

Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU)

Georg Kofler

1. **Einleitung**
2. **Von BEPS (OECD) ...**
3. **... zur Anti-BEPS-Richtlinie (EU)**
4. **Ausblick**

Anhang: Übersicht zu den einzelnen Aktionspunkten des OECD BEPS-Projekts und den korrespondierenden Maßnahmen auf EU-Ebene

1. Einleitung

Der „Kampf“ gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen wurde vor allem aufgrund der budgetären Auswirkungen der Finanz-, Wirtschafts- und Eurokrise und mehrerer Enthüllungen – Luxemburg-Leaks (2014), Swiss-Leaks (2015), Panama-Leaks (2016) – angefacht. Er ist auch spätestens seit den ersten Berichten zu dem von den G20 initiierten OECD-BEPS-Projekt im Jahr 2013¹ in aller Munde. Vor etwa eineinhalb Jahren, am 5. Oktober 2015, hat die OECD schließlich ihre insgesamt rund 2.000 Seiten umfassenden Abschlussberichte zum großen „Base Erosion and Profit Shifting“ Project (BEPS) veröffentlicht, die sich in 15 Aktionspunkten mit der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung speziell durch multinationale Unternehmen befassen.² Am 15. und 16. November 2015 wurde das Maßnahmenpaket der OECD auch von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligt.³ Das OECD-BEPS-Projekt ist mittlerweile in die Implementationsphase eingetreten, wobei die EU hier eine Vorreiterrolle eingenommen hat. Der folgende Beitrag soll einen kurzen, einleitenden Überblick vor allem über die materiell-rechtlichen Aspekte des OECD-BEPS-Projekt und die Reaktionen auf Ebene der EU geben,⁴ wobei sich im Anhang zu diesem Beitrag eine synoptische Gegenüberstellung der konkreten Maßnahmen findet.

2. Von BEPS (OECD) ...

Zu Beginn standen vor allem die digitale Wirtschaft und deren Steuergestaltungen im Zentrum der Überlegungen der Staatengemeinschaft zur Verhinderung aggressiver Steuergestaltungen. Nicht umsonst befasste sich das 2013 veröffentlichte BEPS-Grundlagenpapier der OECD auch mit einem typischen Steuergestaltungsmodell,⁵ das von zahlreichen Unternehmen der digitalen Wirtschaft

- 1 Siehe grundlegend *OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), und nachfolgend *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013).
- 2 Für einen Überblick siehe zB *OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (2016), und zB *Staringer, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?* SWI 2015, 575 (575 ff).
- 3 Siehe die Pressemitteilung „G20 leaders endorse OECD measures to crack down on tax loopholes, reaffirm its role in ensuring strong, sustainable and inclusive growth“, abrufbar auf <http://www.oecd.org>.
- 4 Nur am Rande angesprochen werden daher die massiven Fortschritte im Bereich der steuerlichen Transparenz, insbesondere durch den automatischen Informationsaustausch, und die externe Strategie der EU im Verhältnis zu Drittstaaten. Siehe zu Letzterer insbesondere die Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM(2016)24, sowie nachfolgend die Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451 final (5.7.2012), 8 f.
- 5 Für eine Übersicht zu typischen Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen siehe Anhang B in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015), mit Beispielen zu Online-Händlern (Rz 1 ff), Internet-Werbung (Rz 8 ff), „Cloud computing“ (Rz 16 ff) und „App stores“ (Rz 22 ff).

genutzt wurde, dem sogenannten „Double Irish Dutch Sandwich“.⁶ Dieses Modell verdeutlichte anschaulich, wie Disparitäten zwischen den Steuerrechtsordnungen, „Schlupflöcher“, Steuerbefreiungen etc genutzt werden konnten, um die Steuerlast auf operative Gewinne zu optimieren oder sogar sogenanntes „staatenloses Einkommen“ zu schaffen und der Besteuerung zu entgehen.⁷

Das OECD-BEPS-Projekt ging aber letztlich weit über die digitale Wirtschaft hinaus und befasste sich in insgesamt 15 Aktionspunkten mit verschiedenen Aspekten der Bemessungsgrundlagenaushöhlung und Gewinnverschiebung. Mehrere Aktionspunkte widmen sich der Perspektive des materiellen Steuerrechts:

- Vor allem die Marktjurisdiktion (zB Staat der Kunden, Endverbraucher) bzw den Quellenstaat spricht die OECD mit den Aktionen zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6)⁸ und zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten (Aktionspunkt 7)⁹ an. Hier geht es primär einerseits um die Verhinderung von Abkommensmissbrauch (zB zur Reduktion von Quellensteuern) oder um die doppelte Nichtbesteuerung,¹⁰ andererseits um die Definition des Betriebsstättenbegriffs (insbesondere hinsichtlich der Vertriebsstrukturen und der Hilfstätigkeiten und vorbereitenden Tätigkeiten), zumal dieser zugleich jene Schwelle markiert, ab der der Quellenstaat aus abkommensrechtlicher Sicht unternehmerische Gewinne steuerlich erfassen kann.¹¹
- Aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft steht der „Best-Practice“-Bericht für eine solide Hinzurechnungsbesteuerung („Controlled-Foreign-Company“- bzw CFC-Regeln; Aktionspunkt 3)¹² im Vordergrund, der insbesondere die Erfassung von „mobilem Einkommen“ oder künstlich verschobenem Einkommen durch den Staat der Muttergesellschaft anspricht.¹³

6 Siehe für eine Beschreibung dieser Struktur *OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (12 Februar 2013) 74–76; *Fuest et al, Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, ZEW Discussion Paper No. 13-044 (July 2013) 3–6.

7 *Kleinbard, Stateless Income*, 11 Fla. Tax Rev 699 (699 ff) (2011).

8 *OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

9 *OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

10 Siehe Rz 213 f in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

11 Siehe Rz 215 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

12 *OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

13 Siehe Rz 234 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); siehe dazu zB *Radmanesh: Empfehlungen für eine effektive Hinzurechnungsbesteuerung (sog CFC-Regelungen) – Aktionspunkt 3 des OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionsplans*, IStR 2015, 895 (895 ff).

- Sowohl der Quellenstaat als auch der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft stehen im Fokus der Aktionen zu hybriden Gestaltungen (Aktionspunkt 2),¹⁴ zur Zinsschranke (Aktionspunkt 4),¹⁵ zum schädlichen Steuerwettbewerb, etwa durch „Patentboxen“ (Aktionspunkt 5),¹⁶ und zur Verrechnungspreisgestaltung (Aktionspunkte 8 bis 10).¹⁷ Die OECD-Empfehlungen zu hybriden Gestaltungen befassen sich mit Steuergestaltungen, die zum doppelten Ausgabenabzug („double dip“) oder zu einem steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung beim Empfänger („deduction without income inclusion“, zB aufgrund hybrider Finanzinstrumente oder durch Einsatz hybrider Gesellschaften) führen. Die im „Best-Practice“-Bericht der OECD dargestellte Zinsschranke soll – allgemein, aber auch für die digitale Wirtschaft – der Aushöhlung von Bemessungsgrundlagen durch überhöhte Zinsabzüge vorbeugen, indem das Ausmaß des Zinsenabzugs mit der ökonomischen Aktivität verknüpft wird und Letztere (vereinfacht) durch das EBITDA abgebildet wird. Einen besonderen Schwerpunkt legte die OECD auf die Überarbeitung ihrer Verrechnungspreisrichtlinien, um eine Übereinstimmung von Besteuerung und „value creation“ zu erreichen; dies betrifft insbesondere eine Überarbeitung der Leitlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern und zur Zuordnung von Risiken, was selbstverständlich auch (aber nicht nur) für die stark von immateriellen Werten geprägte digitale Wirtschaft besonders bedeutsam ist.¹⁸

Das OECD-BEPS-Projekt befasste sich auch mit zahlreichen weiteren Fragestellungen und umfasste einen analytischen Bericht zu den Herausforderungen der digitalen Wirtschaft (Aktionspunkt 1),¹⁹ einen analytischen Bericht zu Statistiken zur Quantifizierung der aggressiven Steuerplanung (Aktionspunkt 11),²⁰ „Best

14 OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

15 OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); dazu zB *Matkovits/Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsabzugsbeschränkung – Auswirkungen auf Österreich, SWI 2016, 2 (2 ff).

16 OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

17 OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

18 Siehe dazu zB *Kroppen/Rasch*, Immaterielle Vermögenswerte – Neudefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes? Die finalen Aktionspunkte 8–10 der BEPS-Initiative, IWB 22/2015, 828 (828 ff).

19 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); dazu zB *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717 (717 ff); *Mitterlehner*, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58 (58 ff). Siehe auf EU-Ebene zu den Herausforderungen der digitalen Wirtschaft auch umfassend *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (2014), und zB *Hadzhieva*, Tax Challenges in the Digital Economy, Study for the TAXE 2 Committee, PE 579.002 (2016).

20 OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

Practices“ zur Einführung von Bestimmungen über die verbindliche Offenlegung aggressiver oder missbräuchlicher Transaktionen, Strukturen oder Gestaltungen (Aktionspunkt 12),²¹ die Einführung eines Mindeststandards zur länderbezogenen Berichterstattung hinsichtlich bestimmter Steuerdaten multinationaler Unternehmen und deren Austausch zwischen den Steuerverwaltungen („Country-by-Country-Reporting“; Aktionspunkt 13)²² sowie Maßnahmen zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens zur Verringerung von Unsicherheiten und unbeabsichtigter Doppelbesteuerung von Unternehmen sowie Vorschläge für eine zeitnahe und wirksame Streitbeilegung in diesem Bereich (Aktionspunkt 14).²³

Die OECD geht davon aus, dass die Implementierung der Vorschläge des BEPS-Projekts die Risiken der Bemessungsgrundlagenaushöhlung und Gewinnverlagerung erheblich mindern wird²⁴ und letztlich auch das Phänomen des „staatenlosen“ Einkommens lösen kann. In der Tat ist die Implementierungsphase des OECD-BEPS-Projekts in den verschiedenen Staaten bereits angelaufen, wobei allerdings nur wenige Teile des OECD-BEPS-Projekts politisch verbindliche „Mindeststandards“ darstellen und einem Peer-Review-Prozess unterliegen.²⁵ Diese Mindeststandards sind.²⁶

- Verhinderung von Abkommensmissbrauch²⁷ – Staaten sollen in ihren Doppelbesteuerungsabkommen zumindest (1) einen „Principal Purpose Test“, (2) einen „Principal Purpose Test“ gemeinsam mit einer vereinfachten oder – schon bisher im OECD-MK angesprochenen,²⁸ am US-MA orientierten – detaillierten Limitation-on-Benefits-Klausel oder (3) eine detaillierte Limitation-

21 OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

22 OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015). Auf Ebene der EU bereits umgesetzt durch eine Änderung der AmtshilfeRL und Einführung der Verpflichtung der länderbezogenen Berichterstattung („Country-by-Country-Reporting“) und deren Austausch zwischen den Steuerbehörden (ab 2017); siehe die Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 146/8 (3.6.2016).

23 OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

24 Siehe Rz 218 in OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

25 Siehe bereits OECD, BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework – Peer Review Documents (February 2017), und OECD, BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Peer Review Documents (February 2017).

26 Siehe Frage 4 in OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Frequently Asked Questions (2015).

27 Rz 15 ff in OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

28 Art 1 Z 20 OECD-MK.