

Blickpunkt BEPS

1 Aktueller Stand des BEPS-Projektes

Wie im letzten BEPS-Update erwähnt¹, sind am 5. Oktober 2015 die finalen Berichte des OECD/G20-Projektes gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting; «BEPS») zu allen 15 Aktionspunkten veröffentlicht worden². Wie verschiedentlich erwähnt hat die G20 die OECD im November 2012 beauftragt, Massnahmen gegen das sogenannte BEPS bis 2015 auszuarbeiten. Die nun veröffentlichten finalen Berichte beinhalten die innerhalb von 2 Jahren erarbeiteten konkreten Empfehlungen zu den 15 identifizierten Aktionspunkten. BEPS kann als das bislang anspruchsvollste und weitreichendste Vorhaben auf der internationalen Steuerebene bezeichnet werden, bei welchem neben den OECD- und G20-Staaten auch Entwicklungsländer, internationale Organisationen wie die Vereinten Nationen, die Weltbank, der internationale Währungsfonds und die Europäische Union mitwirkten.

Am 8. Oktober 2015 wurden in Lima die finalen Berichte den G20-Finanzministern präsentiert, welche die volle Unterstützung für eine schnelle, umfassende und konsistente Umsetzung der BEPS-Massnahmen zusicherten. Als nächstes werden diese Berichte im Rahmen des G20-Treffens vom 15.–16. November 2015 in Antalya, Türkei, den Staatsechefs zur Genehmigung präsentiert.

Ferner wurde erkannt, dass eine adäquate Umsetzung ebenso bedeutsam ist wie die Ausarbeitung von Massnahmen. Deshalb ist es vorrangig, dass die Umsetzung überwacht wird. In diesem Sinne haben sich die OECD- und G20-Länder bereit erklärt, ihre Zusammenarbeit im Rahmen des



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

BEPS-Projekt bis 2020 zu verlängern³. Dies, um einerseits die ausstehenden Arbeiten abzuschließen, aber auch um ein effizientes und zielgerichtetes Überwachen der vereinbarten Massnahmen zu gewährleisten. Ein Vorschlag, wie die Massnahmen umzusetzen sind und der Fortschritt durch die OECD überwacht werden soll, sollte bis Februar 2016 ausgearbeitet werden⁴.

Zu den Bereichen, die noch weiterer Arbeit bedürfen, gehören u. a.

- der Abschluss der Arbeiten an den Verrechnungspreisrichtlinien in Bezug auf die Anwendung der Profit-Split-Methode und bezüglich finanzieller Transaktionen
- die Erörterung der Regeln für die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten
- die Fertigstellung der Musterbestimmungen und des Kommentars zur Limitation-of-Benefits (LOB)-Klausel,

- die Abkommensberechtigung von Investmentfonds,
- die Ausarbeitung von Sonderregeln für den Versicherungs- und Bankensektor im Bereich der Zinsabzugsmöglichkeiten
- sowie die Entwicklung einer Strategie, um nicht-OECD- und G20-Länder in die BEPS-Arbeiten mit einzubeziehen⁵.

2 Die finalen Berichte

2.1 Überblick

Die finalen Berichte beinhalten mehr als 1000 Seiten Materialien, zum Teil mit neuen Änderungen oder Einigungen auf eine der Optionen aus den früheren Diskussionsentwürfen. Da die finalen Abschlussberichte das Resultat erarbeiteter Kompromisse darstellen, sind die Ergebnisse von unterschiedlicher Verbindlichkeit hinsicht-

Abbildung 1	1. Mindeststandards	2. Änderungen von bestehenden internationalen Standards	3. Empfehlung von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren
Sofortige Anwendung	Aktionspunkt 13 (CbCR) Aktionspunkt 5 (Schädliche Steuerpraktiken)	Aktionspunkt 8 – 10 (Verrechnungspreise) Aktionspunkt 13 (CbCR)	
Abkommensbasierte Massnahmen	Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismus)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen) Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) Aktionspunkt 7 (Betriebsstätten) Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismus) Aktionspunkt 15 (Multilaterales Instrument)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen)
Änderungen des nationalen Rechts	Aktionspunkt 5 (Schädliche Steuerpraktiken)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen) Aktionspunkt 3 (CFC-Regeln) Aktionspunkt 4 (Abzug von Zinsen) Aktionspunkt 12 (Offenlegung)
4. Analytische Berichte: Aktionspunkt 1 (Digitale Wirtschaft), Aktionspunkt 11 (Analyse von BEPS-Daten), Aktionspunkt 15 (Multilaterales Instrument)			

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 753 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS-Projekt vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 483 ff., HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 307 ff., 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.

³ Vgl. OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECDs, S. 11 abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, nachfolgend «OECD, Explanatory Statement».

⁴ OECD, Explanatory Statement, S. 10 – 11.

⁵ OECD, Explanatory Statement, S. 11.

lich ihrer Umsetzung durch die Staaten. So kann man die Massnahmen unter den verschiedenen Aktionspunkten in folgende Kategorien aufteilen (vgl. Abbildung 1):

1. *Verbindliche Mindeststandards:*

Die Staaten sind verpflichtet, die in den Abschlussberichten enthaltenen Mindeststandards in ihr nationales Recht oder in den Doppelbesteuerungsabkommen umzusetzen. Damit soll eine Mindestharmonisierung zwischen den Staaten sichergestellt werden. Den Staaten steht es jedoch weiterhin frei, unilateral strengere Regeln zu implementieren, sollte ihnen der Mindeststandard nicht weit genug gehen.

2. *Änderung von bestehenden internationalen Standards:*

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien und das OECD-Muster-Abkommen werden angepasst, um eine möglichst einheitliche Umsetzung der entsprechenden BEPS-Massnahmen zu erreichen.

3. *Empfehlung von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren für die Umsetzung im nationalen Recht:*

Diese Empfehlungen sollen den Staaten dazu dienen das innerstaatliche Recht anzupassen. Dabei steht es den Staaten frei, die Empfehlungen umzusetzen. Es wird jedoch erwartet, dass sich die Gesetzgebungen der Staaten in diesen Bereichen im Laufe der Zeit aneinander angleichen werden. Zu einem späteren Zeitpunkt können diese Massnahmen letztendlich doch zu einer Art Mindeststandard werden.

4. *Analytische Berichte:*

In den analytischen Berichten werden die Ergebnisse zu einzelnen spezifischen Themenbereichen im Zusammenhang mit BEPS zusammengefasst⁶.

Inwieweit die Empfehlungen in den finalen Berichten Wirkung entfalten, ist sehr unterschiedlich. Einige der Massnahmen wirken sich unmittelbar aus, wie z. B. die Änderung der Verrechnungspreisrichtlinien. Die Umsetzung anderer Empfehlungen dürfte mehr Zeit beanspruchen. Einige Massnahmen bedürfen einer Änderung von bilateralen Steuerabkommen, was unter anderem durch das multilaterale Instrument umgesetzt werden könnte, wobei andere wiederum eine Änderung des innerstaatlichen Rechts erfordern⁷.

Die Autoren haben sich entschieden, über die einzelnen finalen Berichte gestaffelt zu berichten und sich in dieser Ausgabe auf die Aktionspunkte zu konzentrieren, welche sich unmittelbar oder in der nahen Zukunft auswirken können. Diese sind insbesondere:

- der Bericht zu Aktionspunkt 5⁸ bezüglich schädlicher Steuerpraktiken, welcher die neuen Mindestanforderungen an Substanz und Transparenz beinhalten,
- der Bericht zu Aktionspunkten 8–10⁹ in Bezug auf die Änderungen der Verrechnungspreisrichtlinien,
- der Bericht zu Aktionspunkt 13¹⁰ in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation und das sogenannte Country-by-Country Reporting (nachfolgend «CbCR»).

Nachfolgender Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
3	Mindeststandards in Bezug auf wesentliche Geschäftstätigkeit und Transparenz	5
4	Änderungen der Verrechnungspreisrichtlinien	8 – 10
5	Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting	13

3 Aktionspunkt 5: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

Der am 5. Oktober 2015 veröffentlichte Bericht zu Aktionspunkt 5 beinhaltet Massnahmen gegen Steuerpraktiken, die als schädlich betrachtet werden. Der Fokus im Bericht liegt auf

- (i) Substanz in Form vom wesentlicher Geschäftstätigkeit, welche einem privilegierten Steuerregime zugrunde liegen soll und
- (ii) Schaffung von Transparenz im Zusammenhang mit Steuervorbescheiden mittels verbindlichem spontanem Informationsaustausch¹¹.

3.1 Substanz bei privilegierten Steuerregimen

3.1.1 Hintergrund

Die Arbeiten der OECD in Bezug auf die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken begannen bereits vor über 15 Jahren. Der Grundstein der heutigen Arbeiten unter Aktionspunkt 5 wurde im 1998 erschienenen Bericht «HARMFUL TAX

COMPETITION – An Emerging Global Issue» (nachfolgend «1998 Bericht»)¹² gelegt, welcher Kriterien definierte, um potenziell schädliche Steuerpraktiken identifizieren zu können. Auch war der 1998 Bericht der Anstoss für die Gründung des Forums über schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices; nachfolgend «FHTP»), welches die Aufgabe hatte, Steuerregime von Ländern mit einer privilegierten Besteuerung draufhin zu überprüfen, inwieweit sich diese als schädlich erweisen. Eine privilegierte Besteuerung sollte dann gegeben sein, wenn geografisch mobile Erträge einer gesonderten steuerlichen Behandlung unterstellt sind oder mit anderen Worten, wenn die steuerliche Behandlung im Vergleich zu den generellen innerstaatlichen Regelungen vorteilhafter sei. Eine privilegierte Besteuerung zur Förderung von Investitionen (z. B. in Fabriken, Gebäude, Ausrüstungen) fällt jedoch nicht darunter¹³. Allgemein wurden folgende Kriterien definiert¹⁴:

Vier Schlüsselfaktoren:

1. Unter dem Regime werden geografisch mobile Erträge zu einem sehr tiefen effektiven Steuersatz besteuert oder gar nicht besteuert (Grundvoraussetzung)
- 9 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, nachfolgend «OECD, Action 8–10: Final Report».
- 10 OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, nachfolgend «OECD, Action 13: Final Report».
- 11 Vgl. EY Global Tax Alert, OECD releases final report on countering harmful tax practices unter Action 5, vom 8. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert Action 5».
- 12 OECD (1998), HARMFUL TAX COMPETITION – An Emerging Global Issue, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, S. 23.
- 13 Vgl. OECD, Action 5: Final Report, S. 19, EY Global Tax Alert Action 5.
- 14 Vgl. OECD, Action 5: Final Report, S. 19 – 20, EY Global Tax Alert Action 5.

⁶ OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 OECD/G20 Base Final Report, Erosion and Profit Shifting Project, OECD, S. 5–6 abrufbar unter: www.dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en, nachfolgend «Action 5: Final Report» sowie EY Global Tax Alert, OECD releases final report on countering harmful tax practices unter Action 5, vom 8. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert Action 5».

⁷ Vgl. EY Global Tax Alert Action 5.

⁸ OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 OECD/G20 Base Final Report, Erosion and Profit Shifting Project, OECD, abrufbar unter: www.dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en, nachfolgend «OECD, Action 5: Final Report».

2. Das Regime besteuert ausländische und inländische Erträge unterschiedlich (sogenanntes «ring-fencing»)
3. Dem Regime fehlt es an Transparenz
4. Es besteht kein effektiver Informationsaustausch (keine Amtshilfebereitschaft) in Bezug auf diese Steuerregime.

Acht weitere Faktoren:

1. Künstliche Definition der Steuerbemessungsgrundlage
2. Nichtbeachtung der internationalen Verrechnungsgrundsätze
3. Befreiung ausländischer Einkünfte von der inländischen Besteuerung
4. Möglichkeit der Aushandlung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage
5. Schutz der Regelungen durch Amtsgeheimnisse/Berufsgeheimnisse
6. Zugang zu einem weiten Netz von Steuerabkommen
7. Das Regime wird als Steuerminimierungsmittel vermarktet
8. Das Regime fördert Strukturen, die rein steuerlich motiviert sind und die keine wesentliche Geschäftstätigkeit beinhalten¹⁵.

Die Arbeiten unter Aktionspunkt 5 bauen auf den Vorarbeiten des FHTP auf, gewichten jedoch die vorhandene Substanz und Transparenz stärker. So wurde das Fehlen von wesentlicher Geschäftstätigkeit (Punkt 8 der weiteren Faktoren aus dem 1998 Bericht) zu einem Schlüsselfaktor aufgewertet. Gemäss dem Bericht werden Steuerregime, die eine privilegierte Besteuerung vorsehen, insbesondere dann als schädlich beurteilt, wenn sie zu einer tieferen Besteuerung führen, und in dem Land, in welchem die privilegierte Besteuerung erfolgt, keine substanzielle Geschäftstätigkeit stattfindet¹⁶.

3.1.2 Ergebnisse bezüglich

IP-Regimen: Nexus-Ansatz

Der Bericht gibt den im Februar 2015¹⁷ erzielten Konsens für die Anwendung des Nexus-Ansatzes

wieder. Damit muss bei Regimen, die eine privilegierte Besteuerung von Erträgen aus Immaterialgüterrechten gewähren, vorausgesetzt werden, dass eine wesentliche Geschäftstätigkeit vorliegt.

Qualifizierende Immaterialgüter

Gemäss dem Bericht sollen die Immaterialgüter, welche von einer steuerlichen Sonderbehandlung profitieren können, auf drei Kategorien beschränkt sein:

- (i) Patente (weit ausgelegt),
- (ii) urheberrechtlich geschützte Software und
- (iii) eine erweiterte Definition von Immaterialgütern für Unternehmen, deren Brutto-Umsatz aus Immaterialgüterrechten EUR 7.5 Millionen nicht übersteigt und deren konzernweiter Umsatz nicht mehr als EUR 50 Millionen beträgt (es wird auf einen Fünfjahres-Mittelwert abgestellt). Diese Immaterialgüterrechte müssen a) neu, nützlich und nicht offensichtlich sein¹⁸, b) im Wesentlichen vergleichbar mit den ersten beiden Kategorien sein und c) in einem transparenten Zertifizierungsprozess registriert werden durch eine von der Steuerbehörde unabhängige Behörde. Die Kategorie iii) wird bis 2020 nochmals genauer überprüft werden¹⁹.

Die Definition der qualifizierenden Immaterialgüter führt dazu, dass viele der bestehenden IP-Regime angepasst werden müssen, um nicht als schädlich zu gelten²⁰.

Besteuerungsmechanismus unter Berücksichtigung der wesentlichen Geschäftstätigkeit:

Gemäss OECD stellen die F&E-Aufwendungen, die in einem Land anfallen, einen geeigneten Massstab für die Beurteilung der wesentlichen Geschäftstätigkeit von IP-Gesellschaften dar. Daher unterstellt der Nexus-Ansatz, anhand eines proportionalen Ansatzes, die Einkünfte aus Immaterialgütern nur im Verhältnis der beim gebietsansässigen Unternehmen anfallen-

den qualifizierenden F&E-Aufwendungen zu den Gesamtausgaben für die Entwicklung des Imma-

terialguts der privilegierten Besteuerung. Die relevante Formel wird wie folgt dargestellt²¹:

$$\frac{\text{Qualifizierende Ausgaben zur Entwicklung des IPs}}{\text{Gesamtausgaben zur Entwicklung des IPs}} \times \text{Gesamterträge aus dem IP} = \text{Privilegiert besteuerte Erträge}^{22}$$

wobei gilt dass:

$$\frac{\text{Qualifizierende Ausgaben zur Entwicklung des IPs}}{\text{Gesamtausgaben zur Entwicklung des IPs}} = \frac{a+b}{a+b+c+d}^{23}$$

a: F&E-Aufwendungen, welche beim Unternehmen selber angefallen sind

b: Beim Unternehmen angefallene Aufwendungen für die Auftragsforschung durch Dritte

c: Anschaffungskosten

d: Aufwendungen für die Auftragsforschung durch verbundene Unternehmen.

Qualifizierende Ausgaben zur Entwicklung von Immaterialgüterrechten

Als qualifizierende F&E-Aufwendungen gelten nur die Aufwendungen, die im direkten Zusammenhang mit der Entwicklung des Immaterialgüterrechts stehen, aus welchem die privilegiert besteuerten Einkünfte resultieren und welche beim privilegiert besteuerten Unternehmen selbst anfallen (in der Formel als a bezeichnet).

Die Aufwendungen für Auftragsforschung fallen grundsätzlich nur unter die qualifizierten F&E-Aufwendungen, wenn die Auftragsforschung durch Dritte (wobei irrelevant ist, ob die Forschung lokal oder im Ausland durchgeführt wird) und

nicht durch verbundene oder nahestehende Unternehmen durchgeführt wird (in der Formel als b bezeichnet)²⁴. Nicht-EU-Ländern wird jedoch zugestanden, von dieser Regelung abzuweichen und die Auftragsforschung von Nahestehenden im Ansässigkeitsstaat der privilegiert besteuerten Unternehmung als qualifizierende F&E-Aufwendung zu berücksichtigen²⁵.

Viele der gegenwärtigen IP-Regime ermöglichen eine privilegierte Besteuerung von IP-Erträgen, auch wenn die entsprechenden Immaterialgüter nicht selbst entwickelt, sondern erworben wurden. Unter dem Nexus-Ansatz qualifizieren die Akquisitionskosten von Immaterialgütern jedoch

¹⁵ Vgl. OECD, Action 5: Final Report, S. 19 – 20, EY Global Tax Alert Action 5.

¹⁶ Vgl. OECD, Action 5: Final Report, S. 23.

¹⁷ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/STOFFEL, Blickpunkt International, in: SteuerRevue 2/2015, S. 129.

¹⁸ Mit «nicht offensichtlich» ist gemeint, dass die Innovation, die sie gegenüber vorherigen Produkten oder veröffentlichten Entwürfen mit sich bringt, für eine Person, welche über gewöhnliche Fähigkeiten in der Industrie oder im Handel verfügt, nicht offensichtlich gewesen sein dürfte.

¹⁹ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 34.

²⁰ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 26 – 27.

²¹ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 25, EY Global Tax Alert Action 5.

²² Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 25, EY Global Tax Alert Action 5.

²³ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 25, EY Global Tax Alert Action 5.

²⁴ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 29, EY Global Tax Alert Action 5.

²⁵ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 42 unter Fussnote 16.

nicht als qualifizierende Aufwendungen. Lediglich die Kosten für die Weiterentwicklung erworbener Immaterialgüterrechte fallen unter die qualifizierten Aufwände²⁶.

Gesamtausgaben zur Entwicklung von Immaterialgüterrechten

Im Report werden die Gesamtausgaben als die Summe aller relevanten Aufwendungen definiert, welche unter die qualifizierenden Aufwendungen fallen, falls sie beim Steuerpflichtigen selber angefallen wären. Darunter fallen somit auch die Aufwendungen für Auftragsforschung durch verbundene Unternehmen und Anschaffungskosten des Immaterialgüterrechts fallen in die Gesamtausgaben²⁷.

Mögliche Erweiterung der «qualifizierenden F&E-Aufwendungen» im Rahmen des Nexus-Ansatzes

Ferner ist es den Ländern freigestellt, einen sogenannten modifizierten Nexus-Ansatz, gemäss dem im Februar 2015 erzielten Konsens, basierend auf dem Vorschlag von Deutschland und UK²⁸ anzuwenden und einen so genannten «Up-Lift» der qualifizierenden F&E-Aufwendungen (a und b in der Formel) bis zu 30% zu gewähren, sofern die Gesamtausgaben zur Entwicklung des IPs nicht qualifizierende Aufwände im entsprechenden Umfang beinhalten. Somit können Aufwendungen für Auftragsforschung durch verbundene Unternehmen und auch die Anschaffungskosten des Immaterialguts im Umfang von maximal 30% der qualifizierenden Aufwände ebenfalls berücksichtigt werden²⁹.

Ausnahmefälle

Ausserdem können die Länder vorsehen, in beschränkten Ausnahmefällen vom Berechnungsmodell abzuweichen. Der Steuerpflichtige hat in diesen Fällen nachzuweisen, dass mehr IP-Erträge privilegiert besteuert werden sollten, da das Berechnungsmodell nicht zu einer angemessenen

Berücksichtigung der durch die Unternehmung selbst ausgeübten F&E-Aktivitäten führt. Der Bericht beinhaltet strikte und detaillierte Regeln für solche Ausnahmen (u. a. Dokumentationsanfordernisse, zwingende jährliche Überprüfung, spontaner Informationsaustausch mit den anderen betroffenen Ländern und Information an das FHTP)³⁰.

Dokumentation der Aufwände und Erträge

Damit Unternehmen unter den zulässigen IP-Regimen besteuert werden können, müssen diese den direkten Zusammenhang der F&E-Aufwände mit einem bestimmten Immaterialgüterrecht und den entsprechenden Erträgen dokumentieren können. In den Fällen, wo dies zu Schwierigkeiten führen könnte, können die Länder auch einen produktspezifischen Ansatz zulassen. D. h. die Aufwände müssen nicht einem bestimmten Immaterialgüterrecht zugeordnet werden können, sondern einem bestimmten Produkt, welches wiederum auf verschiedenen IPs beruhen kann. Weiter sind auch Fälle denkbar, bei denen die Zuordnung der F&E-Aufwände zu Produktfamilien angemessen erscheint (z. B. bei Medikamenten, die in unterschiedlichen Dosierungen verkauft werden).

Übergangsbestimmungen für bestehende IP-Regime

Viele bestehende IP-Regime, einschliesslich der 16, welche vom FHTP bereits geprüft wurden (inklusive des Lizenz-Box-Regimes im Kanton Nidwalden), erfüllen die Kriterien des Nexus-Ansatzes nicht und müssen daher angepasst werden. Als Übergangsregelung wurde im Bericht festgehalten, dass für Gesellschaften und für Immaterialgüterrechte, die neu unter einem dieser Regime besteuert werden sollen, die bestehenden IP-Regime nur noch bis zum 30. Juni 2016 offen sein sollen. Sollten vor diesem Zeitpunkt bereits neue Regime unter Berücksichtigung des Nexus-Ansatzes implementiert werden, sind die

alten Regime für neue Gesellschaften und neue IPs nur bis zu diesem Zeitpunkt offen³¹. Bezüglich der bestehenden Regime haben die Länder die Möglichkeit, eine Übergangsfrist bis maximal zum 30. Juni 2021 zu gewähren, allerdings muss der legislative Prozess für die Implementierung von angepassten Regimen bereits 2015 beginnen³².

Ausserdem sollen IPs, die nach dem 1. Januar 2016 direkt oder indirekt von Nahestehenden erworben werden, nicht mehr unter den alten Regimen besteuert werden können. Davon ausgenommen sind jene IPs, die bereits vor dieser Transaktion unter dem IP-Regime besteuert wurden oder im Rahmen einer Umstrukturierung auf ein Regime übertragen werden, welches dem Nexus-Ansatz angepasst wird³³.

Zudem wurden erhöhte Transparenzvorschriften für Gesellschaften und IPs, die zwischen dem 6. Februar 2015 und 30. Juni 2016 neu unter den bisherigen IP-Regime besteuert werden (und daher von den Übergangsbestimmungen profitieren können) festgesetzt. Diese sollen dem spontanen Informationsaustausch unterliegen, selbst wenn kein Ruling eingeholt wurde³⁴.

3.1.3 Wesentliche Geschäftstätigkeit bei anderen nicht immaterialgüterbasierten privilegierten Steuerregimen

Auch bei den anderen Regimen, die eine privilegierte Besteuerung vorsehen, ist die wesentli-

che Geschäftstätigkeit von zentraler Bedeutung. Gemäss dem Bericht muss auch bei anderen Steuerprivilegien nachgewiesen werden, dass die entscheidenden Aktivitäten, die zur Erzielung der unter die Sondersteuerregelung fallenden Einkünfte notwendig sind³⁵, durch das gebietsansässige Unternehmen selbst ausgeübt werden. Der Bericht gibt verschiedene Beispiele für Aktivitäten, die für einzelne Regime als wesentliche Geschäftstätigkeiten angesehen werden könnten. Einige davon sind im Folgenden zusammengefasst:

Headquarter Regime: Treffen von Management-Entscheidungen, Tragen von Aufwänden im Namen von Gruppengesellschaften, Koordination von Gruppenaktivitäten³⁶.

Vertriebs- und «Service Center»-Regime: Transport und Lagerung von Gütern, Lagerverwaltung, Bestellaufnahme, Erbringung von Beratungs- oder administrativen Dienstleistungen³⁷.

Finanzierungs-Regime: Zustimmung zu Finanzierungsbedingungen, Festlegung der Bedingungen und Dauer von Finanzierungen, Überwachen und Anpassen von Verträgen, Risikomanagement³⁸.

Holding-Regime: Erfüllung aller relevanten gesellschaftsrechtlichen Meldeerfordernisse und ausreichende Substanz (Personal mit adäquaten Geschäftsräumlichkeiten), um Beteiligungen zu halten und zu verwalten. Diese Erfordernisse sollen ausschliessen, dass sogenannte

²⁶ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 30, EY Global Tax Alert Action 5.

²⁷ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 28, EY Global Tax Alert Action 5.

²⁸ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/STOFFEL, Blickpunkt International, in: SteuerRevue 2/2015, S. 129.

²⁹ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 27, EY Global Tax Alert Action 5.

³⁰ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 35 – 36.

³¹ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 34, EY Global Tax Alert Action 5.

³² Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 34, EY Global Tax Alert Action 5.

³³ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 35.

³⁴ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 35, EY Global Tax Alert Action 5.

³⁵ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 37, EY Global Tax Alert Action 5.

³⁶ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 37–38.

³⁷ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 38.

³⁸ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 38.

Briefkastenfirmen von diesen Sondersteuerregelungen profitieren können³⁹.

3.2 Transparenz: Verbindlicher spontaner Informationsaustausch über Steuervorbescheide

Der zweite Schwerpunkt unter Aktionspunkt 5 liegt darin, die Transparenz hinsichtlich privilegierter Steuerregime zu erhöhen. Das FHTP ist diesbezüglich in drei Schritten vorgegangen:

1. Der erste Schritt bestand darin, einen Rahmen für den verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide zu schaffen. Der im Bericht enthaltene Rahmen ist signifikant breiter, als in den vorherigen Berichten vorgesehen wurde.
2. Im zweiten Schritt wurde analysiert, wie die Transparenz weiter verbessert werden kann. Daher wurde untersucht, wie in den einzelnen Ländern Steuervorbescheide gewährt werden. Daraus ergab sich das Bedürfnis, den Informationsaustausch auch auf Steuervorbescheide auszuweiten, welche nicht in direktem Zusammenhang mit privilegierten Steuerregimen stehen.
3. In einem dritten Schritt wurde analysiert, wie der Prozess für Steuervorbescheide gestaltet werden sollte⁴⁰.

3.2.1 Welche Steuervorbescheide sind betroffen?

Gemäss dem Bericht erstreckt sich der Anwendungsbereich des verbindlichen spontanen Informationsaustausches über die folgenden Kategorien von Steuervorbescheiden:

1. *Steuervorbescheide bezüglich privilegiert besteuertem Regime:*
Diese Kategorie deckt Steuervorbescheide bezüglich privilegierter Steuerregime ab, welche in den Kompetenzbereich des FHTP fallen (vgl. Abschnitt 3.1.1). Folglich ist diese Kategorie limitiert auf Regime, welche für geografisch mobile Erträge eine privilegierte Besteuerung vorsehen.

2. *Unilaterale Vorvereinbarungen über Verrechnungspreise, sogenannte Advanced Pricing Agreements (APAs) und andere grenzüberschreitende unilaterale Steuervorbescheide bezüglich Verrechnungspreise.*

3. *Grenzüberschreitende Steuervorbescheide, welche in Abweichung vom eigentlichen Geschäftsergebnis eine unilaterale Reduktion des steuerbaren Gewinnes gewähren:*

Unter diese Kategorie fallen beispielsweise sogenannte «excess profit rulings», informelle Kapitaleinlagerulings oder auch Steuervorbescheide, welche einen fiktiven Zinsabzug z. B. auf zinslosen Darlehen zulassen. Gemäss dem Bericht besteht zudem die Auffassung, dass für diese Kategorie kein formeller Steuervorbescheid benötigt wird. Sollten Länder eine solche unilaterale Reduktion des steuerbaren Gewinnes anbieten, müssen diese Informationen mit den relevanten Steuerbehörden ausgetauscht werden.

4. *Steuervorbescheide betreffend Betriebsstätten:*
Diese Kategorie beinhaltet Steuervorbescheide im Zusammenhang mit der Begründung oder Nicht-Begründung einer Betriebsstätte, unabhängig davon, ob es sich um eine lokale oder ausländische Betriebsstätte handelt. Auch fallen Steuervorbescheide, welche die Gewinnallokation auf eine Betriebsstätte zum Gegenstand haben, unter diese Kategorie.

5. *Steuervorbescheide bezüglich Durchlaufstrukturen:*

Diese Kategorie beinhaltet Steuervorbescheide im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Weiterleitungen von Mitteln oder Erträgen zwischen verbundenen Gesellschaften, sei es direkt oder auch indirekt über eine zweite lokale Gesellschaft.

6. *Steuervorbescheide, welche ohne spontanen Informationsaustausch BEPS-Risiken mit sich bringen:*

Diese letzte Kategorie soll ausreichend Flexibilität für das FHTP gewähren, damit in Zu-

kunft auch andere Kategorien von Steuervorbescheiden, welche BEPS-Risiken mit sich tragen, dem spontanen Informationsaustausch unterliegen können⁴¹.

3.2.2 Welche Informationen müssen ausgetauscht werden?

Um den administrativen Aufwand des spontanen Informationsaustauschs so gering wie möglich zu halten, ist ein zweistufiger Prozess vorgesehen. Im ersten Schritt muss nicht der Steuervorbescheid an sich ausgetauscht werden, sondern lediglich eine Zusammenfassung der Schlüsselinformationen. Der Bericht enthält im Annex C eine Mustervorlage für die Informationen, welche aus einem Steuervorbescheid ausgetauscht werden sollen. Diese beinhalten u. a. die Steuernummer, Information zur Kategorie des Steuervorbescheids (vgl. 3.2.1), eine Kurzzusammenfassung und den Grund des Informationsaustausches. Erst in einem zweiten Schritt kann die Steuerverwaltung, welche die Zusammenfassung des Steuervorbescheids erhält, entscheiden, ob sie den ganzen Steuervorbescheid anfordern will⁴².

3.2.3 Mit welchen Ländern müssen die Informationen ausgetauscht werden?

Die Informationen sollen mit allen «betroffenen» Ländern ausgetauscht werden. In jedem Fall gehören das Ansässigkeitsland der Konzernmuttergesellschaft und der direkten Muttergesellschaft der betroffenen Gesellschaft dazu. Da-

rüber hinaus müssen in den meisten Fällen auch mit denjenigen Ländern, in denen nahe-stehende Unternehmen ansässig sind, die in eine Transaktion involviert sind, welche Gegenstand des Steuervorbescheids ist, Informationen ausgetauscht werden⁴³.

3.2.4 Zeitplan

Gemäss dem Bericht müssen die Informationen zu den Steuervorbescheiden, welche ab dem 1. April 2016 vereinbart werden, spätestens drei Monate, nachdem die zuständige Behörde des Landes von dem unterzeichneten Steuervorbescheid Kenntnis erhalten hat, ausgetauscht werden⁴⁴.

Ältere Steuervorbescheide, welche seit dem 1. Januar 2010 gewährt oder angepasst wurden und am 1. Januar 2014 noch Gültigkeit haben, unterliegen ebenfalls dem verbindlichen spontanen Informationsaustausch. Die notwendigen Vorkehrungen und Mechanismen für diesen Austausch müssen die Länder bis Ende 2016 getroffen und umgesetzt haben⁴⁵.

Das FHTP wird jährlich ab 2017 überprüfen, inwieweit die Bestimmungen zum verbindlichen spontanen Informationsaustausch unter Aktionspunkt 5 eingehalten werden⁴⁶.

4 Aktionspunkt 8–10: Änderungen der Verrechnungspreisrichtlinien

Der am 5. Oktober 2015 erschienene OECD-Action 8–10: Final Report konsolidiert die unter den Aktionspunkten 8–10 veröffentlichten Ent-

³⁹ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 39–40, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴⁰ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 45–46, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴¹ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 46–51, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴² Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 54, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴³ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 53, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴⁴ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 54, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴⁵ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 53 und S. 55, EY Global Tax Alert Action 5.

⁴⁶ Vgl. OECD, Action 5: 2015 Final Report, S. 68, EY Global Tax Alert Action 5.

würfe. Dieser Bericht beinhaltet umfassende Änderungen der Verrechnungspreisrichtlinien in den folgenden Bereichen: Anwendung des Fremdvergleichs (komplette Ersetzung des derzeitigen Kapitels I, Abschnitt D), Rohstofftransaktionen (Ergänzung des derzeitigen Kapitels II), Immaterialgüter (komplette Ersetzung des derzeitigen Kapitels VI), Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung (komplette Ersetzung des derzeitigen Kapitels VII) und Kostenumlagevereinbarungen (komplette Ersetzung des derzeitigen Kapitels VIII).

Die jeweiligen Diskussionsentwürfe in allen genannten Bereichen wurden jeweils in früheren Ausgaben der SteuerRevue ausführlich vorgestellt⁴⁷, daher soll an dieser Stelle nur ein kurzer Überblick über die finalen Weisungen pro Bereich gegeben werden:

Anwendung des Fremdvergleichs

• *Identifizierung von Geschäfts- oder Finanztransaktionen:*

Im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse sind vor allem zwei Aspekte zu beachten: (i) die Identifizierung der Beziehung zwischen verbundenen Unternehmen und der entsprechenden Bedingungen, um verschiedene Transaktionen (vertraglich) voneinander abgrenzen zu können sowie (ii) der Vergleich der identifizierten Bedingungen (wie z. B. Geschäftsstrategien, involvierte Länder, spezifische Produkteigenschaften etc.) mit vergleichbaren Bedingungen zwischen unabhängigen Unternehmen.

• *Analyse von Risiken:*

Der finale Bericht betont die Bedeutung der Analyse von Risiken im Rahmen der Funktionsanalyse und schlägt hierzu die folgenden sechs Schritte vor:

- Identifikation der wirtschaftlich bedeutenden Risiken in den Geschäfts- und Finanzbeziehungen zwischen den Parteien.
- Analyse der vertraglichen Vereinbarungen zu den identifizierten Risiken.

- Im Rahmen einer Funktionsanalyse soll ermittelt werden, wie die Risiken verwaltet werden, vor allem welches Unternehmen die Risiken kontrolliert und Risikomanagementfunktionen durchführt.
- Im nächsten Schritt soll analysiert werden, ob die vertragliche Risikoallokation mit der tatsächlichen übereinstimmt und ob die jeweilige Partei auch über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zur Risikoübernahme verfügt.
- Falls festgestellt wird, dass eine Partei entweder die Risiken nicht kontrolliert oder nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hat, dann sollten dieser keine Risiken zugeordnet werden, sondern derjenigen Partei, welche die Kontrolle bzw. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besitzt. Sollten dies mehrere Parteien sein, so sollte das Risiko der Partei zugeordnet werden, die die «meiste» Kontrolle ausübt, und die anderen Parteien sollten für ihre Kontrollfunktion nach dem Fremdvergleich kompensiert werden.
- Nachdem mit den ersten fünf Schritten die Risiken für die jeweilige Transaktion identifiziert und den richtigen Parteien zugeordnet wurden, soll im finalen sechsten Schritt ermittelt werden, was die fremdübliche Entschädigung für die Risikoübernahme unter Berücksichtigung möglicher finanzieller und anderer Konsequenzen hieraus ist.

• *Kapitalstarke Gesellschaften:*

Folgend der obigen Vorgehensweise zur Analyse von Risiken gilt für eine kapitalstarke Gesellschaft, die für andere Gruppenmitglieder der Finanzierung bereitstellt, aber die finanziellen Risiken nicht kontrollieren kann, dass diese nicht mehr als eine risikofreie Verzinsung ihres Kapitals erhalten sollte.

• *Nichtanerkennung von Transaktionen:*

Nur unter besonderen Umständen, z. B. wenn eine Transaktion irrational ist, kann diese von Steuerverwaltungen nicht anerkannt werden.

Rohstofftransaktionen

- *Wahl der Verrechnungsmethode für Rohstofftransaktionen:*
Grundsätzlich soll für Rohstofftransaktionen die Preisvergleichsmethode angewendet werden. Diese kann entweder durch eine vergleichbare Transaktion oder durch einen börsenquotierten Preis angewendet werden.
- *Preisfestsetzungstag:*
Wenn ein börsenquotierter Preis zur Verrechnungspreisbestimmung herangezogen wird, sollte auch festgelegt werden, welcher Tag als Referenz genutzt wird. Der finale Bericht definiert den Preisfestsetzungstag als den Tag, der von den Parteien (vertraglich) festgelegt wird. Falls im Rahmen einer Prüfung Beweise für einen abweichenden Preisfestsetzungstag ermittelt werden sollten, dann sollte dieser durch die Steuerverwaltungen gewählt werden.
- *Dokumentationsempfehlungen:*
Steuerpflichtige sollten im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation Nachweise bereithalten, die die Preisfestsetzung für Rohstofftransaktionen belegen (z. B. Preisformeln, Vereinbarungen mit Drittparteien etc.).

Immateriälgüter

- *Definition von Immateriälgütern:*
Die Definition von Immateriälgütern folgt der Definition, die bereits im Bericht zum Aktionspunkt 8 im September 2014 vorgestellt wurde. Demnach ist ein Immateriälgut, «etwas, das kein physisches oder Finanzgut ist und das besitzt oder kontrolliert werden kann, um es kommerziell zu benutzen, und für dessen Nutzung unabhängige

Parteien unter vergleichbaren Umständen eine Kompensation vereinbart hätten». Weiter wurde auch die Definition von immateriellen Marketingwerten übernommen. Dabei handelt es sich um «ein immaterielles Wirtschaftsgut, das im Zusammenhang mit Marketingaktivitäten steht, die kommerzielle Ausbeutung eines Produkts oder einer Dienstleistung fördert und/oder einen wichtigen Wettbewerb für das entsprechende Produkt hat».

- *Recht zur Ausbeutung von Immateriälgütern:*
Auch in diesem Punkt folgt die OECD den vorherigen Veröffentlichungen, wonach alleine das rechtliche Eigentum noch nicht dazu berechtigt, einen Ertrag durch die Ausbeutung des Immateriälgutes zu erhalten. Stattdessen ist dafür massgeblich, welche Unternehmen die werttreibenden Funktionen zur Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Verteidigung sowie der Ausbeutung des Immateriälgutes durchführen. Im Einklang mit der oben beschriebenen Analyse von Risiken berechtigt die Finanzierung von Immateriälgütern, ohne Kontrolle bzw. finanzielle Kapazität diese Risiken zu tragen, nur zu einer risikolosen Verzinsung des eingesetzten Kapitals.
- *Schwer zu bewertende Immateriälgüter («hard to value intangibles – HTVI»):*
Da die Risikobeurteilung für Steuerverwaltungen bei HTVI schwierig ist, erlaubt die OECD hierzu eine ex-post-Beurteilung vorzunehmen. Dabei wird ein angemessener Preis für die Transaktion erst dann bestimmt, nachdem die finanziellen Auswirkungen realisiert wurden und eine entspre-

⁴⁷ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 139 ff., HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 317 f.,

HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 488 ff., HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 762 ff.

chende Korrektur der vorab festgelegten Preise durchgeführt werden kann.

Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung

- *Definition von Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung:*

Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung sind solche, «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.

- *Wahlweiser vereinfachter Verrechnungsmechanismus:*

Für die o. g. Dienstleistungen kann ein vereinfachter Ansatz benutzt werden, um ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zu erzielen. Demnach müssen in einem ersten Schritt die Kosten ermittelt werden, die für die Dienstleistungen entstanden sind. Diese werden dann mit generellen Schlüsseln (wie z. B. Umsatz) auf die Dienstleistungsempfänger aufgeteilt. Es muss dabei lediglich gezeigt werden, dass die Dienstleistung tatsächlich erbracht wurde, aber es ist nicht notwendig – wie bei Dienstleistungen im Allgemeinen – zu zeigen, dass das empfangende Unternehmen damit tatsächlich einen Vorteil erzielt hat. Als letzter Schritt wird auf die zugeteilten Kosten ein Gewinnaufschlag von 5% angewendet.

Kostenumlagevereinbarungen

- *Definition von Kostenumlagevereinbarungen («KUV»):*

Eine KUV ist «eine vertragliche Vereinbarung zwischen Unternehmen, die Risiken

aus einer gemeinsamen Entwicklung oder einem Kauf von (im)materiellen Wirtschaftsgütern bzw. Dienstleistungen zu tragen und/oder zu diesen beizutragen» in der Erwartung, gemeinsame Vorteile zu erzielen.

- *Voraussetzung zur Teilnahme an einer KUV:*

Neben der Erwartung eines gemeinsamen Vorteils wurde als Voraussetzung – im Einklang mit der o. g. Analyse von Risiken – hinzugefügt, dass jeder Teilnehmer über die funktionelle und finanzielle Kapazität verfügen muss, um die Risiken zu kontrollieren.

- *Bewertung der Beiträge zu einer KUV:*

Die Beiträge der Teilnehmer müssen im Einklang mit den jeweils erwarteten Vorteilen stehen. Sollte dies nicht der Fall sein, kann dies durch Zahlungen zwischen den Teilnehmern ausgeglichen werden. Der Wert der Beiträge wird dadurch gemessen, was unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Umständen dafür bezahlt hätten. Kosten sind daher in der Regel nicht der richtige Massstab, ausser wenn der Wert einer Dienstleistung nahe an deren Kosten ist, können diese aus praktischen Gründen benutzt werden.

Es wird erwartet, dass die OECD eine neue finale Version der Verrechnungspreisrichtlinien mit diesen Änderungen nicht vor 2017 veröffentlicht. Trotzdem werden die in den Diskussionsentwürfen und im OECD Action 8–10: Final Report aufgezeigten Vorschläge zur Anwendung des Fremdvergleichs bereits heute von Steuerverwaltungen im Rahmen von Prüfungen herangezogen.

Es ist zu erwarten, dass die einzelnen oben genannten Themenbereiche auch nach und nach in lokale Gesetze und weiter in die Praxis überführt werden. So hat etwa für Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung bereits eine Vielzahl von Ländern angekündigt, den wahlweise vereinfachten Mechanismus bis 2018 umzusetzen.

5 Aktionspunkt 13: Verrechnungspreis- dokumentation und Country- by-Country Reporting

Wie von der OECD angekündigt, fasst der OECD Action 13 Final Report alle bisher unter dem Aktionspunkt 13 veröffentlichten Berichte zusammen⁴⁸. Mit der Veröffentlichung der überarbeiteten Verrechnungspreisrichtlinien (s. o.) soll dieser das derzeitige Kapitel V komplett ersetzen. Zusammenfassend sei hier erwähnt, dass eine Verrechnungspreisdokumentation nach dem neuen OECD-Standard aus drei Teilen besteht: einem *Masterfile*, das die Gruppe und deren Geschäftsbereiche an sich vorstellt, einem *Local File*, das die jeweilige lokale Gesellschaft sowie deren Transaktionen (auch quantitativ) beschreibt, sowie das CbCR, das auf Ebene der obersten Gruppengesellschaft auszufüllen ist und für jedes Land, in dem die Gruppe tätig ist, bestimmte Informationen (wie z. B. Mitarbeiterzahl) und Finanzkennzahlen umfasst. Derzeit werden in einer Vielzahl von Ländern gesetzliche Grundlagen geschaffen, damit das

CbCR für Gruppen, die einen konsolidierten Umsatz von mindestens 750 Mio. EUR erzielen, verpflichtend für Geschäftsjahre ab oder nach dem 1. Januar 2016 eingeführt werden kann.

Dabei haben sich die Länder grundsätzlich geeinigt, dass die einzelnen Gruppengesellschaften das *Masterfile* und das jeweilige *Local File* an die jeweiligen lokalen Steuerverwaltungen übermitteln. Das CbCR dagegen soll nur in dem Land an die Steuerverwaltung übermittelt werden, in dem die oberste Gruppengesellschaft steuerlich domiziliert ist. Die CbCR-Daten werden im Rahmen des automatischen Informationsaustausches direkt zwischen den Steuerverwaltungen übermittelt.

Auch die Schweiz hat öffentlich bekundet, diese Massnahmen vollumfänglich durchzusetzen, und arbeitet derzeit an der Schaffung einer rechtlichen Grundlage. Es wird erwartet, dass diese erst mit dem Jahr 2018 implementiert wird. Dennoch muss sichergestellt werden, dass zu Beginn des Jahres 2017 die CbCR-Daten von Schweizer multinationalen Unternehmen für das Jahr 2016 vorliegen, da sonst die Massnahmen der OECD nicht vollständig umgesetzt sind.

⁴⁸ Für nähere Informationen zu diesen Berichten, vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 12/2014, S. 857 f., HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-

Revue 4/2015, S. 318 f., HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 766.

Cosmos Business

Ihre Fachbuchhandlung im Internet

Steuern

Recht

Wirtschaft

Finanzen



Cosmos Verlag AG
Cosmos Business
Kräyigenweg 2
3074 Muri-Bern

Tel. 031 950 64 64
Fax 031 950 64 60
info@cosmosverlag.ch

www.cosmosbusiness.ch