

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Abriss und mögliche Auswirkungen auf die schweizerische Steuerrechtspraxis

Dr. Raoul Stocker



*Dr. iur. HSG et lic. rer. pol.
Raoul Stocker, dipl. Steuer-
experte, ist Leiter der Steuer-
abteilung der Bär & Karrer
AG und Lehrbeauftragter für
Steuerrecht und Transfer
Pricing an der Universität
St.Gallen*

Inhalt

1	Worum geht es?	302	4.1	Einleitende Bemerkungen	308
2	Steuerliche Gründe, die zu BEPS führen	303	4.2	Freistellungsmethode als Ursache allen Übels für BEPS?	308
2.1	Steuerhoheit	303	4.3	Erhöhte Transparenz in Bezug auf die lokal bezahlten Steuern	309
2.2	Verrechnungspreise	304	4.4	Abschaffung von schädlichen Steuerregimes	309
2.3	Leverage	304	4.5	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze	311
2.4	Steuerumgehung	304	5	Schlussfolgerungen	312
3	Massnahmenkatalog zur Vermeidung von BEPS	305		Literatur	313
4	Mögliche Auswirkungen auf das Unternehmens- steuerrecht der Schweiz	308		Rechtsquellen	313
				Berichte und Dokumente	313

1 Worum geht es?

Im Februar 2013 veröffentlichte die OECD den Bericht «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» («BEPS-Report»), welcher im Wesentlichen das Problem der Gewinnverlagerung multinational tätiger Unternehmen («MNE») anspricht. Der Bericht wurde von der OECD im Auftrag der G20-Staaten erstellt und dient als Grundlage zur Erarbeitung von Massnahmen, die legale, aber als aggressiv qualifizierte Steuergestaltungen von MNE eindämmen sollen. Der Bericht geht davon aus, dass viele Industriestaaten durch aggressive Steuergestaltungen von MNE in erheblichem Ausmass Steuersubstrat verlie-

ren, weil Letztere bspw. die Gewinne in Niedrigsteuerländer und Verluste in Hochsteuerländer verschieben. Die Existenz von Gewinnverlagerungen wird von der OECD v. a. mittels folgender Daten empirisch «belegt»:

- Vergleich der effektiven Konzernsteuerquote mit dem lokal anwendbaren statutarischen Steuersatz der Konzernobergesellschaft: Verschiedene Studien zeigen auf, dass insbesondere US-MNE Konzernsteuerquoten aufweisen, die mitunter bis zu 10 % unter dem statutarischen Steuersatz der USA liegen; US-MNE haben zudem eine tiefere Konzernsteuerquote als vergleichbare MNE in Europa, und dies, obwohl

der statutarische Steuersatz in Europa tiefer ist als in den USA.¹

- Direktinvestitionen aus dem Ausland: Studien der OECD und des Internationalen Währungsfonds («IMF») aus dem Jahre 2010 zeigen auf, dass Barbados, Bermuda und die britischen Jungferninseln (BVI) höhere Direktinvestitionen im Ausland getätigt haben als bspw. Deutschland oder Japan. Die BVI sollen im Jahre 2010 nach Hongkong gar der zweitgrösste Investor in China gewesen sein.²

Bereits im Juni 2013 publizierte die OECD einen Massnahmenkatalog³ («BEPS-Action Plan») zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen, welcher von den G20-Staaten am 20. Juli 2013, anlässlich des Gipfels in Moskau, gebilligt wurde. Weitere Arbeiten der OECD im Zusammenhang mit BEPS wurden von den G20-Staaten in Auftrag gegeben, und es wird erwartet, dass innerhalb der nächsten zwei Jahre, d. h. bis Ende 2015, entsprechende Massnahmen umgesetzt werden.

2 Steuerliche Gründe, die zu BEPS führen

Das Wichtigste vorweg: Der BEPS-Report handelt nicht von illegaler Steuerplanung oder Gewinnverschiebung, sondern ausschliesslich von legaler Steuerplanung. Im Visier des BEPS-Reports sind auch nicht Unternehmen, die einzig in einer Jurisdiktion bzw. auf einem Binnenmarkt tätig sind, sondern MNE⁴-Unternehmen also, die aufgrund ihres international ausgerichteten Geschäfts in der Lage sind, durch Ausnutzung von Lücken in lokalen Steuergesetzen bzw. durch Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und anderen völkerrechtlichen Erlassen (bspw. EU-Richtlinien; in der Regel in Kombination mit unilateralem Steuerrecht) im besten Falle eine Nicht-Besteuerung ihrer Gewinne zu erreichen und damit gegenüber ihren rein lokal tätigen Konkurrenten einen Wettbewerbsvorteil durch tiefere Steuerbelastungen zu erzielen.⁵ Der BEPS-Report bezweckt dabei nicht nur

eine Vermeidung der internationalen Nicht- bzw. Minderbesteuerung,⁶ sondern auch der internationalen Doppelbesteuerung. Es geht auch nicht darum, den Steuerwettbewerb über tiefe Unternehmenssteuersätze einzudämmen, sondern lediglich, aber immerhin, darum, den schädlichen Steuerwettbewerb einzudämmen, der mittels einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von mobilen Faktoren (je nachdem, ob diese im In- oder Ausland erzielt wurden) geführt wird. Das über allem stehende Motto lautet: MNE sollen einen fairen Anteil an der Steuerlast tragen.⁷

Zu den steuerlich massgebenden Ursachen, die nach Ansicht der OECD zu BEPS führen, zählen Steuerhoheit, Verrechnungspreise, Leverage und Steuerumgehung.⁸

2.1 Steuerhoheit

Das Recht zur Besteuerung von Gewinnen ist mit der steuerrechtlichen Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person verknüpft, sei dieses Recht unbeschränkt (Ort des Sitzes, der Verwaltung oder der effektiven Geschäftsführung) oder beschränkt (Betriebsstätten, Belegenheit von Grundstücken, Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Dienstleistungsgebühren). Eine Besteuerung greift, je nach angewandtem Konzept, bei unbeschränkter Steuerpflicht auf den weltweit erzielten Gewinn und bei beschränkter Steuerpflicht gemäss Territorialitätsprinzip auf die Quelle des erzielten Gewinns. Dieses Nebeneinander von unterschiedlichen Prinzipien, die je nach Steuerhoheit unterschiedlich angewandt werden, kann dazu führen, dass MNE durch Steuerplanung eine Nicht-Besteuerung von Gewinnen erzielen. Folgende Beispiele werden zwecks Illustration angeführt:

- Tief besteuerte Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften: Eine tiefe Besteuerung des Betriebsstättengewinns ist die Folge davon, dass das Stammhausland die Befreiungsmethode verwendet und (i) im Betriebsstättenland die Gewinne mit einem tiefen Steuersatz oder gar nicht besteuert werden oder (ii) das Betriebsstättenland aufgrund der lokalen Präsenz, im Gegensatz zum Stammhausland, von keiner Betriebsstätte ausgeht oder (iii) das Betriebsstätten-

1 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 18 ff., 61 ff.

2 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 17 f.

3 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

4 Aufgrund der zahlreichen Hinweise auf das US-Recht und auf US-MNE könnte der Leser des BEPS-Reports der Vermutung unterliegen, es handle sich ausschliesslich um ein US-Problem. Selbstverständlich ist die Sicht des BEPS-Reports global. Eine Untersuchung deutscher MNE hat gezeigt, dass diese in der Tendenz keine aggressive Steuerplanung betreiben; vgl. LANGKAU/RUBART, Base Erosion and Profit Shifting, 660 ff.

5 Dass MNE ihre steuerliche Belastung durch aggressive Steuerplanung erheblich reduzieren, wirkt sich nach Auffassung der OECD nicht nur negativ auf die lokalen Mitwettbewerber, sondern auch auf die übrigen Steuerpflichtigen und den Staat aus, werden diese doch indirekt durch geringere Steuerein-

nahmen geschädigt (OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 8).

6 Die derzeitige Diskussion zur Einführung neuer Besteuerungsregimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III erkennt, dass die OECD nicht nur eine internationale Nicht-, sondern auch eine Minderbesteuerung bekämpfen will. Jegliche Art von Minderbesteuerung durch schädlichen oder nicht-schädlichen Steuerwettbewerb kann potentiell für Gewinnverschiebungen und damit für aggressive Steuerplanung genutzt werden.

7 Freilich fehlt eine Umschreibung, was als «fair» betrachtet wird.

8 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 33 ff.

land grosszügige fiktive Zinsabzüge für das Dotationskapital zulässt.

- Sog. hybride Gesellschaften: Darunter wird der Einsatz von Gesellschaften verstanden, die nach dem Steuerrecht des einen Staates als steuerpflichtige Person, nach dem Recht des anderen jedoch als transparente Person erfasst werden, mit dem Ziel, Aufwand steuerlich geltend zu machen, der nirgends als Ertrag besteuert wird.
- Hybride Finanzinstrumente und andere Finanztransaktionen: Es handelt sich dabei um den Einsatz von Finanzinstrumenten, welche die unterschiedliche Besteuerung von Eigen- und Fremdkapital ausnutzen, um in einem Land einen steuerlichen Abzug als Zinsaufwand zu bewirken, der im anderen Land als Dividende zufließt und, je nach geltendem Modell des Beteiligungsabzugs, nicht oder lediglich reduziert besteuert wird. Unter die gleiche Kategorie fallen Captives und Derivate, sofern sie zu den gleichen steuerlichen Ergebnissen wie traditionelle hybride Finanzinstrumente führen.
- Durchlaufgesellschaften: Dabei geht es um Gesellschaften, die ohne jegliche wirtschaftliche Substanz in einem Land gegründet werden, um von Doppelbesteuerungsabkommen zu profitieren, die für Zinsen und Lizenzen eine ausschliessliche Besteuerung des Empfängers vorsehen.
- Derivatinstrumente: Gemeint sind Finanzinstrumente, die zwecks Vermeidung der Qualifikation als Zinsen oder Dividenden eingesetzt werden, um Geldströme ohne lokale Quellensteuer ins Ausland zu verschieben.
- Vermeidung einer steuerlichen Präsenz im Ausland: Mittels digitaler Medien wie Internet ist es heute möglich, in grossem Umfang Umsatz in Ländern zu erzielen, ohne dort über eine physische Präsenz (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) zu verfügen, in welcher der lokal erzielte Gewinn besteuert werden kann.

2.2 Verrechnungspreise

Allgemein wird bemängelt, dass bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen zu sehr auf rechtliche Strukturen und Verträge und zu wenig auf die wirtschaftliche Substanz abgestellt werde. Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen (vgl. Art. 9 OECD-MA) und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten (vgl. Art. 7 OECD-MA) sind nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs (sog. «dealing at arm's length»-Prinzip) so zu entschädigen, wie dies unabhängige Dritte auf dem freien Markt tun würden. Zentral für die richtige Bestimmung von Verrechnungspreisen ist innerhalb der Vergleichbarkeitsanalyse eine Funktionsanalyse der in-

volvierten Parteien, welche beschreibt, wer welche Funktionen ausübt, Risiken übernimmt und Vermögenswerte (Kapital) einsetzt. Je mehr Funktionen, Risiken und Vermögenswerte eine involvierte Partei wahr- bzw. übernimmt, desto höher muss deren Entschädigung sein. Die Praxis hat gezeigt, dass eine Verlagerung von Funktionen von einem Land in das andere u. a. nur durch Verlagerung von Personal (bzw. Aufbau von neuem Personal) erreicht werden kann, Risiken und Kapital jedoch mobil sind und deshalb ohne Weiteres auf einen anderen Rechtsträger ins Ausland verschoben werden können. Durch solche Modelle, bekannt als Prinzipal-Modelle, in welchen durch Vertragsanpassung das Risikoprofil der involvierten Konzerngesellschaften von MNE geändert wurde, werden in hohem Masse Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer verschoben. Bereits in Kapitel 9 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁹ wurde die Frage negativ beantwortet, ob Risiken rein durch Vertragsanpassungen verschoben werden können, ohne dass gleichzeitig auch das Personal, welches über die notwendigen Fähigkeiten zur täglichen Bewirtschaftung der Risiken verfügt, und die finanziellen Mittel, die Risiken zu tragen, mit verschoben werden. Offen bleibt jedoch, ob eine reine Verlagerung von Risiken bereits genügt, um eine (steuerbare) Abgeltung auszulösen.

2.3 Leverage

Die steuerliche Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital verleitet MNE dazu, sich primär mittels Fremdkapital zu finanzieren. Innerhalb eines MNE führt dieses Phänomen dazu, dass Gruppengesellschaften in Niedrigsteuerländern über ein relativ hohes Eigenkapital verfügen und anderen Gruppengesellschaften in Hochsteuerländern Darlehen gewähren, anstatt diese mit Eigenkapital auszustatten. Obwohl viele Länder mittels «Thin-Capitalisation»-Regelungen den Grad der Verschuldung lokal ansässiger Gruppengesellschaften einschränken, bleibt nach Auffassung der OECD genügend Spielraum für MNE, mittels Planung der Gruppenfinanzierung Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer zu verschieben.

2.4 Steuerumgehung

Ob eine Steuerplanung als aggressiv oder moderat einzustufen ist, soll nach Auffassung des BEPS-Reports nach den lokalen und den in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Steuerumgehungsvorschriften beurteilt werden. Dennoch finden MNE Lösungen, die nicht im Widerspruch zu den Steuerumgehungsvorschriften ste-

9 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.22 ff.

hen. Solche Gestaltungen sind (wie herkömmliche Wege der Gewinnverschiebung) durch entsprechende Massnahmen zu unterbinden.

Nach Auffassung der OECD sind folgende Bereiche des internationalen Steuerrechts anzupassen, um BEPS zu bekämpfen:

- Erhöhte Transparenz betreffend der effektiven Steuerquote von MNE;
- Vermeidung internationaler Qualifikationskonflikte bei Unternehmen und Finanzinstrumenten, die zu einer Nicht-Besteuerung von Gewinnen führen;
- Ausdehnung und Anwendung von DBA-Prinzipien auf digitale Produkte und Dienstleistungen;
- Einführung neuer Regelungen zur Einschränkung von Steuerplanung durch Gruppenfinanzierung, Captives und andere Finanztransaktionen;
- Massnahmen und Regelungen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, insbesondere bei der Verlage-

– rung von Risiken und Vermögenswerten, die zu sachgerechten Ergebnissen der internationalen Gewinnzuweisung führen;

- Einführung neuer, effizienter Steuerumgehungsvorschriften;
- Massnahmen zur Bekämpfung von schädlichen Steuerregimes.

3 Massnahmenkatalog zur Vermeidung von BEPS

Der im Juni 2013 publizierte Bericht der OECD sieht einen ganzen Katalog von Massnahmen zur Eindämmung von BEPS vor, die mehrheitlich innerhalb der nächsten zwei Jahre ausgearbeitet werden sollen:

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
1. Erarbeitung von Lösungen für die durch E-Commerce und digitale Medien verursachten Steuerprobleme ¹¹	Im Vordergrund steht eine sorgfältige Analyse der aus E-Commerce und digitalen Medien resultierenden Steuerprobleme, und zwar sowohl für die direkten als auch die indirekten Steuern. Dabei sind u. a. zu untersuchen: <ul style="list-style-type: none"> i. Besteuerung von Unternehmen, die zwar nach den geltenden DBA in einem Land nicht ansässig sind, jedoch in diesem über eine erhebliche digitale Präsenz verfügen und entsprechend Umsatz generieren; ii. steuerliche Zurechnung des Werts der, durch die lokale Nutzung digitaler Produkte und Dienstleistungen gewonnenen, Informationen bzw. Daten; iii. steuerliche Erfassung von Erträgen aus neuen Geschäftsmodellen (bspw. als Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Dienstleistungserträge); iv. Einführung neuer Quellensteuern auf Erträgen aus neuen Geschäftsmodellen; v. Bereitstellen von wirksamen Instrumenten zur mehrwertsteuerlichen Erfassung von Lieferungen und Leistungen aus E-Commerce und digitalen Medien. 	Bericht, welcher die aus E-Commerce und digitalen Medien resultierenden Probleme bespricht und Lösungsvorschläge präsentiert	September 2014
2. Steuerliche Neutralisierung der Auswirkungen von hybriden Instrumenten ¹²	Es sollen Massnahmen ausgearbeitet werden, welche Effekte von hybriden Instrumenten wie doppelte Nichtbesteuerung, doppelter Zinsenabzug oder langfristiger Steueraufschub verunmöglichen. Möglich sind bspw.: <ul style="list-style-type: none"> i. Anpassungen im OECD-MA, die eine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA's durch hybride Instrumente verhindern; ii. Vorgaben für nationale Rechtsvorschriften, die eine doppelte Nichtbesteuerung, doppelte Abzugsfähigkeit oder einen langfristigen Steueraufschub vermeiden (bspw. «subject to tax»-Klauseln); iii. Einführung neuer, international geltender Kollisionsregeln. 	Vorschläge zur Änderung des OECD-MA Empfehlungen zur Anpassung nationaler Rechtsgrundlagen	September 2014 September 2014
3. Ausarbeitung von Vorschlägen für effizientere «Controlled Foreign Corporation» («CFC»)-Regelungen ¹³	Durch die Ausarbeitung von CFC- bzw. Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen mit breitem Anwendungsbereich soll verhindert bzw. erschwert werden, dass MNE in anderen Ländern Gesellschaften gründen und Gewinne in diese neu gegründeten Gesellschaften verlagern.	Empfehlungen zur Einführung neuer nationaler Rechtsgrundlagen	September 2014

10 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 47 f.

11 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 14 f.

12 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 15 f.

13 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 16.

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
4. Beschränkung der Möglichkeiten zur Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage durch Zinsabzüge und andere Finanzzahlungen ¹⁴	Im Vordergrund steht die Ausarbeitung von Empfehlungen zur Vermeidung von Gestaltungen, die bei operativ tätigen Unternehmen zu Zinsabzügen führen, bei der aber die Zinserträge bei der empfangenden Gesellschaft nicht oder tief besteuert werden. Gleichzeitig sollen in der Praxis bewährte Modelle zur Beschränkung von Zinsabzügen eruiert und Empfehlungen zur Einführung solcher «Thin Capitalisation»-Regelungen abgegeben werden. Neue Empfehlungen zur drittpreiskonformen Behandlung konzerninterner Finanzierungen sollen in die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze Eingang finden.	Empfehlungen zur Anpassung nationaler Rechtsgrundlagen Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze	September 2015 Dezember 2015
5. Wirksamere Bekämpfung von schädlichen Steuerregimes ¹⁵	Schädliche Steuerregimes von OECD- und Nicht-OECD-Staaten sollen mit neuen Instrumenten bekämpft werden, und zwar mittels erhöhter Transparenz und Berücksichtigung von Substanz. So soll mittels spontanem Austausch von Steurrulings transparenter werden, welche schädlichen Steuerregimes existieren und wer sie wie benutzt.	Abschluss der Länderüberprüfung Ausarbeitung einer Strategie zur Erweiterung der Teilnahme von Nicht-OECD-Staaten am «Global Forum on Harmful Tax Practices» Anpassung der heute geltenden Kriterien, was als schädlich gilt	September 2014 September 2015 Dezember 2015
6. Massnahmen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch ¹⁶	Abkommensmissbrauch stellt nach Auffassung der OECD einen der Hauptgründe für BEPS dar. Zwar sind im Kommentar zu Art. 1 OECD-MA bereits zahlreiche Beispiele für Bestimmungen aufgeführt, mit denen Abkommensmissbrauch und Fälle von «Treaty Shopping» vermieden werden können. ¹⁷ Diese sollen jedoch ausgebaut werden und klarstellen, dass DBAs nicht zur doppelten Nichtbesteuerung eingesetzt werden dürfen.	Anpassung des OECD-MA Empfehlungen zur Anpassung nationaler, gesetzlicher Regelungen	September 2014 September 2014
7. Verhinderung der künstlichen Umgehung einer Betriebsstätte im Ausland ¹⁸	Um künftige Missbräuche zu vermeiden, soll die Betriebsstättendefinition in Art. 5 OECD-MA angepasst werden. So soll eine breitere Betriebsstättendefinition bei Kommissionärs-Strukturen zur Möglichkeit führen, Gewinn des Prinzipals der Betriebsstätte des Kommissionärs zuzuweisen (sog. «two taxpayer approach»). Zudem soll untersucht werden, inwieweit die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthaltenen Ausnahmeregelungen (Warenlager, Güter- und Wareneinkauf, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten) noch zeitgemäss sind bzw. angepasst werden müssen.	Anpassung des OECD-MA	September 2015

14 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 17.

15 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 18.

16 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 18 f.

17 Komm. OECD-MA, Art. 1 Ziff. 7 ff.

18 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 19 f.

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
8. Massnahmen, die sicherstellen, dass Verrechnungspreise zu einer Entschädigung der involvierten Parteien führen, welche der generierten Wertschöpfung entspricht: Immaterielle Wirtschaftsgüter ¹⁹	Obwohl die geltenden OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in der Vergangenheit massgebend zu einer gerechten Verteilung des Gewinns eines MNE beigetragen haben, führten bestimmte Geschäftsmodelle zu einer nicht gerechtfertigten Gewinnverschiebung in Niedrigsteuere Länder. So wurde zunehmend durch den Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter, mobiler Faktoren (wie Risiko und Kapital) sowie von Überkapitalisierung erreicht, dass Gewinne in Länder verschoben werden, welche der dort vorhandenen Substanz bzw. Wertschöpfung nicht entsprechen. Es sollen deshalb neue Vorgaben zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen zwischen Gesellschaften von MNE mittels Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern erarbeitet werden, die u. a. Folgendes beinhalten: i. Breite, aber klar abgegrenzte Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern; ii. Vorgaben, damit die im Zusammenhang mit der Übertragung und Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern erzielten Gewinne mit der innerhalb des MNE erzielten Wertschöpfung im Einklang stehen; iii. Erarbeitung von neuen Verrechnungspreisgrundsätzen zwecks Beurteilung der Übertragung nur sehr schwer oder nicht bewertbarer immaterieller Wirtschaftsgüter und iv. Überarbeitung der heute geltenden Vorgaben bei Kostenumlageverträgen.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie des OECD-MA	September 2014 bzw. 2015
9. Massnahmen, die sicherstellen, dass Verrechnungspreise zu einer Entschädigung der involvierten Parteien führen, welche der generierten Wertschöpfung entspricht: Risiken und Kapital ²⁰	Erarbeitung von Vorschriften und Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zur Vermeidung von BEPS mittels Verlagerung von Risiken und überhöhter Ausstattung von Konzerngesellschaften mit Kapital.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie des OECD-MA	September 2015
10. Massnahmen, die sicherstellen, dass Verrechnungspreise zu einer Entschädigung der involvierten Parteien führen, welche der generierten Wertschöpfung entspricht: Sonstige Hochrisiko-Transaktionen ²¹	Entwicklung von Vorschriften und Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zur Vermeidung von BEPS mittels Transaktionen, die zwischen unabhängigen Dritten so nicht stattfinden würden (bspw. Geschäftsumstrukturierungen). Es soll auch geprüft werden, ob nicht der geschäftsfallbezogenen Gewinnmethode ein höherer Stellenwert zur Entschädigung globaler Wertschöpfungsketten eingeräumt werden soll.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie des OECD-MA	September 2015
11. Entwicklung von Methoden zur Sammlung und Auswertung von Daten im Zusammenhang mit BEPS sowie zur Erarbeitung möglicher Gegenmassnahmen ²²	Aufgrund zahlreicher Studien ist die OECD der Auffassung, dass der Ort, an welchem wertschöpfungsgenerierende Tätigkeiten sowie Investitionen stattfinden, von demjenigen Ort abweicht, an dem die erzielten Gewinne für Steuerzwecke gemeldet werden. Um dies in Zukunft zu vermeiden, sollen Methoden und Instrumente entwickelt werden, welche über das Verhältnis zwischen der weltweiten Verteilung von Gewinnen und den wertschöpfungsgenerierenden Aktivitäten eines MNE Aufschluss geben. Bei Missverhältnissen sollen Gegenmassnahmen ergriffen und mittels neuer Methoden geprüft werden, wie diese gegen BEPS wirken. Die OECD wird definieren, welche der dazu benötigten Daten von den MNE selbst geliefert werden sollen. Zu denken sind dabei bspw. an die Jahresabschlüsse und die eingereichten Steuererklärungen pro Gruppengesellschaft eines MNE, unter Wahrung des Steuergeheimnisses und der Verhältnismässigkeit.	Empfehlungen hinsichtlich der zu sammelnden Daten sowie Entwicklung von Analysemodellen	September 2015

19 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 20 f.

20 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 20 f.

21 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 20 f.

22 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 21 f.

Massnahme	Beschreibung	Ergebnis	Publikation
12. Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle ²³	Das Informationsdefizit der Steuerbehörden gegenüber neuen Möglichkeiten der aggressiven Steuerplanung ist mittels Offenlegungspflichten für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen, Modelle oder Strukturen zu schliessen. Eine bessere Kenntnis der Steuerbehörden über praktizierte BEPS-Modelle soll durch einen umfassenderen und schnelleren Informationsaustausch über internationale Steuermodelle erzielt werden.	Empfehlungen zur Einführung nationaler Rechtsgrundlagen	September 2015
13. Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation ²⁴	Die OECD bemängelt, dass Steuerbehörden oft nicht über genügend Informationen betreffend die globale Wertschöpfungskette von MNE verfügen (sondern nur über die lokal ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerte) und deshalb nur schwer in der Lage sind, die Korrektheit der angewandten Verrechnungspreise zu überprüfen. Es ist deshalb vorgesehen, Vorgaben zu entwickeln, welche für die involvierten Steuerbehörden die Transparenz in Bezug auf die globale Wertschöpfungskette erhöhen. Zu denken ist dabei an eine Pflicht von MNE, allen involvierten Staaten Informationen über die weltweite Verteilung von Gewinnen, die lokal generierte Wertschöpfung sowie die gezahlten Steuern zu liefern. Es sollen aber auch die heute geltenden Vorgaben zur Dokumentation von Verrechnungspreisen vereinheitlicht werden, um damit Compliance-Kosten für das MNE zu reduzieren.	Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze und Empfehlungen zur Einführung nationaler, gesetzlicher Regelungen	September 2014
14. Wirksamere internationale Streitschlichtung (Verständigungs- und Schiedsverfahren) ²⁵	Neben der Erarbeitung von Massnahmen zur Vermeidung von BEPS will die OECD auch Vorschläge zur Erhöhung der Planungs- und Rechtssicherheit der MNE erarbeiten. Dabei wird v. a. an Lösungen zur Beseitigung von Hemmnissen und zur Erhöhung der Wirksamkeit internationaler Streitschlichtungsinstrumente (wie des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 OECD-MA) und von Schiedsgerichten gearbeitet.	Anpassung des OECD-MA	September 2015
15. Entwicklung von multilateralen Instrumenten ²⁶	Die von der OECD zu entwickelnden Massnahmen werden sowohl zu Empfehlungen für die Einführung neuer lokaler Vorschriften als auch zur Änderung des OECD-MA und dessen Kommentars sowie der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze führen. Damit die Massnahmen nicht mittels langwieriger DBA-Neuverhandlungen bzw. lokaler Gesetzgebungsprozesse verschleppt werden, sollen diese mittels eines neuen Instruments, wie bspw. eines multilateralen Vertrags, umgehend umgesetzt werden können.	Bericht, welcher internationales (Steuer-)Recht zusammenfasst Entwicklung eines neuen multilateralen Instruments	September 2014 Dezember 2015

4 Mögliche Auswirkungen auf das Unternehmenssteuerrecht der Schweiz

4.1 Einleitende Bemerkungen

Zum heutigen Zeitpunkt ist schwer abschätzbar, welche konkreten Massnahmen die OECD innerhalb der nächsten zwei Jahre vorschlagen wird und wie diese von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Klar erscheint, dass die OECD Gewinnverschiebungen, die auf einer Nicht- bzw. Tiefbesteuerung von Einkünften von MNE beruhen, sanktionieren will. Dabei sind nach Auffassung des Autors die folgenden Aspekte von Bedeutung:

- Freistellungsmethode als Ursache allen Übels für BEPS?

- Erhöhte Transparenz in Bezug auf die lokal bezahlten Steuern.
- Abschaffung von schädlichen Steuerregimes.
- Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.

4.2 Freistellungsmethode als Ursache allen Übels für BEPS?

Nach Art. 6 Abs. 1 bzw. Art. 52 Abs. 1 DBG und diesen nachgebildeten kantonalen Bestimmungen erstreckt sich die Schweizer Steuerpflicht u. a. nicht auf Einkünfte und Gewinne aus Grundstücken, Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten im Ausland. Dieses Konzept der unilateralen Freistellung wurde auch, soweit ersichtlich, in sämtlichen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt. Die OECD selbst beschreibt die Freistellungsmethode in Art. 23 A OECD-MA als eine von zwei möglichen Modellen zur Vermeidung

23 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 22.

24 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 22 f.

25 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 23.

26 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 23 f.

derung einer internationalen Doppelbesteuerung.²⁷ Es liegt nun auf der Hand, dass in Zusammenhang mit Grundstücken, Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten Gewinnverschiebungen nur dann Sinn machen, wenn der Ansässigkeitsstaat die Freistellungs- und nicht die Anrechnungsmethode anwendet. Damit steht die heute international akzeptierte Freistellungsmethode im Generalverdacht, zu BEPS beizutragen. Ob die OECD jedoch den Versuch wagt, die Freistellungsmethode als nicht mehr zu akzeptierende Methode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung einzustufen, muss bezweifelt werden. Gegen eine Abschaffung der Freistellungsmethode spricht auch, dass grosse Exportnationen, bspw. Deutschland, ein grosses Interesse an Kapitalimportneutralität und damit an der Freistellungsmethode haben. Dem Vernehmen nach diskutiert zur Zeit auch die USA, die Freistellungsmethode einzuführen.²⁸

4.3 Erhöhte Transparenz in Bezug auf die lokal bezahlten Steuern

Nach derzeitiger Auffassung der OECD sollen MNE in Zukunft, unter Berücksichtigung eines angemessenen administrativen Aufwands (Verhältnismässigkeit), nicht nur ihre Konzernsteuerquote publizieren, sondern auch darlegen, wie sich die lokal zu entrichtenden Steuern zur lokal vorhandenen Substanz²⁹ verhalten. MNE werden dadurch gezwungen, in Zukunft mittels Offenlegung der globalen Wertschöpfungskette und anhand von Aufteilungsschlüsseln aufzuzeigen, wie der erzielte Gewinn (Brutto und Netto) weltweit, bzw. pro lokaler Präsenz, aufgeteilt wurde. Zudem sollen in Zukunft von lokalen Steuerbehörden gewährte Anträge auf verbindliche Rechtsauskunft (sog. Rulings) zwischen den Steuerbehörden ausgetauscht bzw. von den MNE gegenüber den Steuerbehörden offengelegt werden.

Aus schweizerischer Sicht stellt sich die Frage, ob MNE mit Ansässigkeit in der Schweiz von einer ausländischen Steuerbehörde verpflichtet werden können, ihre handelsrechtlichen Abschlüsse offenzulegen und, in einem weiteren Schritt, ob mit solchen Handlungen gegen Art. 271 und 273 StGB verstossen wird. Erfolgt der Informationsaustausch auf der Basis von Art. 26 OECD-MA zwischen zwei Steuerbehörden, kann Art. 271 StGB nicht einge-

wendet werden.³⁰ Erfolgt der Informationsaustausch jedoch zwischen einem in der Schweiz ansässigen MNE und einer ausländischen Finanzverwaltung, so müsste wohl, sofern ein völkerrechtlicher Vertrag künftig ein solches Vorgehen nicht zwingend vorschreibt, jeweils eine Bewilligung eingeholt werden. Art. 273 StGB kommt von vornherein nicht zum Tragen, da gemäss Praxis der Geschäftsherr selbst die Informationen freigeben darf.³¹

Die in der Schweiz seit Jahrzehnten gelebte Praxis, mögliche Steuerfolgen einer Transaktion oder Struktur mittels Rulings mit den Steuerbehörden verbindlich im Voraus zu regeln, stellt einen nicht zu unterschätzenden Wettbewerbsvorteil gegenüber dem Ausland dar, und zwar nicht in Form einer reduzierten Besteuerung, sondern in Form von Rechtssicherheit für die betroffenen Steuerpflichtigen. Gegen Rechtssicherheit wird auch die OECD nichts einzuwenden haben. Problematisch werden in Zukunft jedoch Rulings sein, die auf der Basis des innerstaatlichen Rechts eine nicht OECD-konforme, unilaterale Betriebsstättenausscheidung ins steuerliche Nirvana regeln. Solche Rulings werden, sofern diese mit anderen Steuerbehörden auszutauschen sind, vermehrt als Ansatzpunkt für die Annahme einer höheren Gewinnbemessungsgrundlage oder Qualifikation einer Vertreterbetriebsstätte im Ausland dienen.

4.4 Abschaffung von schädlichen Steuerregimes

Nach einem 1998 erschienenen Bericht hat die OECD das Forum über schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices; «FHTP») geschaffen. Ziel des FHTP ist es, schädliche Steuerpraktiken in OECD-Mitgliedstaaten und anderen Ländern aufzudecken und zu verhindern. Als schädlich gelten gemäss dem Bericht aus dem Jahre 1998 Steuerpraktiken, die

- eine Steuerfreistellung oder Minimalbesteuerung vorsehen,
- eine isolierte Anwendung von Sondersteuerrecht auf Unternehmen, die im inländischen Markt nicht tätig sind, vorsehen (sog. «ring-fencing»),
- nicht transparent sind, sowie
- für die keine Amtshilfebereitschaft besteht.³²

Unter Druck der USA beschränkte sich der Bericht aus dem Jahre 1998 ausschliesslich auf Vorzugsregimes, die auf Bundesstaatenebene eingeführt wurden. Dies war denn auch der Grund, weshalb die Schweiz damals nicht

27 Vgl. VOGEL, Art. 23 N 2 ff.

28 RÖDDER/PINKERNELL, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, 621 f.

29 Substanz im Sinne von lokal angestellten bzw. ansässigen «significant people»-Funktionen. Die OECD versteht unter «significant people functions» wirtschaftlich erhebliche Tätigkeiten, die zur Zuweisung von Risiko, Kapital und Aktiven führen (vgl. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Ziff. 15 ff.).

30 Vgl. dazu STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 392.

31 HOPF, Art. 273 StGB N 7, 9 ff., mit Nachweis der Praxis der Bundesanwaltschaft; vgl. ferner STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 392.

32 Vgl. OECD, Harmful Tax Practice, 25.

unter Druck stand, die kantonalen Steuerprivilegien (Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften sowie Holdinggesellschaften) aufzuheben.³³ Dem Vernehmen nach sollen nach Auffassung der OECD schädliche Steuerpraktiken weiterhin nur in Bezug auf Regimes, die auf Bundesstaatenebene eingeführt wurden, geprüft werden.³⁴ Es bleibt abzuwarten, ob die von der Schweiz angewandte Praxis der Prinzipalausscheidung nach Auffassung der OECD als schädlich eingestuft wird. Nach den publizierten Vorgaben der OECD gilt die Prinzipalausscheidung nicht als ring fencing, da der Prinzipal auch im inländischen Markt tätig sein kann und schweizerisch beherrschte Gesellschaften von der gleichen Betriebsstättenausscheidung profitieren können. Demgegenüber ist die heute geltende Praxis zu Finance Branches als ring fencing anzusehen, da eine Finance Branch-Besteuerung nur Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Gesellschaften zugestanden wird. Eine Ausweitung auf im Inland ansässige Gesellschaften würde den Mangel des ring fencing jedoch heilen.³⁵ Ob der fehlende Vorbelastungstest bei der Inanspruchnahme des Beteiligungsabzugs auf Dividendenausschüttungen ebenfalls als schädlich im Sinne der OECD einzustufen sein wird, kann mangels öffentlich zugänglicher Informationen nur vermutet werden.

Fast zeitgleich mit der OECD hat sich die EU mit schädlichem Steuerwettbewerb zwischen ihren Mitgliedstaaten befasst. Der im Jahre 1997 publizierte Verhaltenskodex qualifiziert Massnahmen als potentiell schädlich, die, gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschliesslich einer Nullbesteuerung, bewirken.³⁶ Bei der Beurteilung der Schädlichkeit dieser Regelungen ist u. a. zu berücksichtigen,

- ob die Vorteile ausschliesslich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden oder
- ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben, oder

- ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit oder substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt, oder
- ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, abweichen oder
- ob es den steuerlichen Regelungen an Transparenz mangelt, einschliesslich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Seit dem Jahre 2005 kritisiert die EU die kantonalen Besteuerungsregimes der Verwaltungs- und gemischten Gesellschaft sowie der Holdinggesellschaft der Schweiz.³⁷ Insbesondere vertritt sie die Auffassung, dass diese Regimes Art. 23 Abs. 1 Ziff. iii des Freihandelsabkommens zwischen der EU und der Schweiz aus dem Jahre 1972 widersprechen. Im Jahre 2007 wurde die EU-Kommission vom Rat der EU mit einem Verhandlungsmandat betraut und die Schweiz aufgefordert, die kantonalen Besteuerungsregimes abzuschaffen. In dieser Frage konnte zwischen der Schweiz und der EU-Kommission allerdings bis heute keine Einigung erzielt werden.³⁸ Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Schweiz diese Regimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zumindest teilweise abschaffen oder modifizieren wird.

Aufgrund dessen, dass die Schweiz im Rahmen des Dialogs bzw. Verhandlungen mit der EU die kantonalen Besteuerungsregimes abschaffen bzw. modifizieren wird, wird sich die BEPS-Diskussion der OECD auf die Bundesregelungen der «Prinzipalausscheidung» und der «Finance Branch» (allenfalls den mangelnden Vorbelastungstest beim Beteiligungsabzug auf Dividendenausschüttungen) konzentrieren. Ob die geplante gesetzliche Einführung von sog. Box-Lösungen (IP-, Zins- und allenfalls Handelsbox) in der Schweiz zielführend sein wird, bleibt abzuwarten. Aufgrund des langwierigen und zeitaufwendigen Gesetzgebungsprozesses ist nicht auszuschliessen, dass die Schweiz in 5 bis 10 Jahren Lösungen einführt, die dann international bereits wieder abgeschafft oder als schädlich qualifiziert werden. Besser wäre nach Auffassung des Autors eine Gesetzesbestimmung, die der Praxis die Möglichkeit einräumt, interna-

33 Die Schweiz hatte auf Druck der OECD lediglich das damals geltende Kreisschreiben betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften anzupassen sowie bei Holdinggesellschaften eine Amtshilfe für Informationen, die sich im Besitze der Schweizer Steuerbehörden befinden, einzuführen.

34 Was insbesondere den USA ermöglichen würde, ihre Vorzugsregimes auf Stufe Gliedstaaten weiterzuführen (bspw. Delaware).

35 Vgl. STORCK/SPORI, Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern, 249 ff.

36 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, 3 ff.

37 In der Diskussion nicht berücksichtigt werden die Vorgaben der WTO, zu deren Einhaltung sich die Schweiz ebenfalls verpflichtet hat (vgl. dazu BARTHOLET, WTO und Steuern. Interdependenzen von WTO-Grundprinzipien und nationalem Steuer- und Abgaberecht, 337 ff.).

38 Vgl. dazu auch BAUMGARTNER, Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz, 95.

tional gängige Besteuerungsmodalitäten zwecks Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz rasch, mittels verbindlicher Rechtsauskünfte (Rulings), einzuführen.³⁹

4.5 Anpassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

Aufgrund des BEPS-Reports der OECD sind zwei Grundtendenzen beobachtbar. Einerseits soll bei Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften von MNE vermehrt eine «substance over form»-Betrachtung Anwendung finden. Andererseits wird den sog. Gewinnmethoden, insbesondere der Gewinnaufteilungsmethode, vermehrt Bedeutung zugemessen, wenn es darum geht, die Angemessenheit der lokalen Entschädigung im Verhältnis zur dort generierten Wertschöpfung zu verproben.

Die zunehmende Bedeutung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode⁴⁰ zeigt sich darin, dass die lange Zeit geltenden Prioritäten bei der Anwendung von Verrechnungspreismethoden aufgegeben wurden. Noch bis zum Jahre 2010 sollten nach Massgabe der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze die transaktionsbasierten Standardmethoden (Preisvergleich, Kostenaufschlag und Wiederverkaufspreis) prioritär angewandt werden, Gewinnmethoden nur ausnahmsweise. Neu sind geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden dann anzuwenden, wenn diese am besten geeignet sind, den Fremdpreis einer konzerninternen Transaktion zu bestimmen.⁴¹ Gleichzeitig sollen bei Geschäftsumstrukturierungen zur Berücksichtigung von Kostenvorteilen und Synergieeffekten auch geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden beigezogen werden.⁴² Will die OECD künftig sicherstellen, dass eine Entschädigung mittels Verrechnungspreisen die lokal vorhandene Substanz widerspiegelt, wird sie nicht vermeiden können, von MNE eine Wertschöpfungsanalyse unter Beizug einer Gewinnaufteilungsmethode zu verlangen, um den lokal ausgewiesenen Gewinn mit der effektiven Wertschöpfung überprüfen zu können.⁴³

Zur Überprüfung der Verrechnungspreise ist nach den geltenden OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen vom tatsächlich abgewickelten Geschäft auszugehen.⁴⁴ Die zwischen Konzerngesellschaften von MNE vereinbarten

Verträge gelten damit für die Steuerbehörden als bindend, ausser der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäfts bzw. Vertrags unterscheidet sich von seiner äusseren Form (substance over form bzw. Steuerumgehung) oder das Geschäft bzw. der Vertrag zwischen unabhängigen Gesellschaften sei so nicht vereinbart worden (Simulation). Eine vertragliche Aufteilung von Funktionen, Risiken und Kapital zwischen Konzerngesellschaften ist damit für die Steuerbehörden bindend, ausser diese könnten einen Fall von substance over form oder Simulation nachweisen. Künftig ist davon auszugehen, dass mittels einer Wertschöpfungsanalyse von Konzerngesellschaften nachzuweisen ist, wie Funktionen, Risiken und eingesetztes Kapital zwischen den in einer Transaktion involvierten Konzerngesellschaften eines MNE aufgeteilt wurden. Die zwischen Konzerngesellschaften abgeschlossenen Verträge werden dabei, wenn überhaupt, nur noch eine die Wertschöpfungsanalyse unterstützende Bedeutung haben.⁴⁵

Ob in Zukunft eine separate Entschädigung von Funktionen, Risiken und eingesetztem Kapital zwischen Konzerngesellschaften zulässig bleibt, erscheint im Lichte des BEPS-Reports der OECD fragwürdig. Es ist damit zu rechnen, dass der bei der Erfolgsausscheidung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten eingeführte AOA⁴⁶ künftig auch auf Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften Anwendung findet. Diese Tendenz zeigt sich bereits in Kapitel 9 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zu den Geschäftsumstrukturierungen⁴⁷ sowie in den Entwürfen zur Entschädigung von immateriellen Wirtschaftsgütern. So sind im Rahmen von Geschäftsumstrukturierungen die zwischen Konzerngesellschaften vereinbarten Verträge (und die darin enthaltene Verteilung von Risiken) dahingehend zu überprüfen, ob die vertraglich vorgenommene Risikoverteilung von den involvierten Gesellschaften so gelebt wird (substance over form) und ob unabhängige Dritte einer solchen Risikoverteilung zugestimmt hätten.⁴⁸ Letzteres ist mangels vorhandener Fremddaten dann der Fall, wenn Risiken denjenigen Konzerngesellschaften zugewiesen werden, welche die Fähigkeit haben, diese zu bewirtschaften

39 So auch NEUHAUS, Ein Steuersystem für die Zukunft, 752.

40 Diese ist nicht zu verwechseln mit der weiterhin nicht akzeptierten globalen Gewinnaufteilungsmethode.

41 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.1 ff.

42 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.123 ff.

43 Die Wertschöpfung kann mitunter über die bezahlten Löhne (inkl. Boni) ermittelt werden.

44 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.64 ff.

45 So wie dies bereits im Rahmen des Authorised OECD Approach («AOA») bei der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten der Fall ist (vgl. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 92 ff.).

46 Nach dem AOA gilt: capital follows risk and risk follows significant people functions. Die Entschädigung für übernommene Risiken und eingesetztes Kapital folgt damit letztendlich den wertschöpfungsintensiven Tätigkeiten und Funktionen (vgl. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 95 ff.).

47 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.1 ff.

48 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.13 ff., 9.17 ff.

(«control over risk»; notwendigerweise sind dies people-Funktionen) und auch finanziell zu tragen («capacity to bear the risk»).⁴⁹ Die Entschädigung für Risiko folgt hier also mangels vorhandener Fremddaten den Funktionen («control over risk») sowie dem eingesetzten Kapital («capacity to bear the risk»). In die gleiche Richtung weist der Entwurf der OECD betreffend Entschädigung von immateriellen Wirtschaftsgütern. Diese soll nämlich denjenigen Konzerngesellschaften zustehen, welche über die entsprechenden Funktionen, Risiken und Kapital («perform and control» sowie «bear and control») zur Entwicklung und Bewirtschaftung von immateriellen Wirtschaftsgütern verfügen.⁵⁰ Praktisch folgt die Entschädigung dann den significant people-Funktionen nach dem Konzept des AOA.

Eine international durchsetzbare bzw. verteidigungsfähige Entschädigung von Funktionen, Risiken und eingesetztem Kapital wird künftig ausschliesslich davon abhängig sein, wie viel Substanz bzw. welche significant people-Funktionen lokal vorhanden sind. IP Box-Gesellschaften mit wenigen significant people-Funktionen werden künftig kaum in der Lage sein, hohe Lizenzgebühren als fremdvergleichskonform zu verteidigen. Gleiches wird auf Prinzipalgesellschaften zutreffen, die nicht über entsprechende, lokal vorhandene significant people-Funktionen verfügen. Es ist deshalb wünschenswert, dass die künftige Diskussion zur Einführung von neuen Steuerregimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III auch das künftige Verrechnungspreiskonzept der OECD berücksichtigt.

5 Schlussfolgerungen

Der BEPS-Report konzentriert sich auf die zwar legale, aber nach der Auffassung der OECD aggressive Steuerplanung durch MNE, welche zu Gewinnverlagerungen ins steuergünstige Ausland führt. Damit stellen sich neue und heikle Abgrenzungsfragen: Musste bis anhin zwischen der legalen Steuereinsparung, der nicht hinzunehmenden, legalen Steuerumgehung und der illegalen Steuerhinterziehung unterschieden werden,⁵¹ ist neu zu hinterfragen, wie die legale Steuereinsparung von der ebenfalls legalen, aber aggressiven Steuerplanung abzugrenzen ist. Steuerplanung umfasst das Aufzeigen von Möglichkeiten der legalen Steuereinsparung.⁵²

Aggressive Steuerplanung kann deshalb nicht bereits dann vorliegen, wenn im Rahmen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit systemkonform, d. h. legal durch Gestaltung, Steuern vermieden oder eingespart werden.⁵³ Was unter «aggressiv» zu verstehen ist, kann wohl kaum objektiv verallgemeinert festgehalten werden. Der Begriff unterliegt einer gewissen Subjektivität, die heute von der OECD bzw. von den G20-Staaten als vorwiegend politisches Gremium vorgegeben wird. Als nicht aggressive Steuerplanung gilt, wenn ein MNE einen «fairen» Anteil an Steuern dem Staatswesen entrichtet. Was aber ist ein «fairer» Anteil? Beahlt ein MNE mit Sitz der Obergesellschaft in den USA und einer Konzernsteuerquote von 15 % einen fairen Anteil, wenn sein direkter Konkurrent mit Sitz in Irland ebenfalls über eine Konzernsteuerrate von 15 % verfügt?

Aus Sicht des BEPS-Reports erscheint jegliche internationale Steuerplanung als aggressiv, bei welcher Gewinne im Ausland nicht (sog. «weisse Einkünfte») oder tiefer besteuert werden und damit überhaupt Anlass für eine Gewinnverschiebung besteht. Unter der Annahme, dass alle Länder auf der Erde die Gewinnsteuern nach denselben Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen erfassen, würde eine noch so aggressive Steuerplanung keine Wirkung entfalten. So lange jedoch die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage und die Steuersätze in den jeweiligen Ländern variieren, besteht ein Anreiz, mittels Steuerplanung die Gesamtsteuerbelastung der MNE zu reduzieren. In solchen Fällen stellt sich dann die Frage, ob der einem Land zugewiesene Gewinn der dort vorhandenen und ausgeübten wirtschaftlichen Substanz entspricht. Wichtige, dabei zu beantwortende Fragen sind bspw. die Entscheidungskompetenz des vorhandenen Personals und wie die vertraglich übernommenen Risiken und das eingesetzte Kapital zu entschädigen sind. Es kann sich dabei weiter die Frage stellen, ob nicht innerhalb eines MNE die Betriebsstätten-Konzeption «capital follows risks and risks follows functions» gelten soll. Damit würde sich die Frage der Gewinnzuweisung auf die Frage reduzieren, wie die significant people-Funktionen zu entschädigen sind und wo diese ansässig sind, d. h. wirklich arbeiten.

Für die Schweiz werden die BEPS-Arbeiten, neben den Verhandlungen mit der EU zu den kantonalen Besteuerungsregimes, eine zusätzliche Herausforderung darstellen. Dabei drängt sich u. a. eine Anpassung der Betriebsstättenausscheidung bei Prinzipalgesellschaften sowie des fiktiven Zinsabzugs bei Finance Branches auf. Die künftige Diskussion betreffend die Einführung neuer

49 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 9.22 ff.

50 OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Ziff. 65 ff.

51 Vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 1), § 5 Rz. 57 ff.

52 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 1), § 5 Rz. 72.

53 So auch RÖDDER/PINKERNELL, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, 620.

Besteuerungsregimes im Zuge der Unternehmenssteuerreform III muss sich vermehrt an der Entwicklung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze orientieren, wollen wir nicht riskieren, dass neue Besteuerungsregimes ins Leere laufen, weil sie nach der Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes, mangels Substanz, zu keiner Gewinnzuweisung führen werden.

Literatur

- BARTHOLET OLIVER, WTO und Steuern. Interdependenzen von WTO-Grundprinzipien und nationalem Steuer- und Abgaberecht, ASA 72 (2003/2004), 337
- BAUMGARTNER PETER, Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz. Überblick über aktuelle internationale Bestrebungen, FStR 2013, 88
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht. Bd. 1, 9. A., Bern u. a. 2001
- HOPF THOMAS, in Basler Kommentar, Strafrecht II. Art. 111–392 StGB, 2. A., Basel 2007
- LANGKAU DIRK/RUBART JENS, Base Erosion and Profit Shifting. Eine empirische Untersuchung der Gewinnverlagerung deutscher multinationaler Konzerne, Internationales Steuerrecht (IStR) 2013, 660
- NEUHAUS MARKUS R., Ein Steuersystem für die Zukunft, ST 2013, 752
- RÖDDER THOMAS/PINKERNELL REIMAR, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 619
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der OECD, FStR 2007, 87
- STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, ST 2009, 386
- STORCK ALFRED/SPORI PETER, Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern. Bedürfnisse eines globalen Konzerns und geltende Praxis zum Verrechnungssteuer- und Stempelabgaberecht, FStR 2008, 249
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- Freihandelsabkommen EU, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401
- StGB, Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0

Berichte und Dokumente

- Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C384/03) (vom 11.11.1998)
- Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010
- OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010
- OECD, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Paris 1998
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010
- OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2010
- OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013
- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013
- OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (vom 30.7.2013), Paris 2013