

BEPS UND WAS NUN?



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

1. DAS „OECD/G20 INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS“

Zwei Jahre nachdem sich die G20-Staaten darauf geeinigt haben, gegen die Ausdünnung von Steuersubstrat und Gewinnverlagerungen, also gegen „**Base Erosion and Profit Shifting**“ (kurz „BEPS“) vorzugehen, wurden im Oktober 2015 von G20/OECD die „Final Reports“¹ verabschiedet. Die 15 BEPS-Handlungsempfehlungen („Actions“) sollten einerseits den durch mangelnde steuerlicher Transparenz möglichen internationalen Steuerwettbewerb bekämpfen. Andererseits sollte verhindert werden, dass Gewinne künstlich in Staaten verlagert werden, wo keine oder geringfügige wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden. Steuerschlupflöcher, die sich aufgrund der Unterschiede nationaler Steuerrechtsordnungen in Verbindung mit den Regelungen von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ergaben, sollten gestopft werden, ohne Doppel- oder Mehrfachbesteuerung auszulösen. Das BEPS-Projekt baut auf den folgenden drei Säulen auf:

- Schaffung von mehr **Kohärenz** nationaler Steuerrechtsordnungen;
- Verstärkung der **Substanzanforderungen** internationaler Besteuerungsstandards, um sicherzustellen, dass die Besteuerung dort erfolgt, wo wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und wo Wertschöpfung geschaffen wird;
- **Transparenz** und **Verbesserung der Rechtssicherheit**² für Unternehmen, die sich keiner aggressiven Steuergestaltungen bedienen (siehe Tabelle auf der nächsten Seite)

Um eine möglichst breite Akzeptanz der vorgeschlagenen Maßnahmen zu bewirken, wurden auch Nicht-G20/OECD-Mitgliedstaaten ins Boot geholt und das sog. „**OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**“ („IF“) als Sub-Organisation des OECD-Steuerausschusses ins Leben gerufen. Das IF setzt sich inzwischen aus 116 Staaten (darunter auch Entwicklungs- und Schwellenländer) und internationalen Organisationen (z.B.: IWF, UN, Weltbank) zusammen und repräsentiert damit 95% des weltweiten Bruttonationalprodukts.

Dieses Gremium versteht sich als „**Standard setting Mentoring Implementation Forum**“ und soll dazu beitragen,

- dass die BEPS-Handlungsempfehlungen von den Staaten auch **tatsächlich umgesetzt** werden,
- das BEPS-Projekt **fortgeschrieben** wird (z.B. im Bereich der Besteuerung der „Digital Economy“)
- dass Steuerumgehung nicht durch innerstaatliche Maßnahmen bekämpft wird sondern auf Grundlage **international abgestimmter Prozesse**.

Im Rahmen sog. „**Peer Reviews**“ wird die Implementierung der 15 BEPS-Handlungsempfehlungen, die Anpassungen des nationalen Steuerrechts und der DBA vorschlagen, regelmäßig überprüft. Außerdem bietet das IF, unterstützt durch die von IWF, UN und Weltbank geschaffene „**Plattform for Collaboration on Tax**“ (PCT) einzelnen Staaten Unterstützung bei der Implementierung der von G20/OECD vorgeschlagenen Maßnahmen.

Anfang Juli 2018 haben G20/OECD ihren zweiten **Fortschrittsbericht**³ über den Zeitraum Juli 2017 bis Juni 2018 präsentiert und darin den Fortgang der Umsetzung der einzelnen BEPS-Handlungsempfehlungen dokumentiert und kommentiert.

2. UMSETZUNG DER BEPS-MINDESTSTANDARDS

Einzelne „BEPS Actions“ wurden von G20/OECD zum sog. „Mindeststandard“ erhoben, zu deren Umsetzung die Staaten (politisch) verpflichtet werden sollen:

- BEPS Action 5 hat zum Ziel, **schädliche Steuerpraktiken** wirksam zu bekämpfen, unter Berücksichtigung von **Transparenz** und **Substanz**. Das von der OECD geschaffene „**Forum on Harmful Tax Practices**“ (FHTP) hat in einem ersten Peer Review⁴ insgesamt 175 steuerliche Sonderregelungen als potentiell schädlich identifiziert, wovon (per Ende Juni 2018) 31 solcher Regelungen angepasst worden sind, 81 gesetzliche Änderungen im Gange

Table 1. BEPS Actions per objectives

Coherence	Substance	Transparency	Horizontal
Action 2 Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements	Action 5 – 1st component Preferential tax regimes	Action 5 – 2nd component Exchange of information on tax rulings	Action 1 Digital economy
Action 3 Strengthen CFC rules	Action 6 Prevent treaty abuse	Action 11 Data analysis	Action 15 Multilateral instrument
Action 4 Limit interest deductibility	Action 7 Prevent the artificial avoidance of PE status	Action 12 Mandatory disclosure rules	
	Actions 8-10 Aligning transfer pricing outcomes with value creation: Intangibles; Risk and capital; and Other high-risk transactions	Action 13 Re-examine transfer pricing documentation	
		Action 14 Dispute resolution	

sind, 47 solcher Regelungen als unschädlich eingestuft wurden, 4 Regelungen schädlich oder möglicherweise schädlich sind und 12 noch untersucht werden. Aktuell werden die in Frankreich, Italien und der Türkei zu Patentboxen an den Pranger gestellt

- BEPS Action 5 hat aber auch zum Inhalt, durch den **Austausch von unilateralen Vorabauskünften** („rulings“) steuerliche Transparenz zu schaffen und öffentlich nicht bekannte Zugeständnisse einzelner Staaten an ausgewählte Steuerpflichtige ans Tageslicht zu bringen. Die OECD berichtet, dass zwischen den am IF teilnehmenden Staaten bislang 17.000 solcher steuerlicher Vorabauskünfte ausgetauscht worden sind.⁵
- BEPS Action 6 soll die missbräuchliche DBA-Inanspruchnahme verhindern, und richtet sich insbesondere gegen das sog. „**treaty shopping**“. Vorgeschlagen wird die Aufnahme eines „**principal purpose test**“ in den Abkommenswortlaut, oder einer einfachen „**limitation on benefits**“-Regelungen (LOB)⁶ oder einer detaillierten LOB-Regelung verbunden mit **Maßnahmen gegen „conditiu“** (Durchlaufgesellschaften) vor. Auch Titel und Präambel der DBA sollen zum Ausdruck bringen, dass DBA auch zum Zweck haben, Steuerverkürzung und Umgehung zu verhindern.
- BEPS Action 13 fordert multinationale Unternehmen mit einem konsolidierten Konzernumsatz von mehr als EUR 750 Mio. dazu auf, jährlich „**Country-by-Country Reports**“ (CbC-Report) vorzulegen. Die CbC-Reports sollen den Finanzverwaltungen in erster Linie als Indikator für risikoorientierte zielgerichtete Prüfungshandlungen dienen. Andere Unternehmen, die eine bestimmte Umsatzschwelle (in Österreich EUR 50 Mio.) überschritten haben, müssen ihre Verrechnungspreise durch eine **Stammdokumentation** („Master File“) und eine **länderspezifische Dokumentation** zu belegen. Bis Mitte 2018 haben mehr als 60 Staaten die Verpflichtung zum CbC-Reporting gesetzlich geregelt⁷ und es wurden etwa 1.400 bilaterale Vereinbarungen zum Austausch der CbC-Reports abgeschlossen.

- BEPS Action 14 soll die DBA-rechtliche **Streitbeilegung** (Verständigungsverfahren iSd Art. 25 OECD-MA) verbessern. Das IF hat inzwischen die Umsetzung entsprechender Regelungen in 80 Staaten untersucht und Verbesserungspotential identifiziert.

3. UMSETZUNG ANDERER BEPS-ACTIONS

Nach den Feststellungen der OECD schreitet auch die Umsetzung der nicht als Mindeststandard ausgestalteten BEPS-Empfehlungen zügig voran. So wurden z.B. im Rahmen der US-Steuerreform Regelungen zur **Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen bzw. Rechtsformen** (BEPS Action 2) neu geschaffen, es wurde der **Abzug von Zinsen** begrenzt (BEPS Action 4) und die Regeln zur **Hinzurechnungsbesteuerung** (BEPS Action 3) verschärft, die sicherstellen sollen, dass Auslandseinkünfte von US-Konzernen einer Mindestbesteuerung von 13,125% unterliegen, um Niedrigbesteuerung im Ausland zu neutralisieren. Innerhalb der EU wurden einzelne Empfehlungen aus dem BEPS-Projekt in zwei Richtlinien (ATAD 1⁸ und ATAD 2⁹) verpackt, die zum Teil ab 2019 durch die EU-Mitgliedstaaten umzusetzen sind. Österreich hat einzelne Richtlinienvorgaben (z.B. Hinzurechnungsbesteuerung, Missbrauch) bereits mit dem JStG 2018 in innerstaatliches Steuerrecht übernommen.

4. VERRECHNUNGSPREISE

Im Bereich der Verrechnungspreise soll durch die Vorschläge in BEPS Action 8 bis 10 die internationale Gewinnaufteilung besser an den Ort der (**tatsächlichen**) **wirtschaftlichen Aktivitäten** und am Entstehen der **Wertschöpfung** bemessen werden. Die Vorschläge wurden in die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017 (OECD-VP)¹⁰ übernommen. Im Juni 2018 wurden Leitlinien für Finanzverwaltungen zum Thema „**hard-to-value intangibles**“ herausgegeben, die in Kapitel VI der OECD-VP übernommen worden sind.¹¹ In einem ebenfalls im Juni 2018 veröffentlichten Bericht¹² finden sich Aussagen zum „**Profit Split**“, der dann als geeignete

Verrechnungspreismethode angesehen wird,

- wenn Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge leisten,
- die Geschäftsprozesse hoch integriert sind und die von den einzelnen Unternehmen geleisteten Beiträge nicht individuell bewertet werden können,
- die Unternehmen gemeinsam wirtschaftlich bedeutsame Risiken tragen oder individuell miteinander eng verflochtene Risiken zu tragen haben.

Die Umsetzung von **Gewinnaufteilungsmethoden** in der Praxis wird in dem Bericht anhand von 16 Beispielen dargestellt, die unter anderem von Entwicklungs- und Schwellenländern konzipiert worden sind.

Den Besonderheiten von **Finanztransaktionen** iZm der Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen widmet sich ein Diskussionsentwurf zu den BEPS Actions 8 bis 10¹³, der im Juli 2018 veröffentlicht wurde. Darin finden sich Aussagen zu den Themen „Konzernfinanzierung“, „Garantieleistungen“ und „Captive Insurance“.

5. ANPASSUNGEN DES DBA-RECHTS

Das von mehr als 100 Staaten im Auftrag der G20-Finanzminister ausgearbeitete Multilaterale Instrument (MLI)¹⁴ wurde per Ende Juni 2018 von 82 Staaten unterzeichnet und ist nach der Unterzeichnung durch fünf Staaten¹⁵ mit 1. Juli 2018 in Kraft getreten. Nach Hinterlegung der Ratifikationsurkunden durch die MLI-willigen Staaten wird dieses multilaterale Übereinkommen Auswirkungen auf mehr als 1.300 DBA haben, wie sich einzelne DBA durch das MLI verändern und welche „reservations“ und „notifications“ die einzelnen Staaten betreffend die „covered tax agreements“ angebracht haben, kann der online verfügbaren „MLI Matching Database“ entnommen werden.¹⁶

Das MLI dient der Umsetzung der DBA-rechtlich relevanter BEPS-Empfehlungen iZm hybriden Gestaltungen, dem Missbrauch von DBA und der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten. Durch das MLI soll auch ein Schiedsverfahren in die DBA übernommen werden, wozu sich bislang 28 Staaten (darunter Österreich) verpflichtet haben. Ungeachtet der Anpassung des DBA-Rechts durch das MLI finden sich die BEPS-bedingten Vorschläge zur Änderung der DBA, die sich auch vollinhaltlich im OECD-MA idF des Update 2017 finden,¹⁷ bereits in neu abgeschlossenen DBA bzw. werden im Zuge von DBA-Revisionen in den Abkommenswortlaut übernommen.

6. BESTEUERUNG DER DIGITALEN WIRTSCHAFT

Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist eines der von G20/OECD getriebenen zentralen Themen. Nicht zuletzt deshalb, weil die „GAFA“-Steuervermeidungsstrategien¹⁸ letztlich das BEPS-Projekt angestoßen haben. G20/OECD haben in BEPS Action 1 das Thema aufgegriffen, ohne sich in ihrem Endbericht darauf einzigen zu können, auf welche Art und Weise Steuersubstrat aufgeteilt werden sollte. Deshalb konnte die Task Force on the Digital Economy (TFDE) auch keine Empfehlung abgeben. Während manche Staaten keinen Änderungsbedarf bestehender Besteuerungsgrundsätze

sehen, wollen andere steuerlich an Nutzerdaten anknüpfen, die häufig wesentlicher (wertschöpfender) Faktor digitaler Geschäftsmodelle sind bzw. die Regelungen nicht auf die digitale Wirtschaft beschränkt wissen wollen. BEPS Action 1 stellt es den Staaten allerdings frei, unter Berücksichtigung DBA-rechtlicher Rahmenbedingungen innerstaatliche Regelungen zu schaffen. Einzelne Staaten haben bereits davon Gebrauch gemacht, indem z.B. bestimmte digitale Leistungen mit einer Ausgleichsabgabe („equalisation levy“) belastet worden sind, um DBA-rechtlichen Konflikten auszuweichen. Im März 2018 wurde ein Zwischenbericht¹⁹ veröffentlicht, worin die folgenden drei wesentlichen Merkmale digitalisierter Geschäftsmodelle identifiziert worden sind:

- Wirtschaftliche Tätigkeit ohne physische Präsenz („scale without mass“);
- Starke Abhängigkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern („unparalleled reliance on intangibles“);
- Relevanz von Daten („data“), Nutzer („user participation“) und Netzwerkeffekten („network effects“).

Allerdings konnten sich auch im Zwischenbericht die Staaten nicht darüber einigen, in welchem Ausmaß diese Faktoren zur Wertschöpfung beitragen. Um nationale Alleingänge, die Doppel- und Mehrfachbesteuerung auslösen können zu vermeiden, sollen nach dem Zwischenbericht aus März 2018 und einem weiteren, der 2019 zu erwarten ist, spätestens 2020 von OECD/G20 finale - zwischen den Staaten des IF abgestimmte - Empfehlungen abgegeben werden, indem zur Frage des „Nexus“ (steuerliche Anknüpfung) und einer wertschöpfungsorientierten Gewinnzuordnung international akkordiert Stellung bezogen wird. Inzwischen hat auch die EU reagiert und Richtlinienvorschläge zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft²⁰ präsentiert, deren Umsetzung allerdings fraglich ist.

7. OFFENLEGUNG AGGRESSIVER STEUERPLANUNGSMODELLE

BEPS Action 12 schlägt den Staaten vor, Regelungen zu schaffen, die eine Verpflichtung zur Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle vorsehen. Aggressive Steuerplanung ist aus Sicht der OECD dann gegeben, wenn bereits ein Steuervorteil vorliegt („one-step approach“) oder wenn neben den Steuervorteil ein allgemeingültiges steuerplanerisches Element tritt („second-step approach“). Der Bericht empfiehlt außerdem die Entwicklung wirksamer Mechanismen zu Zusammenarbeit und Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden einzelner Länder auf der Basis einer internationalen Plattform. Die EU hat bereits reagiert und die Richtlinie (EU) des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen²¹ verabschiedet. Die Richtlinie ist bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen und erstmals ab dem 1.7.2020 anzuwenden.

8. AUSBLICK

Das BEPS-Projekt von G20/OECD hat zweifellos zur Folge, dass internationale Besteuerungsgrundsätze verändert und an die Anforderungen neuer Geschäftsformen angepasst werden. Eine Besteuerung digitaler bzw. digitalisierter Geschäftsmodelle bedarf neuer

Formen ertragsteuerlicher Anknüpfung („Nexus“). Der traditionelle „brick and mortar“-Ansatz, der eine Besteuerung ausländischer Unternehmer nur nach Maßgabe physischer Präsenz zuließ, gehört der Vergangenheit an. Innerstaatlich, auf EU-Ebene und im DBA-Recht werden Regelungen geschaffen, die es dem Steuerpflichtigen erschweren, das internationale Steuergefälle zu nutzen. Gleichzeitig wird den Steuerbehörden ein deutlich verbesserter Zugang zu Daten international tätiger Unternehmen verschafft. G20/OECD weisen in ihrem Fortschrittsbericht sogar darauf hin, dass das BEPS-Projekt im Allgemeinen und die verbesserten Möglichkeiten zum internationalen Informationsaustausch bereits dazu geführt hätten, dass Konzerne ihre Steuerstrategien überdenken. ■

- 1 OECD, Base Erosion and Profit Shifting, 2015 Final Reports.
- 2 Siehe dazu auch: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018, Update on Tax Certainty.
- 3 OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress report July 2017 – June 2018.
- 4 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes, Inclusive Framework on BEPS: Action 5.
- 5 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings, Inclusive Framework on BEPS: Action 5.
- 6 LOB-Regelungen sollen sicherstellen, dass eine Person DBA-Vorteile nur dann in Anspruch nehmen kann, wenn ein Unternehmen eine wesentliche Verbindung zum jeweiligen DBA-Staat aufweist.
- 7 In Österreich durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG), BGBl I 2016/77 und die dazu ergangene Verordnung, BGBl II 2016/419 umgesetzt.

- 8 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABL L 193/1 v. 19.7.2016.
- 9 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABL L 144/1 v. 7.6.2017.
- 10 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations.
- 11 OECD, Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, Inclusive Framework on BEPS: Action 8, June 2018.
- 12 OECD, Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method, Inclusive Framework on BEPS, Action 10.
- 13 OECD, Base Erosion and Profit Shifting, Public Discussion Draft, BEPS Actions 8-10, Financial Transactions, 3 July – 7 September 2018.
- 14 In Österreich umgesetzt durch BGBl III 2018/93, Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.
- 15 Österreich, Isle of Man, Jersey, Polen, Slowenien. Zum Zeitpunkt der Drucklegung des Beitrages haben auch in Neuseeland, Serbien, Schweden und Großbritannien die Ratifikationsurkunden bei der OECD hinterlegt. Die OECD erwartet, dass bis Ende 2018 mehr als 30 Staaten ihre Ratifikationsurkunden hinterlegen werden.
- 16 <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>.
- 17 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).
- 18 „GAFA“ steht für Google, Apple, Facebook, Amazon.
- 19 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS.
- 20 EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 148 final; EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM (2018) 147 final.
- 21 ABI EU L 139 v. 5.6.2018.