



## DIE UNMÖGLICHKEIT EINES PERFEKTEN INTERNATIONALEN REGELWERKS

*Kerstin D. Heidrich, Director, kerstin.heidrich@primetax.ch*

Am 19. Juli 2013 hat die OECD zeitgleich mit dem Beginn des Treffens der G20-Finanzminister in Moskau den seit langem erwarteten «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting» veröffentlicht. Dieser markiert einen Wendepunkt in der Geschichte der internationalen Kooperation im Steuerbereich und verfolgt als ehrgeiziges Ziel eine Umsetzung der insgesamt 15 konkret umschriebenen Massnahmen bis spätestens Dezember 2015. Gemäss Pascal Saint-Amans setzt die OECD mit diesem Dokument dem goldenen Zeitalter, in welchem nirgendwo auf der Welt Steuern bezahlt wurden, eindeutig ein Ende.

Der 48 Seiten umfassende Aktionsplan beschreibt eine beispiellos umfassende Überprüfung des weltweiten internationalen Steuerrechts, mit dem Ziel die doppelte Nichtbesteuerung aufgrund einer Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage oder Gewinnverlagerung (hiernach „BEPS“) zu beseitigen. Im Hinblick auf eine breite politische und gesellschaftliche Unterstützung der vorgestellten Massnahmen wurde bewusst ein Sprachstil gewählt, welcher den Aktionsplan auch für Politiker und Journalisten leicht verständlich macht.

Auch wenn auf den ersten Blick der Eindruck entsteht, dass sich der Aktionsplan vorwiegend auf die digitale Wirtschaft bezieht, muss dies klar verneint werden. Der Aktionsplan zielt auf eine grundlegende Überprüfung sämtlicher Aspekte des internationalen Steuerrechts, dessen Auswirkungen für alle Branchen spürbar sein werden.

Alle 34 OECD-Mitgliedstaaten haben dem Aktionsplan zugestimmt. Darüber hinaus haben auch die acht G20-Staaten, die nicht Mitglied der OECD sind, ebenfalls ihre Zustimmung zum Aktionsplan gegeben. Die OECD ist überzeugt, dass dies einen grossen Erfolg darstellt.

Für die Umsetzung des gesamten Projekts hat sich die OECD einen sehr ambitionösen Zeitplan bis spätestens Dezember 2015 gesetzt. Schliesslich geht die OECD davon aus, dass einige Länder auch bereits während dieser Zeit unilaterale Massnahmen ergreifen.

### DREI GRUNDSÄTZLICHE HANDLUNGSFELDER

Für ihre Arbeiten hat die OECD drei grundsätzliche Handlungsfelder identifiziert und innerhalb dieser drei

Handlungsfelder 13 spezifische und zwei die Handlungsfelder übergreifende Massnahmen benannt.

Das erste Handlungsfeld umfasst die so genannten „**Lücken**“ bzw. Situationen, die sich aus Diskrepanzen zwischen dem Steuerrecht zweier Länder ergeben. Anders formuliert können im Rahmen des gegenwärtigen internationalen Steuerrechts völlig legal Konstellationen geschaffen werden, in welchen Einkommensbestandteile sowohl aus dem Besteuerungsnetz von Land A als auch demjenigen von Land B fallen, de facto also eine doppelte Nichtbesteuerung resultiert. Klassische Beispiele hierfür sind hybride Instrumente und hybride Gesellschaften. Ziel dieses ersten Handlungsfeldes ist es daher, diese Lücken zu schliessen bzw. die Diskrepanzen zu beseitigen.

Das zweite Handlungsfeld befasst sich mit den „**Unstimmigkeiten**“ zwischen den jeweils unilateralen Steuergesetzgebungen. Diese entstehen in Fällen, in welchen das Steuergesetz von Land A nicht mit demjenigen von Land B in Einklang steht bzw. nicht uneingeschränkt an dessen Interpretation anknüpft. Ein offensichtliches Beispiel für dieses Handlungsfeld findet sich im Bereich der Verrechnungspreise und dort insbesondere bei der Verrechnungspreisbestimmung für immaterielle Vermögenswerte und Risiken. Unstimmigkeiten finden sich aber auch im Bereich des sogenannten Treaty Shoppings und der Vermeidung einer Besteuerung gewisser Aktivitäten aufgrund der gegenwärtigen Definition der Betriebsstätte.

Das dritte Handlungsfeld befasst sich schliesslich mit dem Bereich der „**Transparenz**“. Diesbezüglich wird vor allem ein erhöhtes Mass an Informationen über multinationale steuerliche Angelegenheiten gefordert.

### 13 SPEZIFISCHE MASSNAHMEN

In Bezug auf das erste Handlungsfeld, "**Lücken**", beschreibt der Aktionsplan vier konkrete Massnahmen.

Die erste Massnahme bezieht sich speziell auf *Diskrepanzen als Resultat hybrider Strukturen*. In diesem Zusammenhang werden sowohl hybride Instrumente als auch hybride Gesellschaften, wie sie sich beispielsweise an den "check-the-box" Regeln der USA zeigen, geprüft. Bis September 2014 will die OECD im Hinblick auf deren steuerliche Neutralisierung sowohl eine Anpassung des Musterabkommens vornehmen als auch konkrete Empfehlungen in Bezug auf die Ausgestaltung unilateraler Normen abgeben.

Als zweite Massnahme will sich die OECD mit den Regelungen zur *Hinzurechnungsbesteuerung* bzw. den so genannten CFC Regulations befassen. Zu diesem Punkt soll bis September 2015 ein Best Practices-Modell für die Umsetzung entsprechender Regelungen im unilateralen Recht der Mitgliedstaaten entwickelt werden.

Die dritte Massnahme widmet sich der *steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zinsen* und insbesondere den diesbezüglichen *Richtlinien zur Eigenkapitalisierung*. Auch in diesem Bereich ist die Entwicklung eines Best Practices-Modells vorgesehen, welches bis September 2015 zu entwickeln ist. Darüber hinaus ist bis Dezember 2015 auch eine Anpassung der Verrechnungspreisrichtlinien im Bereich der Konzernfinanzierung geplant.



Mit der vierten Massnahme dieses Handlungsfeldes wird schliesslich eine Beschränkung des *schädlichen Steuerwettbewerbs* angestrebt. Dieser manifestiert sich in der Praxis verschiedener Länder aufgrund der Erteilung individueller Steuervorabbescheide („Rulings“) für eine vorteilhafte Besteuerung aber auch durch die sogenannten Patent-Boxen wie diese unter anderem in Grossbritannien und den Niederlanden zu finden sind. Das Hauptaugenmerk der OECD gilt einer erhöhten Transparenz, dem spontanen Austausch von Rulings und der Gewährung einer vorteilhaften Besteuerung ausschliesslich in Fällen umfangreicher Geschäftsaktivitäten.

In Bezug auf das zweite Handlungsfeld, mit welchem "**Unstimmigkeiten**" zwischen den Steuergesetz-

gebungen der Mitgliedstaaten beseitigt werden sollen, beschreibt der Aktionsplan fünf spezifische Massnahmen.

Die erste Massnahme trägt den Titel *Prävention von Abkommensmissbrauch*, mit anderen Worten die Verhinderung des Treaty Shoppings. Als klassisches Beispiel für diesen Bereich nannte Pascal Saint-Amans, Direktor des Zentrums für Steuerpolitik der OECD, das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Indien und Mauritius, das aufgrund seiner geringen Anforderungen an die Substanz von in Singapur ansässigen (Sub-)Holdinggesellschaften regelmässig für die Strukturierung von Investitionen nach Indien eingesetzt wird. Als konkrete Massnahme im Hinblick auf eine Neutralisierung dieser Art von Strukturen bezweckt die OECD die Einführung gezielter, im Rahmen des Musterabkommens bis September 2014 zu formulierender Bestimmungen, welche vermutlich die Form einer Klausel zur Beschränkung von Abkommensvorteilen annehmen werden und durch Empfehlungen in Bezug auf die Anpassung des jeweils unilateralen Regelwerks ergänzt werden sollen.

Die zweite Massnahme im Bereich des Handlungsbereichs "Unstimmigkeiten" betrifft die *Verhinderung der künstlichen Umgehung einer Besteuerung als Betriebsstätte*. Als konkretes Beispiel wird in diesem Zusammenhang der Einsatz von Kommissionärsstrukturen genannt, wie diese vor allem in Europa im Hinblick auf eine Vermeidung der Qualifikation als Vertreterbetriebsstätte häufig für steuerplanerische Zwecke eingesetzt werden. Die Arbeit der OECD in diesem Bereich wird sich darüber hinaus aber auch ganz allgemein mit der Betriebsstättendefinition auseinandersetzen und insbesondere Situationen analysieren, in welchen dem Quellenstaat qua vertraglicher Ausgestaltung nur ein geringes Risiko und damit auch nur ein beschränkter Gewinn zugewiesen wird.

Mit der dritten, vierten und fünften Massnahme in bezweckt die OECD, eine Übereinstimmung zwischen dem Ort der Geschäftsaktivitäten und demjenigen der Gewinnrealisation zu erzielen.

Als dritte Massnahme soll die *Verrechnungspreisbestimmung für immaterielle Vermögenswerte* analysiert und ein Regelwerk entwickelt werden, welches die aggressive Steuerplanung mittels BEPS verhindert. Mit diesen Arbeiten soll letztlich auch eine breite und dennoch klar abgegrenzte Definition von immateriellen Vermögenswerten geschaffen werden. Die zweite, bis Dezember 2015 umzusetzende Phase bezweckt sodann die Entwicklung von Ansätzen zur Verrechnungspreisbestimmung für schwierig zu bewertende Vermögenswerte und die Überarbeitung der Richtlinien bezüglich Kostenumlagevereinbarungen.

Auch die vierte Massnahme befasst sich mit der Thematik der Verrechnungspreise und innerhalb dieser Thematik mit den Wertschöpfungsfaktoren *Risiko und Kapital*. Insbesondere soll sich eine steuerplanerische Allokation von Gewinnen vermittels BEPS, nicht lediglich auf Basis einer vertraglichen Zuweisung von Risiko und/oder Kapital erzielen lassen.

Analoges gilt auch auf die fünfte Massnahme, für die die Bezeichnung *Hochrisikotransaktionen* gewählt wurde. Dieser Bereich behandelt unter anderem die Gewinnaufteilung innerhalb globaler Wertschöpfungsketten sowie typische, die Bemessungsgrundlage erodierende Zahlungen für bspw. Management-Honorare. Da der steuerplanerische Spielraum multinationaler Unternehmensgruppen in Bezug auf derlei Transaktionen kaum einen Vergleich mit unabhängigen Dritten gestattet, ist sich die OECD einig, dass diese Massnahme möglicherweise Regeln erfordert, welche gegebenenfalls nicht mit dem gegenwärtigen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes in Einklang stehen.

Das dritte Handlungsfeld umfasst unter dem Titel "**Transparenz**" nochmals vier weitere Massnahmen.

Die erste Massnahme beschäftigt sich mit dem Thema der *Datenerhebung*. Dazu will die OECD Methoden entwickeln, welche die Existenz von BEPS und insbesondere auch die Effizienz der im Rahmen des AKtionplanes vorgestellten Massnahmen gegen BEPS kontinuierlich überprüfen und bewerten können.

Die zweite Massnahme betrifft die *Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle*. Diesbezüglich will die OECD Empfehlungen abgeben, wie unilaterale Richtlinien für eine obligatorische Offenlegung ausgestaltet werden können, damit die Steuerbehörden aggressive und/oder missbräuchliche Steuerplanungsstrukturen rechtzeitig erkennen und entsprechende Gegenmassnahmen ergreifen können.

Die dritte Massnahme befasst sich mit der *Verrechnungspreisdokumentation*; ein Begriff, der den Kern dieser Massnahme jedoch nicht abschliessend beschreibt. Pascal Saint-Amans bezeichnete die zu erstellende Dokumentation daher auch als "country by country reporting". Konkret will die OECD eine Vorlage für die Verrechnungspreisdokumentation entwickeln, mittels derer sichergestellt ist, dass alle betroffenen Steuerbehörden Einsicht in die globale Allokation von Gewinnen, wirtschaftlichen Aktivitäten und bezahlten Steuern erhalten. Eine Verpflichtung in Bezug auf die Veröffentlichung dieser Informationen ist jedoch nicht vorgesehen.

Die vierte und letzte Massnahme dieses Handlungsbereichs bezweckt eine *Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsverfahren* und damit die mögliche

Aufnahme eines zwingenden und bindenden Schiedsverfahrens in die Doppelbesteuerungsabkommen.

## ZWEI ÜBERGREIFENDE MASSNAHMEN

Schliesslich gibt es noch *zwei weitere Massnahmen*, die keinem bestimmten Handlungsfeld zugeordnet werden können, sondern alle Handlungsfelder gleichermaßen betreffen.

Die erste dieser Massnahmen beschäftigt sich mit den *steuerlichen Herausforderungen in Bezug auf die digitale Wirtschaft*. Die diesbezügliche Arbeitsgruppe wird alle steuerlichen Aspekte digitaler Lieferungen und Dienstleistungen prüfen und sich darüber hinaus insbesondere mit Fragen hinsichtlich der Begründung von Betriebsstätten und Aspekten der indirekten Steuern befassen.



Die zweite dieser zusätzlichen Massnahmen beschreibt die Notwendigkeit der *Einführung eines multilateralen Instruments*. Dies ist, was die OECD als "hard law" bezeichnet, mit anderen Worten die Aufbereitung der Ergebnisse aus den Arbeiten im Zusammenhang mit allen anderen Massnahmen und deren Umsetzung im Rahmen eines multilateralen, die Doppelbesteuerungsabkommen übergreifenden Vertrages. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die diversen Staaten ihre bestehenden bilateralen Verträge nicht jeweils separat neu verhandeln müssen.

## KRITIK AM OECD-AKTIONSPLAN

Der Aktionsplan mag für viele Staaten verlockend erscheinen; er ist aber auch von einer gewissen Naivität geprägt. Die OECD hat selbst kein Mandat, Gesetzesänderungen durchzusetzen, so dass sie sich auf die Umsetzung ihrer Vorschläge durch interessierte souveräne Staaten verlassen muss. Darin liegt das grundlegende Problem der BEPS-Initiative. Zudem dürfte es selbst bei einer weitreichenden Umsetzung durch die Staaten unweigerlich Variationen bei der Interpretation der Vorschläge geben, weshalb ein nahtlos aufeinander abgestimmtes, supra-nationales Regelwerk in Bezug auf BEPS wohl nie erreicht werden kann. Für die Praxis bedeutet dies, dass auch eine noch so effiziente Arbeit der OECD kein Allheilmittel für die Lücken und Unstimmigkeiten des geltenden internationalen Steuerrechts schaffen kann.

Als Beispiel kann die vor kurzem in Grossbritannien eingeführte Patent-Box genannt werden, die definitiv als ein BEPS förderndes Steuerregime interpretiert werden kann. Die OECD kann Grossbritannien nicht zwingen, das Patent-Box Regime aufzugeben, und angesichts dessen erst relativ junger Geschichte erscheint es unwahrscheinlich, dass Grossbritannien sich freiwillig sofort wieder von der Patent-Box trennt. Darüber hinaus wurden vorgängig zur Einführung der Patent-Box sicherlich auch die zu dieser Zeit bereits öffentlich kommunizierten Arbeiten der OECD im Bereich BEPS sorgfältig abgewogen.

In der Realität dürfte eine perfekte Abstimmung internationaler Regelwerke von solcher Komplexität und Bedeutung daher wohl nicht umsetzbar sein. Es ist leichter sich auf politischer Ebene auf grundsätzliche internationale Prinzipien zu einigen, als diese im Detail zu implementieren; eine Tatsache die aus der Existenz nationaler Souveränität in der Steuerpolitik resultiert.



Der endgültige Wert des Aktionsplans wird sich folglich an dessen Umsetzung bemessen. Da die gegenwärtigen Möglichkeiten der internationalen Steuerplanung vermittels BEPS lediglich eine Folge des bestehenden Regelwerks zum internationalen Steuerrecht der Staaten sind, ist es durchaus denkbar, dass der Aktionsplan am Ende wenig bewirkt. Insbesondere kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Staaten letztlich dem Schutz ihrer nationalen Interessen den Vorrang geben. Dennoch erscheint es möglich, dass die Bekämpfung von BEPS mit dem Aktionsplan ein ausreichendes politisches Momentum für die (zu gegebener Zeit umzusetzende) Reform des internationalen Steuerrechts erreicht hat. Vor diesem Hintergrund sollten Unternehmen, die in einem globalen Umfeld tätig sind, ungeachtet der Unmöglichkeit einen perfekten internationalen Konsens zu schaffen die im Aktionsplan vorgestellten Massnahmen nicht einfach ignorieren.

### KONSEQUENZEN FÜR DEN STANDORT SCHWEIZ

Die 15 vorgestellten Massnahmen zeigen eine deutliche Forderung nach Substanz. Für die ohnehin in der Schweiz beheimateten Konzerne, deren Wertschöpfung traditionell zu grossen Teilen in der Schweiz stattfindet, zeitigt daher auch eine konsequente Um-

setzung des Aktionsplans zumindest auf den ersten Blick kaum nachteilige Konsequenzen. Etwas weniger positiv aber noch immer nur mit Risiken in vertretbarem Rahmen verbunden erscheint die Situation für die in der Schweiz ansässigen Principal-Gesellschaften ausländisch beherrschter Unternehmensgruppen. Gänzlich anders gestaltet sich die Sachlage sodann für diejenigen Gesellschaften, welche mit nur minimaler Substanz in der Schweiz aufwarten können.

Sollte der politische Wille gross genug sein, um zumindest einige der geplanten Änderungen des Aktionsplans umzusetzen, werden diese Änderungen jedoch an keiner der in der Schweiz ansässigen international operierenden Gesellschaften ohne erhebliche Konsequenzen vorübergehen. Insbesondere im Hinblick auf den ambitionösen Zeitrahmen sollten diese Gesellschaften proaktiv die erklärten Ziele des Aktionsplanes und deren Auswirkungen auf ihre globale Wertschöpfungskette und ihren effektiven Steuersatz analysieren, ihre Strukturen auf mögliche Schwachstellen, d.h. Ansatzpunkte für Angriffe unter der BEPS-Initiative, prüfen und vor allem ältere Strukturen im Hinblick auf deren Vereinbarkeit mit den gestiegenen Substanzanforderungen im Sinne von umfangreichen lokalen Aktivitäten überdenken.

Je nachdem wie der vorgestellte Aktionsplan der OECD auch unabhängig von dessen tatsächlicher Umsetzung auf supra-nationaler Ebene in die Steuerpolitik der Schweiz Eingang findet, könnten weitere, einschneidende Konsequenzen für die Unternehmen in der Schweiz resultieren. Anlässlich der Vorstellung des Aktionsplanes am G20-Treffen liess Bundesrätin Widmer-Schlumpf verlauten, dass sich die Schweiz als OECD-Mitglied aktiv in die Diskussionen einbringen und – so die vertretene Position – im internationalen Steuerwettbewerb für alle Beteiligten gleiche Rahmenbedingungen fordern werde.

Ohnehin längst zugesagt wurde die Abschaffung der bestehenden kantonalen Steuerregimes. In Aussicht gestellt wurden darüber hinaus Modifikationen in Bezug auf die Besteuerung der Finanzzweigniederlassungen und Principal-Gesellschaften, wobei für diese unter Vorwegnahme der in Sachen „Unstimmigkeiten“ vorgeschlagenen Massnahmen der OECD bereits eine modifizierte (verschärfte) Praxis angewandt wird. Nun wird mit dem Aktionsplan auch die mit der Unternehmenssteuerreform III als Ersatz für die kantonalen Regimes geplante Einführung von Boxen-Lösungen, insbesondere solche für die Verwertung von noch näher zu definierenden Immaterialgüterrechten, als schädliche Steuerpraktik beschrieben, sollte die mit den immateriellen Gütern zusammenhängende Wertschöpfung nicht ebenfalls in der Schweiz stattfinden.

Es stellt sich daher die Frage, ob die Schweizer Politik auch weiterhin eine Einführung von Boxen-Lösungen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III unterstützen wird. Insbesondere vor dem Hintergrund der Entwicklungen im Bereich der Principal-Gesellschaften und den beiden Bundesgerichtsentscheiden betreffend Offshore-Strukturen (vgl. unseren Newsletter vom Februar 2013) muss befürchtet werden, dass die Schweiz den internationalen Entwicklungen erneut vorseilt und von einer weiteren Prüfung der Einführung dieser Modelle als Nachfolgelösungen für die gegenwärtigen kantonalen Steuerregimes unter Verweis auf ungenügende Rechtssicherheit absieht.

Die Herausforderung für multinationale Unternehmen wird folglich darin bestehen, ihre gegenwärtigen Strukturen parallel zu den Entwicklungen in der Schweiz und auf supra-nationaler Ebene fortlaufend zu prüfen, rechtzeitig an die erklärte Neuausrichtung des nationalen und internationalen Steuerrechts anzupassen und gegebenenfalls neue Strukturen zu schaffen, mittels derer auch für die kommenden Jahre eine angemessene Konzernsteuerquote sichergestellt werden kann.

#### Kontakt

PrimeTax AG Seestrasse 356 CH-8038 Zürich	PrimeTax AG Bahnhofstrasse 11 CH-6301 Zug
---	---

PrimeTax AG Hansmatt 32 CH-6370 Stans	PrimeTax AG Waisenhausplatz 14 CH-3011 Bern
---	---

Telefon: +41 58 252 22 00

Fax: +41 58 252 22 99

E-mail: [info@primetax.ch](mailto:info@primetax.ch)

Für weiterführende Informationen kontaktieren Sie bitte die Autorin, Kerstin Heidrich, oder wenden sich an die Kollegen aus dem Team von PrimeTax:

**Kerstin Heidrich**, Director

Telefon: +41 58 252 22 04

**Stefan G. Widmer**, Partner

Telefon: +41 58 252 22 50

**Reto Arnold**, Partner

Telefon: +41 58 252 22 52