde auch der von der OECD vorgeschlagene Gewinnaufschlag zwischen 2%–5% für derartige Dienstleistungen. Hierzu wurden Befürchtungen geäußert, dass sich damit in der Praxis Konflikte mit bestehenden Regelungen in einigen Ländern ergeben könnten, die für bestimmte Dienstleistungen Aufschläge gesetzlich vorschreiben bzw. die sich dort in der Praxis etabliert haben. So wird in den USA etwa bei Anwendung der «Service Cost Method» vorgesehen, dass bestimmte Dienstleistungen gänzlich ohne Gewinnaufschlag verrechnet werden.

- **Verrechnungspreise für Rohstoffe:**

Der Diskussionsentwurf betreffend der Verrechnungspreisbestimmung bei Rohstoff-

transaktionen²³ sieht vor allem die Anwendung der Preisvergleichsmethode (CUP) für derartige Transaktionen vor. Konsultationsteilnehmer aus der Öl- und Gasindustrie wiesen hierbei auf zahlreiche zu erwartende Schwierigkeiten in der Praxis hin: Es gibt in der Regel nicht nur einen Marktpreis, sondern es gibt verschiedene Notierungen für genau das gleiche Produkt und daher ist entsprechende Industrieerfahrung notwendig, um den korrekten Preis ermitteln zu können. Ausserdem werden bei tatsächlicher physischer Lieferung in der Regel nochmals spezielle Konditionen wie z. B. Zuschläge für schnelle Lieferungen vereinbart, die nicht im Marktpreis enthalten sind.

Die OECD ist derzeit dabei, die bestehenden Diskussionsentwürfe zu überarbeiten, und will schon in Kürze neue Versionen veröffentlichen, die die genannten Punkte adressieren. Die Diskussionen zeigen deutlich, dass sich einerseits die Verrechnungspreispraxis in Zukunft weiter stark verändern wird. Andererseits, dass auch derzeit Unklarheiten bestehen, wie diese Änderungen in der Praxis umzusetzen sind. Vor diesem Hintergrund ist es für Schweizer Unternehmen umso wichtiger, die Entwicklungen weiterhin genau zu verfolgen und vor allem das derzeit gewählte Verrechnungspreismodell zu überprüfen, um allfällig grundsätzlichen Änderungsbedarf festzustellen.

3 Aktionspunkt 11: Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten

Unter Aktionspunkt 11 sollen Daten zu BEPS verfügbar gemacht werden, damit unter anderem überwacht werden kann, inwieweit der Aktionsplan greift. Insbesondere sollen Indikatoren ausgearbeitet werden, welche den Umfang und die Auswirkungen von BEPS-Praktiken erfassen und

die Wirkung der Gegenmassnahmen analysieren können. Am 16. April 2015 wurde der erste Diskussionsentwurf von der OECD veröffentlicht unter dem Namen «Verbesserung der Analyse von BEPS» (nachfolgend Diskussionsentwurf 11). Dieser Diskussionsentwurf 11 zielt darauf ab, die vorhandenen Datenquellen zu erfassen, stellt potenzielle Messgrössen vor, um den Umfang von BEPS zu analysieren. Zudem werden zwei Methoden dargestellt, wie BEPS-Daten erfasst werden können. Jedoch enthält der Diskussionsentwurf noch keine Empfehlung für die Ausgestaltung neuer Instrumente welche BEPS und die Wirksamkeit der Gegenmassnahmen laufend überwacht und auswertet. Auch wurden noch keine neuen Datenquellen identifiziert, welche für die zukünftige Analyse von BEPS hilfreich wären²⁴. Betont wurde, dass der Diskussionsentwurf 11 eine vorläufige Bewertung der bestehenden Datenquellen darstellt und offene Fragen hinsichtlich der erforderlichen Datenquellen um die Auswirkungen von BEPS und der Gegenmassnahmen erfassen zu können, thematisiert. Daher ruft der Diskussionsentwurf Interessensgruppen auf, Kommentare und Anregungen bei der OECD bis zum 8. Mai 2015 einzureichen. Die öffentliche Konsultation wird am 18. Mai 2015 stattfinden und die finale Methodik der Datenerfassung und Analyse soll bis September 2015 ausgearbeitet werden²⁵.

4 Aktionspunkt 12: Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen

Am 31. Oktober 2015 hat die OECD den ersten Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 12 im Zu-

sammenhang mit einer Offenlegungspflicht von Steuerplanungsmodellen publiziert. Ausgangspunkt ist die Feststellung, dass es für Staaten notwendig sei, zeitnah und umfassend über Steuerplanungsmodelle informiert zu werden, damit entsprechende Gegenmassnahmen erarbeitet werden können. Deshalb zielt Aktionspunkt 12 darauf ab, Empfehlungen zur Gestaltung von zwingenden Offenlegungsvorschriften für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen und Strukturen zu entwickeln, unter Berücksichtigung der damit verbundenen administrativen Kosten für die Steuerverwaltungen und Unternehmen. Demgemäss verfolgt der Aktionspunkt 12 folgende drei Ziele:

1. Empfehlungen für den modularen Aufbau einer verbindlichen Offenlegungspflicht mit genügend Flexibilität, um länderspezifische Anforderungen zu berücksichtigen und auszuarbeiten
2. Internationale Steuerplanungsmodelle zu identifizieren, verbunden mit einer weiten Auslegung des Begriffs «Steuervorteil», damit alle relevanten Transaktionen darunter fallen, und
3. Verbesserte Modelle für den Informationsaustausch von internationalen Steuerplanungsmodellen zwischen Steuerverwaltungen auszugestalten und zu implementieren²⁶.

Da die Ausgestaltung eines verbesserten Informationsaustausches auch von den Resultaten anderer Aktionspunkte abhängt, fokussiert sich der Diskussionsentwurf 12 auf die ersten beiden Ziele²⁷. Vorweg wurde im Diskussionsentwurf jedoch betont, dass dieser nicht zwingend den Konsens des OECD-Ausschusses für Steuerange-

²² OECD Public Discussion Draft 10, siehe auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 02/2015, S. 142 f.

²³ OECD Public Discussion Draft 10b, siehe auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 02/2015, S. 143.

²⁴ Vgl. OECD Public Discussion Draft 11, S. 3; vgl. EY Global Tax Alert vom 22. April 2015.

²⁵ Vgl. OECD Public Discussion Draft 11, S. 3.

²⁶ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.10–11.

²⁷ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.12.

legenheiten (OECD Committee on Fiscal Affairs) widerspiegelt. Er bietet eher einen Überblick über die offenen Diskussionspunkte bezüglich wer, was und wann offenzulegen sei und welche möglichen Konsequenzen sich ergeben sollen, falls das Steuerplanungsmodell nicht offengelegt würde²⁸. Diese Erwägungen sollen von Interessensgruppen bis zum 30. April 2015 kommentiert werden. Basierend auf der öffentlichen Konsultation, die am 11. Mai 2015 stattfinden wird, sollen die finalen Empfehlungen im September 2015 präsentiert werden können.

4.1 Wer soll offenlegen?

Im Diskussionsentwurf 12 werden bereits existierende Offenlegungsregime analysiert, welche in die folgenden beiden Kategorien eingeteilt werden können:

- (i) Transaktionsbasierte Regime, bei denen der Steuerpflichtige verpflichtet ist, bei bestimmten Transaktionen, welche von der Steuerbehörde definiert wurden, diese offenzulegen.
- (ii) «Promoter»-basierte Regime, bei denen die Pflicht zur Offenlegung beim so genannten «Promoter» oder dem Berater liegt (darunter fallen diejenigen Personen, die für die Ausarbeitung einer Steuerstruktur, ihr Marketing und die Implementierung verantwortlich sind oder materielle Unterstützung oder Beratung diesbezüglich erbringen, sollten gewisse vordefinierte Parameter gegeben sei).

Gemäss den Empfehlungen im Diskussionsentwurf 12 sollen die Länder bei der Entscheidung frei sein, ob die Verpflichtung zur Offenlegung in erster Linie beim Promoter oder beim Steuerpflichtigen liegen soll oder bei beiden. Falls die Hauptpflicht zur Offenlegung beim Promoter liegt, wird jedoch empfohlen, dass in folgenden Fällen die Pflicht zur Offenlegung auf den Steuerpflichtigen übergehe:

- (i) wenn der Promoter seinen Sitz im Ausland hat

- (ii) der Promoter aufgrund einer beruflichen Schweigepflicht nicht offenlegen kann, oder
 - (iii) es keinen Promoter gibt, da das internationale Steuermodell intern entwickelt wurde.
- Zudem werden Anregungen gegeben bezüglich einer möglichen Definition eines «Promoters» durch Beispiele aus den USA, dem UK, Kanada und Südafrika²⁹.

4.2 Was soll offengelegt werden?

Der Diskussionsentwurf führt an, dass die bereits bestehenden Offenlegungsregime meist über Regelungen verfügen, welche die Offenlegungspflicht auf ein überschaubares Niveau beschränken sollten. Dies wird unter anderem dadurch erreicht, dass bestimmte Voraussetzung gegeben sein müssen, damit das Regime offengelegt werden muss. Auch kann dies beispielsweise mittels eines Tests, welcher objektiv prüft, ob die Struktur hauptsächlich zum Zweck der Steuerersparnis gewählt wurde (so genannter «Main-Benefits-Test»), erzielt werden. Alternativ wird von einigen Ländern auch ein De-Minimis-Filter angewendet, indem beispielsweise ein Mindesttransaktionsvolumen vorliegen muss. Jedoch wird im Diskussionsentwurf empfohlen, den Main-Benefits-Test nicht mit einem De-Minimis-Filter zu kombinieren³⁰.

Die Indikatoren, das etwas offenzulegen sei, können entweder genereller oder spezifischer Natur sein. Zu den generellen Indikatoren zählen zum Beispiel, dass die Struktur als «vertraulich» bezeichnet wird, oder dass das Honorar an das Volumen der Steuerersparnis geknüpft wird. Zu den in den verschiedenen Ländern verwendeten spezifischen Indikatoren gehören u. a. Leasingtransaktionen, Steuerplanung im Zusammenhang mit Verlusten und hybriden Instrumenten, wie auch Transaktionen mit Niedrigsteuerländern. Der Diskussionsentwurf empfiehlt, generelle wie auch spezifische Indikatoren einzuführen, die den Begebenheiten in den einzelnen Ländern Rechnung tragen³¹.

Da ein wesentlicher Fokus darin besteht, die Nutzer von aggressiven oder missbräuchlichen Modellen oder Strukturen zu identifizieren, wird im Diskussionsentwurf, wie in verschiedene Ländern bereits angewendet, die Möglichkeit der Einführung von so genannten «Scheme Reference Numbers» adressiert, damit spezifische Steuerstrukturen leichter identifiziert werden können. Alternativ oder auch zusätzlich sollen dabei die Promotoren verpflichtet werden, Listen herauszugeben, worin Kunden aufgeführt sind, welche die entsprechenden Strukturen anwenden³².

4.3 Wann soll offengelegt werden?

Liegt die Pflicht zur Offenlegung beim Promoter, empfiehlt der Diskussionsentwurf, dass eine Struktur, sobald sie zur Verfügung steht, offengelegt werden muss. Wenn die Offenlegungspflicht

beim Steuerpflichtigen liegt, soll der Zeitpunkt der Implementierung der Struktur massgebend sein³³.

4.4 Internationale Steuermodelle

Da bei internationalen Sachverhalten mehrere Steuerersparnisse für verschiedene Parteien in verschiedenen Ländern resultieren können, die bei einer isolierten Betrachtung eines einzelnen Landes nicht erkennbar sind, schlägt der Diskussionsentwurf vor, bei grenzüberschreitenden Transaktionen besondere Regelungen anzuwenden. Es werden insbesondere gesonderte Indikatoren bei grenzüberschreitenden Sachverhalten empfohlen mit einer weitgefassten Auslegung des Begriffs «Steuervorteil». Zudem soll der Main-Benefits-Test bei internationalen Strukturen keine Anwendung finden³⁴.

²⁸ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.3.

²⁹ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.26–29; vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015.

³⁰ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.29–31; vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015.

³¹ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.31–40; vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015.

³² Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.43–46.

³³ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.40–43.

³⁴ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S.56–65.



SOEBEN ERSCHIENEN

Kubaile Heiko
Suter Roland

Der Steuer- und
Investitions-
standort Schweiz

3. Auflage 2015
XLVI, 818 Seiten,
gebunden
CHF 130.–

83

Die Schweiz ist nach wie vor einer der attraktivsten Standorte für Konzerne, mittelständische Unternehmen und Privatpersonen. Doch die Wirtschaftsbeziehungen zwischen Deutschland und der Schweiz kennen neben vielen Chancen auch einige steuerliche Risiken. Die Neuauflage zeigt den aktuellen Diskussionsstand zur Schweizer Unternehmenssteuerreform III auf und geht ausführlich auf die deutschen Gestaltungsmöglichkeiten und Missbrauchsnormen ein. Mit diesem Ratgeber helfen Sie Ihren Mandanten eine – im Vergleich zu Deutschland – vorteilhafte Steuerquote zu erreichen.