

Kapitel 6

Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft

In diesem Kapitel wird erörtert, wie die Arbeiten zu den verschiedenen Punkten des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung in der digitalen Wirtschaft auftretende Aspekte der BEPS-Problematik angehen. Ferner wird darin auf die besonderen Merkmale der digitalen Wirtschaft eingegangen, denen Rechnung getragen werden muss, um sicherzustellen, dass mit den konzipierten Maßnahmen BEPS-Praktiken in der digitalen Wirtschaft wirkungsvoll begegnet werden kann.

6.1 Einleitung

Viele der wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft, insbesondere die mobilitätsbezogenen, werfen sowohl hinsichtlich der direkten als auch der indirekten Besteuerung BEPS-Probleme auf. So bieten sich etwa auf Grund der Bedeutung immaterieller Werte im Kontext der digitalen Wirtschaft, zusammen mit der nach den bestehenden Steuervorschriften gegebenen Mobilität immaterieller Werte für Steuerzwecke, umfangreiche BEPS-Möglichkeiten auf dem Gebiet der direkten Steuern. Die Mobilität der Nutzer schafft erhebliche Herausforderungen und Risiken im Kontext der Mehrwertbesteuerung. Die Fähigkeit, Infrastrukturen außerhalb eines Absatzstaats zu zentralisieren und von dort aus erhebliche Umsätze auf dem betreffenden Absatzmarkt zu erzielen, bietet zusammen mit der zunehmenden Fähigkeit zur Ausübung einer wesentlichen Geschäftstätigkeit unter minimalem Personaleinsatz potenzielle Möglichkeiten, durch die Fragmentierung der physischen Aktivitäten Gewinne zu verkürzen bzw. zu verlagern, um eine Besteuerung zu vermeiden.

Die Arbeiten zu den verschiedenen Punkten des BEPS-Aktionsplans (OECD, 2014) sollten diese wesentlichen Merkmale berücksichtigen, um sicherzustellen, dass die vorgeschlagenen Lösungen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft umfassend angehen. In den folgenden Abschnitten wird beschrieben, wie mit den Arbeiten zur Umsetzung des BEPS-Aktionsplans sowie den Arbeiten zu Verbrauchsteuern gegen diese BEPS-Probleme vorgegangen werden soll.

6.2 Wiederherstellung der Besteuerung „weißer“ Einkünfte

Gestaltungen, die darauf abzielen, Gewinne künstlich an Orte zu verlagern, an denen sie zu günstigeren Sätzen oder überhaupt nicht besteuert werden, werden durch die laufenden Arbeiten im Kontext des BEPS-Projekts unwirksam werden. Zugleich werden die Arbeiten zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung die Transparenz zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen sowie zwischen den Steuerverwaltungen untereinander erhöhen. Die Verfahren zur Risikoabschätzung auf Ebene der zuständigen Steuerverwaltung werden durch Maßnahmen wie die verpflichtende Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle sowie einheitliche Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation in

Verbindung mit einem Modell für die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting) verbessert werden. Der umfassende Charakter des BEPS-Aktionsplans wird sicherstellen, dass sich die Besteuerung nach der koordinierten Umsetzung der verschiedenen Maßnahmen stärker nach den Orten richtet, an denen die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden. Dies wird die Besteuerungsrechte sowohl auf der Ebene des Absatzstaats als auch des Staats der obersten Muttergesellschaft mit dem Ziel wiederherstellen, dem Phänomen der sogenannten weißen („staatenlosen“) Einkünfte ein Ende zu bereiten.

6.2.1 Maßnahmen zur Wiederherstellung der Besteuerung im Absatzstaat

Durch eine Reihe von Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans wird die Quellenbesteuerung effektiv wiederhergestellt werden, insbesondere durch den Aktionspunkt 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) und den Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte).

6.2.1.1 Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6)

Es wird an effektiven Regeln zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen mit im September 2014 vorzulegenden Musterbestimmungen gearbeitet. Diese Regeln werden sich zunächst mit Treaty-Shopping-Gestaltungen befassen, bei denen Unternehmen in einem Staat weniger mit dem Ziel errichtet werden, dort einer Geschäftstätigkeit nachzugehen, sondern vielmehr um aus dem Netz an Steuerabkommen dieses Staats Nutzen zu ziehen. Sie werden ferner die Nutzung von Strukturen verhindern, bei denen mit Unternehmen, die angeben, in zwei Vertragsstaaten ansässig zu sein, eine doppelte Nichtbesteuerung erreicht werden soll. Darüber hinaus werden aus Steuerabkommen resultierende Fälle unbeabsichtigter Nichtbesteuerung angegangen, insbesondere dort, wo Staaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode anwenden.

Mit der Versagung von Abkommensvorteilen in Fällen, in denen es sonst zu doppelter Nichtbesteuerung kommen könnte, wird gewährleistet, dass der Absatzstaat sein innerstaatliches Recht anwenden kann, ohne daran durch Abkommensregeln gehindert zu werden, die auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung abzielen. Dies ist sowohl in Fällen relevant, in denen das ausländische Unternehmen angegeben hat, im betreffenden Staat keine steuerpflichtige Präsenz in Form einer Betriebsstätte zu unterhalten, als auch in denen effektiv eine steuerpflichtige Präsenz in

Form einer Betriebsstätte oder einer Konzerngesellschaft vorliegt, die entsprechenden steuerpflichtigen Einkünfte jedoch durch abzugsfähige Zahlungen reduziert werden. In Fällen, in denen solche abzugsfähigen Zahlungen nach innerstaatlichem Recht einer Quellensteuer unterliegen, kann der Absatzstaat eine solche Quellensteuer ohne Einschränkung durch ein Steuerabkommen erheben.

6.2.1.2 Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus (Aktionspunkt 7)

Die Betriebsstättendefinition in Steuerabkommen kann die Anwendung der geltenden innerstaatlichen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen einschränken, die durch gebietsfremde Unternehmen aus Quellen innerhalb des betreffenden Absatzstaats erzielt wurden. Die in Bezug auf Aktionspunkt 7 durchgeführten Arbeiten zielen darauf ab, die künstliche Umgehung der Schwelle zu verhindern, unterhalb derer ein Absatzstaat keine Steuern erheben kann. Ziel dieser Arbeiten ist die Änderung der Betriebsstättendefinition, um sicherzustellen, dass der intendierte Anwendungsbereich der Definition und mithin der innerstaatlichen Besteuerungsrechte nicht durch künstliche Vereinbarungen umgangen wird. Diese Arbeiten sollen bis September 2015 abgeschlossen sein.

Im Rahmen der Arbeiten soll geprüft werden, ob und wie die Betriebsstättendefinition modifiziert werden muss, um Umständen Rechnung zu tragen, in denen künstliche Vereinbarungen in Bezug auf den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen eines zu einem multinationalen Konzern gehörenden Unternehmens effektiv zum Abschluss von Verträgen führen, so dass die entsprechenden Umsätze so behandelt werden sollten, als seien sie durch das betreffende Unternehmen erzielt worden. Dies ist beispielsweise dann relevant, wenn ein Online-Händler, der materielle Produkte verkauft, oder ein Online-Dienstleister im Werbebereich das Verkaufspersonal einer lokalen Tochtergesellschaft nutzt, um Verkäufe an potenzielle Großkunden auszuhandeln und effektiv abzuschließen.

Die Arbeiten sollten auch der Notwendigkeit Rechnung tragen, sicherzustellen, dass wenn an einem bestimmten Standort in einem Staat eine wesentliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird, das Unternehmen keine der Ausnahmen für sich beanspruchen kann, die üblicherweise in der Betriebsstättendefinition zu finden sind (vgl. z.B. Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens). Darüber hinaus werden sie sicherstellen, dass es nicht möglich ist, diese Ausnahmen durch die Fragmentierung der Geschäftstätigkeit zu nutzen. In diesem Kontext sollte geprüft werden, ob bestimmte Tätigkeiten, die im Sinne dieser Ausnahmen

zuvor als Hilfstätigkeiten betrachtet wurden, in der digitalen Wirtschaft möglicherweise zunehmend wichtige Bestandteile der Geschäftstätigkeit sind. Wenn beispielsweise die Nähe zum Kunden und eine rasche Lieferung wichtige Komponenten des Geschäftsmodells eines Online-Händlers sind, der materielle Produkte verkauft, könnte die Unterhaltung eines Lagers vor Ort zu den Kernaktivitäten dieses Händlers gehören. Zusätzlich zu grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen (vgl. Kapitel 8) wirft dies BEPS-Fragen auf, wenn die fehlende Besteuerung im Absatzstaat mit Techniken zur Verringerung bzw. Vermeidung der Besteuerung im Staat des Zahlungsempfängers bzw. der obersten Muttergesellschaft einhergeht.

6.2.2 Maßnahmen zur Wiederherstellung der Besteuerung im Absatzstaat wie auch im Staat der obersten Muttergesellschaft

Eine Reihe von Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans wird zur Wiederherstellung der Besteuerung auf Ebene des Absatzstaats wie auch auf Ebene des Staats der Muttergesellschaft beitragen. Zu diesen Maßnahmen zählen diejenigen, die im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 2 (Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen), Aktionspunkt 4 (Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen), Aktionspunkt 5 (Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken) sowie zu den Aktionspunkten 8-10 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung) konzipiert werden.

6.2.2.1 Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2)

Der BEPS-Aktionsplan weist darauf hin, dass hybride Gestaltungen (Hybrid Mismatch Arrangements) zur Erzielung einer nicht vorgesehenen doppelten Nichtbesteuerung oder eines langfristigen Steueraufschubs genutzt werden können, indem z.B. aufgenommenes Fremdkapital zweimal in Abzug gebracht wird, indem Betriebsausgabenabzüge in einem Staat geltend gemacht werden, ohne dass die entsprechenden Erträge in einem anderen Staat als Einnahmen berücksichtigt werden, oder indem Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern oder zu Schachtelprivilegien missbraucht werden. In der digitalen Wirtschaft bestehende Strukturen nutzen hybride Gestaltungen für BEPS-Zwecke, indem sie Einkünfte aus einem Absatz- oder Intermediärstaat abziehen oder die Anwendung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFG-Regeln) oder anderen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung umgehen. Die im Hinblick auf Aktionspunkt 2 durchgeführten und im September

2014 vorzulegenden Arbeiten werden die Möglichkeiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft daher effektiv verringern.

6.2.2.2 Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (Aktionspunkt 4 und 9)

Die Innovationstätigkeit, die entscheidend für den Erfolg in der digitalen Wirtschaft ist, muss finanziert werden. Viele große, etablierte Akteure der digitalen Wirtschaft verfügen über beträchtliche Barmittel und finanzieren neue Unternehmungen, den Kauf von Start-ups oder andere Vermögenswerte oftmals mit konzerninternem Fremdkapital. Häufig errichten Steuerpflichtige Unternehmen in Niedrigsteuergewässern, die sie mit Kapital ausstatten und die dann mit verbundenen Unternehmen Transaktionen tätigen können, die in einer Gewinnverkürzung resultieren. So kann z.B. eine Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuergewässern errichtet werden, um operativen Geschäftseinheiten in Hochsteuerländern Darlehen zu gewähren oder immaterielle Werte zu erwerben und an andere Konzernunternehmen zu lizenzieren. Überhöhte Zinsabzüge für solche Darlehen bzw. überhöhte Betriebsausgabenabzüge für Lizenzgebühren, die an solche Geschäftseinheiten in Niedrigsteuerländern gezahlt werden, können in den Staaten, in denen die Geschäftstätigkeit erfolgt, BEPS-Fragen aufwerfen. Wenn das Kapital, mit dem die Geschäftseinheit im Niedrigsteuerstaat zur Durchführung dieser Aktivitäten ausgestattet wird, von Dritten geliehen wird, kann der Gewinnverkürzungseffekt dieser Gestaltungen möglicherweise verstärkt werden. Die gleichen Effekte lassen sich durch die Einbehaltung von Gewinnen in Geschäftseinheiten in Niedrigsteuerländern erzielen, die Eigentümer immaterieller Werte sind oder Risiken übernehmen, wenn die einbehaltenen Gewinne an andere operative Geschäftseinheiten verliehen werden.

Mit anderen Worten: Die bestehenden Regelungen ermöglichen es Konzerneinheiten in einem Niedrigsteuergewässern, die gewinngenerierenden Tätigkeiten des Konzerns mit konzerninternem Fremdkapital zu finanzieren, auch wenn die Gesamtverschuldung des multinationalen Konzerns möglicherweise weitaus geringer ist. Dies verringert letztlich die Steuer auf Ebene des Absatzstaats und auf Ebene des Staats der Muttergesellschaft, wobei die Zinsen aus verschiedenen Gründen (z.B. auf Grund von Sondersteuerregelungen, der Nutzung hybrider Instrumente oder großzügigen Abzugsmöglichkeiten) oftmals nirgends besteuert werden. Die bestehenden Steuerplanungsmodelle der integrierten weltweit tätigen

Unternehmen, die für die digitale Wirtschaft typisch sind, nutzen diese Art von Gestaltungen für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Aus den im Hinblick auf Aktionspunkt 4 durchgeführten Arbeiten werden Empfehlungen für optimale Vorgehensweisen für die Gestaltung nationaler Vorschriften hervorgehen, um die Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung über Betriebsausgabenabzüge für Zins- oder sonstige finanzielle Aufwendungen zu verringern. Diese Arbeiten werden auf Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Bezug auf Zinszahlungen sowohl an nahestehende Unternehmen als auch an Dritte eingehen und Szenarien mit Investitionen gebietsfremder Unternehmen im Inland und Investitionen gebietsansässiger Unternehmen im Ausland untersuchen. In Abstimmung mit diesen Arbeiten wird im Rahmen der Arbeiten zu Punkt 9 des BEPS-Aktionsplans untersucht, ob solche Verhaltensweisen Auswirkungen hinsichtlich der Verrechnungspreise haben, wobei gegebenenfalls Mechanismen identifiziert werden, mit denen diesen Auswirkungen im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes oder darüber hinaus begegnet werden kann. Desgleichen werden ausführlichere Leitlinien für die Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze auf Darlehen, Bürgschaften, Eigenversicherungen und andere Finanztransaktionen ausgearbeitet. In dieser Hinsicht könnte ein formelhafter Ansatz, bei dem die abzugsfähigen Zinszahlungen an die in Bezug auf die externe Verschuldung geleisteten Zahlungen geknüpft werden, zu Ergebnissen führen, die der Geschäftsrealität multinationaler Konzerne besser gerecht werden. Andere Möglichkeiten zur Beseitigung überhöhter Zinsabzüge werden ebenfalls analysiert. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt werden.

6.2.2.3 *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Aktionspunkt 5)*

Unternehmen der digitalen Wirtschaft stützen sich zur Wertschöpfung und Erzielung von Einkünften in hohem Maße auf immaterielle Werte. Immaterielle Werte sowie durch die Verwertung solcher Werte erzielte Einkünfte sind per definitionem geografisch mobil. In den vergangenen zehn Jahren hat eine Reihe von OECD- und Nicht-OECD-Staaten Regelungen für immaterielle Werte eingeführt, die für bestimmte Arten von Einkünften aus der Verwertung von geistigem Eigentum (IP) eine steuerliche Vorzugsbehandlung vorsehen, im Allgemeinen durch 50-80%ige Betriebsausgabenabzüge oder Befreiungen von qualifizierten Einkünften aus geistigem Eigentum.

Bei den Arbeiten im Kontext des BEPS-Aktionsplans werden solche Regelungen für immaterielle Werte untersucht, um festzustellen, ob sie schädliche Sondersteuerregelungen im Sinne des 1998 erschienenen OECD-Berichts „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“ darstellen. Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans schreibt für Sondersteuerregelungen ausdrücklich das Vorliegen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit vor und sieht vor, dass das bestehende Kriterium der wesentlichen Geschäftstätigkeit für die Beurteilung von Regelungen im BEPS-Kontext genauer ausgearbeitet wird. Regelungen für geistiges Eigentum (IP-Regelungen) werden anhand des genauer ausgearbeiteten Kriteriums der wesentlichen Geschäftstätigkeit sowie der anderen im Bericht von 1998 dargestellten Faktoren beurteilt. Die Arbeiten zum Kriterium der wesentlichen Geschäftstätigkeit und seiner Anwendung auf IP-Regelungen sowie andere Sonderregelungen sind im Gang. Sollte festgestellt werden, dass eine der geprüften IP-Regelungen schädlich ist, erhielte das betreffende Land die Möglichkeit, die Regelung abzuschaffen bzw. die Merkmale zu beseitigen, denen der schädliche Effekt zuzuschreiben ist.

6.2.2.4 Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung (Aktionspunkte 8-10)

Die im Rahmen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten zu Verrechnungspreisen sollen Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung begegnen, die bei in der digitalen Wirtschaft tätigen Unternehmen ebenso wie bei anderen Steuerpflichtigen häufig auftreten. Viele Strukturen beinhalten eine Aufteilung der Geschäftsfunktionen auf verschiedene Rechtsträger innerhalb des Konzerns, wobei einige dieser Konzerneinheiten als Einheiten mit geringem Risiko/geringem Gewinn und andere als Einheiten mit hohem Risiko/hohem Gewinn behandelt werden und zugleich sichergestellt wird, dass die Einheiten mit hohem Risiko/hohem Gewinn keine Geschäftstätigkeiten ausüben, die zu einer Besteuerung in einem Hochsteuerland führen. Das übergeordnete Ziel der Aktionspunkte auf dem Gebiet der Verrechnungspreise besteht darin, die Aufteilung der Erträge innerhalb eines multinationalen Konzerns unmittelbar an den Orten der Geschäftstätigkeit auszurichten, durch die diese Erträge erzielt werden. Dieses Ziel wird verfolgt, indem das Augenmerk auf Schlüsselbereiche gerichtet wird, z.B. (i) immaterielle Werte, (ii) Geschäftsrisiken, (iii) Neuqualifizierung von Geschäftsvorfällen, (iv) gewinnverkürzende Zahlungen und (v) globale Wertschöpfungsketten und Gewinnaufteilungen.

i. Immaterielle Werte, einschließlich schwer zu bewertender immaterieller Werte und Kostenumlagevereinbarungen

Ein wesentliches Merkmal von zahlreichen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung dienenden Gestaltungen, die von Akteuren der digitalen Wirtschaft genutzt werden, ist die Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten an Standorte mit günstigerer Besteuerung. Unternehmen der digitalen Wirtschaft stützen sich zur Wertschöpfung und Erzielung von Einkünften in hohem Maße auf immaterielle Werte. Je nach den Rechtsvorschriften des betreffenden Landes lassen sich immaterielle Werte durch Lizenzvereinbarungen, Kostenumlagevereinbarungen oder Steuerstrukturen, bei denen die Betriebsausgabenabzüge für die Entwicklung des immateriellen Werts von den entsprechenden Einkünften getrennt werden, unter Wert übertragen. Übertragungen immaterieller Werte können aus verschiedenen Gründen unter Wert erfolgen: (i) auf Grund von Schwierigkeiten bei der Bewertung der immateriellen Werte zum Zeitpunkt der Übertragung, (ii) auf Grund des ungleichen Zugangs der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltungen zu wertbezogenen Informationen und (iii) weil manche Vereinbarungen zur Übertragung verborgener oder nicht identifizierter immaterieller Werte ohne Vergütung führen.

Die im Rahmen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten zu immateriellen Werten werden diesen Problemen in mehreren Schritten begegnen. Erstens werden die Arbeiten klarstellen, dass der Begriff immaterielle Werte umfassend und klar definiert werden sollte und dass alle immateriellen Werte, für die fremde Dritte bei der Übertragung eine Vergütung leisten würden, auch bei Übertragungen zwischen verbundenen Unternehmen vergütet werden müssen. Dies wird dazu beitragen, dass Übertragungen verborgener immaterieller Werte nicht zur Verlagerung von Gewinnen verwendet werden können. Zweitens werden die Arbeiten sicherstellen, dass Geschäftseinheiten eines multinationalen Konzerns, die den Wert immaterieller Werte steigern, indem sie entweder Entwicklungsfunktionen wahrnehmen bzw. verwalten oder Risiken tragen und steuern, dafür angemessen entschädigt werden. Die Arbeiten werden darüber hinaus klarstellen, dass Bewertungsmethoden verwendet werden können, wenn keine vergleichbaren Übertragungen immaterieller Werte identifiziert werden können. Dieser erste Teil der Arbeiten wird bis September 2014 abgeschlossen. Drittens wird im Rahmen der Arbeiten geprüft werden, ob in Situationen, in denen nur zum Teil entwickelte oder andere schwer bewertbare immaterielle Werte übertragen werden, unter bestimmten Bedingungen die in der Zeit nach der Übertragung durch diese immateriellen

Werte erzielten Gewinne bei der Bewertung berücksichtigt werden sollten, um ein besseres Gleichgewicht zwischen den den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen zur Verfügung stehenden Informationen herzustellen. Dieser zweite Teil der Arbeiten zu immateriellen Werten wird im September 2015 vorgelegt.

ii. Geschäftsrisiken

BEPS-Strukturen, die auf die Verlagerung von Erträgen in Niedrigsteuergelände abzielen, beinhalten oftmals eine vertragliche Zuordnung des Geschäftsrisikos zu einer gering besteuerten Tochtergesellschaft. Es wird dann häufig geltend gemacht, dass solche vertraglichen Risikozuordnungen zusammen mit dem rechtlichen Eigentum an den immateriellen Werten die Zurechnung eines großen Teils der Erträge zu der Konzerneinheit, der das Risiko zugeordnet wurde, rechtfertigen. Dies wird oftmals erreicht, indem geltend gemacht wird, dass andere Konzerneinheiten vertraglich von den Risiken abgesichert sind, so dass die niedrig besteuerte Tochtergesellschaft nach Bezahlung anderer risikoarmer Konzerngesellschaften für die von ihnen wahrgenommenen Funktionen Anspruch auf sämtliche verbleibenden Einkünfte hat. Die Arbeiten werden auf Fragen im Zusammenhang mit vertraglichen Risikozuordnungen eingehen, indem eine engere Übereinstimmung zwischen Risikokontrolle, finanzieller Fähigkeit zur Übernahme von Risiken und Risikomanagement verlangt wird. Ferner werden Risiken identifiziert, die ihrer Art nach vom Gesamtkonzern getragen werden und die daher nicht einfach einer einzelnen Konzerngesellschaft zugeordnet werden können. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt.

iii. Neuqualifizierung von Geschäftsvorfällen

Die derzeitigen Verrechnungspreisleitlinien verlangen eine Analyse, deren Ausgangspunkt die vom Steuerpflichtigen getätigten Geschäftsvorfälle sind. Die Leitlinien erlauben eine Neuqualifizierung bzw. Nichtanerkennung des von einem Steuerpflichtigen dargelegten Geschäftsvorfalles nur unter außergewöhnlichen Umständen, die nicht ganz klar definiert sind. Es wird geprüft, ob der Anwendungsbereich der derzeitigen Leitlinien zur Neuqualifizierung der Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen im Hinblick auf deren Überarbeitung bzw. Präzisierung überdacht werden sollte und in welchen besonderen Fällen diese Regeln möglicherweise modifiziert werden müssen. Zu erwähnen ist, dass die Nichtanerkennung der von einem Steuerpflichtigen dargelegten Geschäftsvorfälle mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Möglichkeiten

zur Neuqualifizierung deutlich ausgeweitet würden, könnte erhebliches Potenzial für Streitigkeiten und Doppelbesteuerung entstehen, insbesondere wenn diese Ausweitung auf Grundsätzen beruhen würde, die sich nicht auf Geschäftsvorfälle mit Konzerneinheiten in Niedrigsteuergeländen beschränken ließen. Dies bedeutet, dass sorgfältig abgewogen werden muss, in welchen besonderen Fällen die von den Steuerpflichtigen gestalteten Geschäftsvorfälle die Verrechnungspreisanalysen so unsicher machen, dass sie unverlässlich werden und damit Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung eröffnet werden. Die Arbeiten werden klarere Leitlinien über den Unterschied zwischen einer angemessenen Identifizierung des konkreten Charakters getätigter Geschäftsvorfälle anhand sowohl der tatsächlichen Tätigkeit als auch der Verträge einerseits und einer Nichtanerkennung bzw. Neuqualifizierung eines Geschäftsvorfalles andererseits liefern. Da uneingeschränkte Befugnisse der Steuerbehörden zur Neuqualifizierung von Geschäftsvorfällen zu ungewollter Doppelbesteuerung sowie erhöhtem Streitpotenzial führen könnten, wird in den Leitlinien klargestellt werden, dass ein genaues Verständnis der von den einzelnen Konzerneinheiten ausgeübten Geschäftstätigkeiten ein entscheidendes Element der Analyse von Verrechnungspreisangelegenheiten darstellt. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt.

iv. Gewinnverkürzende Zahlungen

Überhöhte grenzüberschreitende Zahlungen an nahestehende Dritte in Niedrigsteuerländern können das Steuersubstrat der Staaten verkleinern, aus denen solche Zahlungen getätigt werden. Auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhende Verrechnungspreisregeln sind zwar theoretisch so gestaltet, dass die angemessene Höhe solcher Zahlungen ermittelt wird, unter manchen Umständen können unzureichende Daten über vergleichbare Transaktionen in Kombination mit einem Mangel an Vollzugsmitteln seitens der Steuerverwaltungen, komplexen Sachverhalten und fragwürdigen Annahmen bezüglich der Zuordnung von Risiken jedoch Bedingungen schaffen, in denen überhöhte Zahlungen erfolgen. Dies kann dazu führen, dass solche Zahlungen weder im Niedrigsteuerstaat des Zahlungsempfängers noch im Ansässigkeitsstaat des multinationalen Konzerns besteuert werden, während sie im Staat des Zahlungsleistenden dennoch gewinnverkürzende Betriebsausgabenabzüge auslösen. Bestimmte gezielte Maßnahmen könnten potenziell hilfreich sein, um gegen diese Art von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vorzugehen. Je nach Ausgestaltung könnten sich solche Maßnahmen zwar nach wie vor in gewissem Umfang auf den Fremdvergleichsgrundsatz stützen,

unter bestimmten Umständen jedoch von der strikten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes abweichen. Beispiele für solche Ansätze könnten Obergrenzen für bestimmte Zahlungen oder formelbasierte Zuordnungen sein. Es wäre daher erforderlich, zu evaluieren, wie wirkungsvoll solche Bestimmungen wären, auf welchen Gebieten sie zur Anwendung kommen könnten, ob sie die Verwaltungslasten senken würden und welche Mechanismen dazu dienen könnten, in Situationen, in denen es sonst zu Doppelbesteuerung kommen könnte, eine solche Doppelbesteuerung zu vermeiden oder Doppelbesteuerungsentlastung zu gewähren. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im Dezember 2015 vorgelegt.

v. Globale Wertschöpfungsketten und Gewinnmethoden

Als der Fremdvergleichsgrundsatz erstmals entwickelt wurde, war es üblich, dass es in jedem Staat, in dem ein multinationaler Konzern geschäftstätig war, eine eigene voll integrierte Tochtergesellschaft gab, die die Geschäftstätigkeit des Konzerns in dem betreffenden Land ausübte. Dieser Aufbau war durch eine Reihe von Faktoren geboten, darunter langsame Kommunikationswege, Devisenregeln, Zölle sowie relativ hohe Transportkosten, die die Nutzung integrierter globaler Lieferketten erschwerten. Mit der Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), dem Abbau zahlreicher Währungs- und Zollschränken sowie der Ausrichtung auf digitale Produkte und eine dienstleistungsbasierte Wirtschaft verschwanden diese Integrationshindernisse, und die multinationalen Konzerne begannen, weitaus stärker als einheitliche, global tätige Unternehmen zu agieren. Die Rechtsstrukturen der Unternehmen und die einzelnen Rechtsträger verloren an Bedeutung, und die multinationalen Konzerne näherten sich stärker dem volkswirtschaftlichen Konzept eines einheitlichen Unternehmens, das koordiniert darauf hinarbeitet, maximalen Nutzen aus den Chancen der globalisierten Wirtschaft zu ziehen. Daher sollte der Blick auf die Folgen dieser stärkeren Integration multinationaler Konzerne gerichtet werden und geprüft werden, ob Analysen der Wertschöpfungsketten und Gewinnaufteilungsmethoden stärker zum Zuge kommen sollten. Die entsprechenden Arbeiten sollten ferner auf Situationen eingehen, in denen es auf Grund der von den Steuerpflichtigen gestalteten Strukturen keine Vergleichswerte gibt, und könnten zudem die Formulierung einfacherer und klarerer Leitlinien zur Nutzung von Gewinnmethoden, z.B. Gewinnaufteilungsmethoden, beinhalten, wie sie im Zusammenhang mit Global-Trading-Tätigkeiten und anderen integrierten

Finanzdienstleistungstätigkeiten bereits erfolgreich angewendet wurden. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt.

6.2.3 Maßnahmen zur Wiederherstellung der Besteuerung im Staat der obersten Muttergesellschaft

Zusätzlich zu den in Kapitel 2 erwähnten Maßnahmen können auch die Arbeiten zur Stärkung der Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) zur Wiederherstellung der Besteuerung im Staat der obersten Muttergesellschaft beitragen. Wie im BEPS-Aktionsplan erwähnt wurde, besteht ein Aspekt der BEPS-Problematik in der Möglichkeit, dass ein in einem bestimmten Staat ansässiges Unternehmen in anderen Staaten verbundene Unternehmen gründet und eigene Einkünfte über diese verbundenen Unternehmen leitet. Auch wenn deshalb in vielen Staaten CFC-Regeln eingeführt wurden, gibt es nach wie vor viele Staaten, in denen solche Vorschriften fehlen. Wo CFC-Regeln vorhanden sind, reichen diese nicht immer aus, um BEPS-Praktiken entgegenzuwirken. Die Arbeiten zu den Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung werden weitere Länder dazu anspornen, solche Vorschriften zu erlassen, und in der Formulierung von Empfehlungen für ihre Ausgestaltung münden. Die Arbeiten werden zudem die Notwendigkeit der Einführung von Anti-Inversion-Regeln prüfen und sicherstellen, dass die CFC-Vorschriften angemessene Bestimmungen enthalten, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt. Mit dieser Maßnahme wird versucht, der Gewinnverlagerung durch Wiederherstellung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat entgegenzuwirken, was Ausstrahlungseffekte haben und so zugleich zum Schutz des Steuersubstrats der Quellenstaaten beitragen könnte. Dies ist darauf zurückzuführen, dass wirkungsvolle CFC-Regeln dafür sorgen, dass Steuerpflichtige weniger Anreize zur Verlagerung von Gewinnen aus einem Quellenstaat in einen Niedrigsteuerstaat haben.

Um den Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft zu begegnen, müssen CFC-Regeln eine effektive Lösung für die Besteuerung der mobilen Einkünfte bieten, die für die digitale Wirtschaft typisch sind. Obwohl zwischen den CFC-Regeln der einzelnen Staaten erhebliche Unterschiede bestehen, sehen diese Vorschriften häufig keine laufende Besteuerung der Einkünfte aus dem Fernabsatz von digitalen Produkten und Dienstleistungen vor. Dementsprechend kann ein im Digitalgeschäft tätiges multinationales Unternehmen in einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat Einkünfte erzielen, indem es wichtige immaterielle Werte dort ansiedelt und diese immateriellen Werte zum Verkauf digitaler Waren und Dienstleistungen

nutzt, ohne dass die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte einer laufenden Besteuerung unterliegen und sogar ohne dass die beherrschte ausländische Gesellschaft selbst eine wesentliche Geschäftstätigkeit in ihrem Staat ausübt. Folglich kann ein in der digitalen Wirtschaft tätiges Unternehmen im Staat der beherrschten ausländischen Gesellschaft möglicherweise wenig oder überhaupt keine Steuern zahlen und zugleich die Besteuerung im Quellenstaat sowie im eigentlichen Ansässigkeitsstaat vermeiden.

Um diese Situation zu beheben, sollte über CFC-Regeln nachgedacht werden, die auf die üblicherweise in der digitalen Wirtschaft erzielten Einkünfte abstellen, z.B. Einkünfte aus dem Fernabsatz digitaler Waren und Dienstleistungen. Solche Einkünfte können auf Grund der Bedeutung immaterieller Werte bei der Bereitstellung derartiger Waren und Dienstleistungen sowie der relativ geringen Zahl von Personen, die für die Durchführung von Online-Verkaufsaktivitäten erforderlich ist, besonders mobil sein. Eine entsprechende CFC-Vorschrift könnte eine Ausnahme für Situationen beinhalten, in denen die beherrschte ausländische Gesellschaft mit ihren eigenen Beschäftigten einen wesentlichen Beitrag zum Wert der verkauften Waren und Dienstleistungen leistet.

6.3 Behebung von Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Bereich der Verbrauchsteuern

Durch die Digitalisierung der Wirtschaft ist es für Unternehmen wesentlich leichter geworden, eine breite Palette von Dienstleistungen und immateriellen Werten bei Anbietern aus anderen Staaten in aller Welt einzukaufen und ihre Geschäftstätigkeit wirklich global zu organisieren. Durch diese Entwicklungen wurde es mehrwertsteuerbefreiten Unternehmen möglich, die nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer, die auf Vorleistungen berechnet wird, zu umgehen bzw. deren Betrag zu verringern. In Kapitel 5, Abschnitt 5.3 wurden die BEPS-Probleme umrissen, die auftreten können, wenn die Möglichkeit besteht, eine Geschäftstätigkeit so zu gestalten, dass mehrwertsteuerbefreite Unternehmen keine Mehrwertsteuer oder einen unangemessen niedrigen Mehrwertsteuerbetrag für ortsungebundene Dienstleistungen und immaterielle Werte entrichten.

Die Umsetzung der Leitlinien 2 und 4 der von der OECD verabschiedeten „Guidelines on place of taxation for business-to-business (B2B) supplies of services and intangibles“ würde die Gelegenheiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bei ortsungebundenen Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen, einschließlich mehrwertsteuerbefreiter Unternehmen, die ihre

Geschäftstätigkeit über Geschäftseinheiten (Zweigniederlassungen) in mehreren Staaten ausüben (Mehrstandortunternehmen), auf ein Mindestmaß reduzieren.

Leitlinie 2 enthält die Empfehlung, die Rechte zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen dem Staat zuzuweisen, in dem das erwerbende Unternehmen seine Geschäftseinrichtung angesiedelt hat, und das erwerbende Unternehmen zu verpflichten, die auf Ferndienstleistungen oder von gebietsfremden Anbietern erworbene immaterielle Werte anfallende Mehrwertsteuer nach den Vorschriften des Staats, in dem es angesiedelt ist, selbst zu berechnen.

Leitlinie 4 zufolge sollte die Besteuerung bei Lieferungen oder Leistungen an ein Unternehmen, das in mehr als einem Staat niedergelassen ist, in dem Staat erfolgen, in dem die Geschäftseinheit (Zweigniederlassung) des Kunden ansässig ist, die die betreffende Dienstleistung oder den betreffenden immateriellen Wert nutzt. In den Leitlinien sind die möglichen Mechanismen dargelegt, mit denen die Steuerbehörden in der Praxis das gewünschte Ergebnis herbeiführen können, nämlich die Zuweisung des Rechts zur Mehrwertbesteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen (B2B) an den Staat, in dem diese Lieferungen oder Leistungen zu Geschäftszwecken genutzt werden, und zwar unabhängig davon, wie die Bereitstellung und der Einkauf dieser Dienstleistungen und immateriellen Werte gestaltet wurden.

Literaturverzeichnis

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.



From:

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Access the complete publication at:

<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>

Please cite this chapter as:

OECD (2015), "Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264237100-9-de>

Das vorliegende Dokument wird unter der Verantwortung des Generalsekretärs der OECD veröffentlicht. Die darin zum Ausdruck gebrachten Meinungen und Argumente spiegeln nicht zwangsläufig die offizielle Einstellung der OECD-Mitgliedstaaten wider.

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgment of OECD as source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.