

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung
und Gewinnverlagerung

Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

Aktionspunkt 5: Arbeitsergebnis 2014

**Wirksamere
Bekämpfung schädlicher
Steuerpraktiken
unter Berücksichtigung
von Transparenz
und Substanz**

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.

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren nicht den völkerrechtlichen Status und die Souveränität über Territorien, den Verlauf der internationalen Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten und Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2014), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264223455-de>

ISBN 978-92-64-22340-0 (Print)

ISBN 978-92-64-22345-5 (PDF)

Originaltitel: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © archerix / Fotolia.

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter:

www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm

© OECD 2014

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Die Auseinandersetzung mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ist für Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in Zusammenarbeit auf gleicher Basis einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Ziel des Aktionsplans ist es sicherzustellen, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit, mit der die Gewinne erzielt werden, ausgeübt wird und wo eine Wertschöpfung stattfindet. Die Länder verständigten sich darauf, dass die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von entscheidender Bedeutung ist und zeitnah erfolgen muss – nicht zuletzt, um ein Auseinanderfallen des bestehenden konsensbasierten Regelwerks für internationale Steuerangelegenheiten zu verhindern, durch das sich die Unsicherheit für die Unternehmen in einer Zeit erhöhen würde, in der grenzüberschreitende Investitionen mehr denn je gebraucht werden. Der Aktionsplan enthält daher 15 Punkte mit Maßnahmen, die bis spätestens 2015 ausgearbeitet werden sollen, wobei eine Reihe von Maßnahmen bereits 2014 vorgelegt werden soll.

Der Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) der OECD hat unter Mitwirkung von 44 Ländern (alle OECD-Mitgliedsländer, OECD-Beitrittsländer und G20-Länder) auf gleicher Basis ein erstes Paket von sieben im Aktionsplan beschriebenen und 2014 fälligen Arbeitsergebnissen verabschiedet. Der vorliegende Bericht, der auf Punkt 2 des Aktionsplans beruht, zählt zu diesen Arbeitsergebnissen.

Entwicklungsländer und andere Nicht-OECD-/Nicht-G20-Volkswirtschaften wurden auf breiter Basis über regionale und globale Foren konsultiert, und ihre Kommentare wurden in den Arbeiten berücksichtigt. Auch Wirtschaftsvertreter, Gewerkschaften, zivilgesellschaftliche Organisationen und Wissenschaftler wurden durch die Möglichkeit, Kommentare zu den Diskussionsentwürfen einzureichen, in umfassender Weise in den Prozess eingebunden. Die Diskussionsentwürfe wurden in Stellungnahmen im Umfang von insgesamt 3 500 Seiten kommentiert

und im Rahmen von fünf öffentlichen Konsultationssitzungen sowie drei Webcasts mit über 10 000 Zuschauern diskutiert.

Das 2014 vorgelegte erste Paket von Berichten und Empfehlungen setzt sich mit sieben der Aktionspunkte auseinander, die im BEPS-Aktionsplan vom Juli 2013 aufgeführt sind. Da es das Ziel des Aktionsplans ist, umfassende und kohärente Lösungen für die BEPS-Problematik zu entwickeln, wurden die vorgeschlagenen Maßnahmen zwar vereinbart, sind aber noch nicht als endgültig zu verstehen. Sie könnten von einigen der Entscheidungen beeinflusst werden, die im Hinblick auf die 2015 erwarteten Arbeitsergebnisse zu treffen sind, bei denen Wechselwirkungen mit den Arbeitsergebnissen des Jahres 2014 bestehen. Sie stellen den Konsens von Juli 2014 zu einer Reihe von Lösungen zur Bekämpfung von BEPS dar.

Die Verabschiedung dieses ersten Pakets von Arbeitsergebnissen und die Umsetzung der entsprechenden Maßnahmen durch die einzelnen Staaten bedeutet, dass Besteuerungsinkongruenzen neutralisiert werden, Treaty-Shopping und anderen Formen von Abkommensmissbrauch entgegengewirkt wird, der Missbrauch der Verrechnungspreisregeln im Bereich der immateriellen Werte bedeutend verringert wird, und eine länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting) den Staaten Informationen zur weltweiten Verteilung der Gewinne, der Wirtschaftstätigkeit und der Steuern von multinationalen Unternehmen liefern wird. Ferner haben sich die OECD- und G20-Länder auf einen Bericht geeinigt, der zu dem Schluss kommt, dass BEPS-Maßnahmen durch ein multilaterales Instrument umgesetzt werden können. Sie haben darüber hinaus die Arbeiten zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken vorangetrieben, insbesondere im Bereich der Regelungen für geistiges Eigentum und der Vorabzusagen. Sie sind außerdem zu einem gemeinsamen Verständnis der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft gelangt, das es ihnen nun ermöglicht, ihre Arbeiten in diesem Bereich, der in besonderem Maße von BEPS betroffen ist, zu vertiefen.

BEPS erfordert zwangsläufig koordinierte Gegenmaßnahmen. Aus diesem Grund investieren die Länder Zeit und Ressourcen in die Entwicklung gemeinsamer Lösungen für gemeinsame Probleme. Gleichzeitig bewahren sich die Länder ihre Hoheitsrechte in Steuerangelegenheiten, und die Maßnahmen können in den einzelnen Ländern auf unterschiedliche Weise umgesetzt werden, solange sie nicht im Widerspruch zu den internationalen rechtlichen Verpflichtungen der Länder stehen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	7
Zusammenfassung	9
<i>Kapitel 1</i> Einführung und Hintergrund	13
<i>Kapitel 2</i> Überblick über die Arbeiten der OECD zu schädlichen Steuerpraktiken .	17
<i>Kapitel 3</i> Rahmen zur Bestimmung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer schädlichen Sondersteuerregelung gemäß dem Bericht von 1998	21
<i>Kapitel 4</i> Neuausrichtung der Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken	27
A. Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanz).....	27
B. Erhöhung der Transparenz durch einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings“) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen	37
<i>Kapitel 5</i> Prüfung der Regelungen von Mitgliedsländern und assoziierten Ländern	61
A. Einführung	61
B. Schlussfolgerungen hinsichtlich der Regelungen auf subnationaler Ebene und der Frage ihrer Berücksichtigung	62
C. Schlussfolgerungen hinsichtlich der geprüften Regelungen	63
<i>Kapitel 6</i> Nächste Schritte	67
<i>Anhang A</i> Spontaner Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen – Flussdiagramm	69
 Tabellen	
Tabelle 5.1 Regelungen, die sich nicht auf immaterielle Werte beziehen	64
Tabelle 5.2 Regelungen für immaterielle Werte.....	65
Tabelle 5.3 Vorabzusagen in Bezug auf Sondersteuerregelungen und Regelungen für Vorabzusagen.....	66

Abkürzungen

AOA	Autorisierter OECD-Ansatz
APA	Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreement)
ATR	Advance Tax Rulings
BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting)
CAN	Consolidated Application Note (2004)
CFA	Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs)
FHTP	Forum Schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices)
FuE	Forschung und Entwicklung
IP	Geistiges Eigentum
MAC	Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

Zusammenfassung

Seit der Veröffentlichung des 1998 erschienenen OECD-Berichts *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Bericht von 1998) sind über 15 Jahre vergangen, die darin geäußerten grundlegenden steuerpolitischen Anliegen in Bezug auf den „Anpassungswettbewerb nach unten“ um die mobile Steuerbasis haben jedoch nichts von ihrer Bedeutung verloren. In manchen Bereichen gilt die Sorge heute möglicherweise weniger dem traditionellen Ring-fencing als vielmehr pauschalen Senkungen der Körperschaftsteuersätze für bestimmte Arten von Einkünften. Dass Sondersteuerregelungen weiterhin ein kritischer Bereich sind, wurde durch die Aufnahme dieser Thematik in den Bericht *Lösungsansätze für Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Bericht) sowie den *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Aktionsplan) unterstrichen.

Um schädlichen Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz wirkungsvoller zu begegnen, wurde dem Forum *Schädliche Steuerpraktiken* (FHTP) unter Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans der folgende Auftrag erteilt:

Neuausrichtung der Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken mit Schwerpunkt auf Verbesserung der Transparenz, wozu auch der verpflichtende spontane Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings“) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen gehört, und Einführung der Bedingung, dass für die Anwendung von Sondersteuerregelungen eine wesentliche Geschäftstätigkeit vorliegen muss. Für die Bewertung von Sondersteuerregelungen im BEPS-Kontext ist eine umfassende Vorgehensweise erforderlich. Auf der Grundlage des vorhandenen Regelwerks sollen Nicht-OECD-Länder einbezogen und Änderungen oder Ergänzungen des Regelwerks in Betracht gezogen werden.

Im Rahmen von Aktionspunkt 5 soll das FHTP drei Aufgaben nachkommen: erstens die Prüfung der Sondersteuerregelungen der Mitgliedstaaten abschließen, zweitens eine Strategie zur Einbeziehung von Nicht-OECD-Ländern umsetzen und drittens über Änderungen oder Ergänzungen des bestehenden Rahmens nachdenken.

Im vorliegenden Bericht ist dargestellt, welche Fortschritte bei diesen für Aktionspunkt 5 zu erledigenden Aufgaben erzielt wurden. Er zeigt, was bereits erreicht wurde und welches die nächsten Schritte im Hinblick auf den Abschluss dieser Arbeiten sein werden, insbesondere in Bezug auf die erste Aufgabe. Hinsichtlich der Prüfung der bestehenden Sondersteuerregelungen lag der Schwerpunkt auf i) der Aufarbeitung einer Methode zur Definition der Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit im Kontext von Regelungen für immaterielle Werte sowie ii) der Erhöhung der Transparenz durch einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings“) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen. Darüber hinaus informiert der Bericht über den Stand der Prüfung der Regelungen der OECD-Mitgliedsländer sowie der als assoziierte Länder am BEPS-Projekt von OECD und G20 beteiligten Länder (assoziierte Länder)¹.

Die Länder sind sich einig, dass die Anforderung der wesentlichen Geschäftstätigkeit gestärkt werden muss, und so wurden diesbezüglich mehrere Herangehensweisen geprüft, deren Ziel dasselbe ist, nämlich die Ausrichtung der Besteuerung der Gewinne am Kriterium der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanz). Die Diskussionen über die hierfür zu wählende Herangehensweise dauern noch an; sobald eine Einigung in dieser Frage erzielt wurde, werden die in diesem Bericht identifizierten Sondersteuerregelungen bewertet werden. Was die Transparenz betrifft, wurde ein detaillierter Rahmen entwickelt und vereinbart, der in diesem Bericht dargelegt ist. Der vereinbarte Rahmen wird auf die in diesem Bericht identifizierten Sondersteuerregelungen sowie auf andere Sonderregelungen angewandt werden. Des Weiteren hat das FHTP mit der Prüfung von Sonderregelungen von Mitglieds- und assoziierten Ländern begonnen. Die Prüfung der Regelungen der assoziierten Länder erfolgt auf der gleichen Basis wie die der Regelungen der Mitgliedsländer, für die Prüfung der Regelungen der assoziierten Länder wurde jedoch mehr Zeit vorgesehen.

Der Bericht enthält sechs Kapitel. Kapitel 1 stellt Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans vor und gibt Hintergrundinformationen zum Bericht von 1998. Kapitel 2 liefert einen Überblick über die Arbeiten der OECD im Bereich schädlicher Steuerpraktiken. Kapitel 3 beschreibt den im Bericht von 1998 vorgesehenen Rahmen, um zu bestimmen, ob es sich bei einer Regelung um eine schädliche Sondersteuerregelung handelt. Kapitel 4 berichtet über die Fortschritte, die das FHTP bei dem unter Aktionspunkt 5 erteilten Auftrag erzielt hat, die Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken mit der Einführung der Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit für alle Sondersteuerregelungen neu auszurichten. Außerdem enthält es den vereinbarten Rahmen zur Erhöhung der Transparenz, insbesondere durch

einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen. Kapitel 5 berichtet über den Stand der Prüfung der Regelungen der Mitgliedsländer sowie über die bei der Prüfung der Sondersteuerregelungen von assoziierten Ländern erzielten Fortschritte. Kapitel 6 befasst sich schließlich mit den nächsten Schritten der Arbeiten.

Anmerkungen

1. Bei den folgenden Ländern handelt es sich um assoziierte Länder des BEPS-Projekts von OECD und G20: Argentinien, Brasilien, China, Kolumbien, Indien, Indonesien, Lettland, Russland, Saudi-Arabien und Südafrika.

Kapitel 1

Einführung und Hintergrund

Bei seiner Tagung im Juni 2013 verabschiedete der Ausschuss für Steuerfragen (CFA) den BEPS-Aktionsplan (OECD, 2014a), der anschließend von den G20-Finanzministern bei ihrer Tagung im Juli 2013 sowie von den Staats- und Regierungschefs der G20-Länder bei ihrem Treffen im September 2013 gebilligt wurde. Punkt 5 des Aktionsplans antwortet auf die Aufforderung des BEPS-Berichts, Lösungen zu entwickeln, um schädlichen steuerlichen Regelungen unter Berücksichtigung von Faktoren wie Transparenz und Substanz wirkungsvoller zu begegnen¹. Dazu wurde dem Forum Schädliche Steuerpraktiken (FHTP) der folgende Auftrag erteilt²:

Neuausrichtung der Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken mit Schwerpunkt auf Verbesserung der Transparenz, wozu auch der verpflichtende spontane Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen gehört, und Einführung der Bedingung, dass für die Anwendung von Sondersteuerregelungen eine wesentliche Geschäftstätigkeit vorliegen muss. Für die Bewertung von Sondersteuerregelungen im BEPS-Kontext ist eine umfassende Vorgehensweise erforderlich. Auf der Grundlage des vorhandenen Regelwerks sollen Nicht-OECD-Länder einbezogen und Änderungen oder Ergänzungen des Regelwerks in Betracht gezogen werden.“

Wie Aktionspunkt 5 deutlich macht, handelt es sich bei den Arbeiten in diesem Bereich um keine neue Entwicklung. Bereits 1998 veröffentlichte die OECD den Bericht *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OECD, 1998). Mit diesem Bericht wurde der Grundstein für die Arbeiten der OECD im Bereich schädlicher Steuerpraktiken gelegt und das FHTP zur Förderung dieser Arbeiten gegründet. Der Bericht wurde als Antwort auf das Ersuchen der Minister veröffentlicht, Maßnahmen auszuarbeiten, mit denen schädlichen Steuerpraktiken im Zusammenhang mit geografisch mobilen Tätigkeiten, wie z.B. Finanz- oder anderen Dienstleistungen,

einschließlich der Bereitstellung immaterieller Werte, begegnet werden kann. Wegen ihrer besonderen Beschaffenheit lassen sich solche Tätigkeiten sehr leicht von einem Land ins nächste verlagern. Durch Globalisierung und technologische Innovationen hat sich diese Mobilität weiter erhöht. Ziel der Arbeiten der OECD im Bereich der schädlichen Steuerpraktiken ist die Sicherung der Integrität der Steuersysteme, wozu die Fragen angegangen werden müssen, die durch Steuerregelungen für mobile Tätigkeiten aufgeworfen werden, die die Steuerbasis anderer Länder in unlauterer Weise verkleinern und potenziell verzerrende Effekte auf die Ansiedlung von Kapital und Dienstleistungen haben. Solche Praktiken können auch zu unerwünschten Verlagerungen eines Teils der Steuerlast auf weniger mobile Bemessungsgrundlagen wie Arbeit, Immobilienbesitz und Verbrauch führen und den Verwaltungsaufwand und die Befolgungskosten für Steuerbehörden und Steuerpflichtige erhöhen.

Hinter den Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken steht weder die Absicht, die Steuern vom Einkommen oder den Aufbau der Steuersysteme innerhalb oder außerhalb des OECD-Raums generell zu harmonisieren, noch soll den Ländern vorgeschrieben werden, wie hoch die Steuern zu sein haben. Vielmehr geht es darum, den verzerrenden Einfluss der Besteuerung auf die Ansiedlung mobiler Finanz- und sonstiger Dienstleistungen zu verringern und so ein Umfeld zu fördern, in dem ein freier und fairer Steuerwettbewerb möglich ist. Dies ist äußerst wichtig, um „gleiche Spielregeln für alle“ zu schaffen und das Wirtschaftswachstum weiter zu steigern. Die Länder sind sich seit langem bewusst, dass ein „Anpassungswettlauf nach unten“ letztlich dazu führen würde, dass die Steuersätze für bestimmte Einnahmequellen in allen Ländern auf null sinken würden – ganz gleich, ob die Länder eine solche Steuerpolitik verfolgen möchten oder nicht –, und dass die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken gleichermaßen im Interesse der OECD- wie der Nicht-OECD-Länder liegt. Der Wirksamkeit unilateraler Maßnahmen zur Bekämpfung solcher Praktiken sind klare Grenzen gesetzt. Indem ein einheitlicher Katalog von Kriterien vereinbart und ein auf Zusammenarbeit basierender Rahmen gefördert wird, unterstützen die Arbeiten in diesem Bereich nicht nur die tatsächliche Souveränität der Länder in Bezug auf die Gestaltung ihres Steuersystems, sondern ermöglichen es den Ländern auch, besser auf die schädlichen Steuerpraktiken anderer zu reagieren.

Seit der Veröffentlichung des Berichts von 1998 sind über 15 Jahre vergangen, die grundlegenden steuerpolitischen Anliegen, die darin zum Ausdruck kamen, haben jedoch nichts von ihrer Bedeutung verloren. In manchen Bereichen gilt die Sorge heute möglicherweise weniger dem

traditionellen Ring-fencing als vielmehr pauschalen Senkungen der Körperschaftsteuersätze für bestimmte Arten von Einkünften (z.B. für Einkünfte aus Finanzaktivitäten oder der Bereitstellung immaterieller Werte). Dass Sondersteuerregelungen weiterhin ein kritischer Bereich sind, wurde durch die Aufnahme dieser Thematik in den BEPS-Bericht³ sowie in Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans unterstrichen⁴.

Im Rahmen von Aktionspunkt 5 muss das FHTP drei Aufgaben nachkommen:

- erstens die Prüfung der Sondersteuerregelungen der Mitgliedstaaten abschließen;
- zweitens eine Strategie zur stärkeren Einbindung von Nicht-OECD-Ländern umsetzen; und
- drittens über Änderungen oder Ergänzungen des bestehenden Rahmens nachdenken.

Anmerkungen

1. Vgl. Kapitel 5 des BEPS-Berichts *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*, S. 67.
2. Vgl. Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans – *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz*, S. 21.
3. Vgl. Kapitel 5 des BEPS-Berichts *Lösungsansätze für Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, S. 60.
4. Vgl. Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans – *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz*, S. 21.

Literaturverzeichnis

- OECD (2014a), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.
- OECD (2014b), *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de>.
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

Kapitel 2

Überblick über die Arbeiten der OECD zu schädlichen Steuerpraktiken

Im Bericht von 1998 (OECD, 1998) wurden die Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken in drei Bereiche aufgeteilt: a) Sondersteuerregelungen in OECD-Mitgliedsländern, b) Steueroasen und c) Nicht-OECD-Volkswirtschaften. Der Bericht von 1998 nennt vier Schlüsselfaktoren und acht weitere Faktoren, um zu bestimmen, ob eine Sondersteuerregelung potenziell schädlich ist¹, sowie vier Schlüsselfaktoren, um „Steueroasen“ zu definieren². Auf den Bericht von 1998 folgten vier Sachstandsberichte:

1. Der erste Bericht, der im Juni veröffentlicht wurde (OECD, 2000), beschreibt die erzielten Fortschritte und identifizierte unter anderem 47 potenziell schädliche Regelungen innerhalb der OECD-Mitgliedsländer sowie 35 Staaten, auf die die Kriterien hinsichtlich Steueroasen zutrafen (zusätzlich zu den 6 Staaten, auf die die Kriterien zutrafen und die sich vorab verpflichtet hatten, schädliche Steuerpraktiken zu unterbinden).
2. 2001 wurde ein zweiter Sachstandsbericht veröffentlicht (OECD, 2001). Er brachte mehrere wichtige Änderungen am steueroasenbezogenen Aspekt der Arbeit an. Vor allem aber sah er vor, dass bei der Bestimmung der als unkooperative Steueroasen einzustufenden Staaten nur Verpflichtungen in Bezug auf die Grundsätze des effektiven Informationsaustauschs und der Transparenz verlangt werden.
3. Von 2000 bis 2004 wurden allgemeine Leitlinien oder „Anwendungshinweise“ entwickelt, um den Mitgliedsländern zu helfen, bestehende oder künftige Sondersteuerregelungen zu prüfen und zu beurteilen, ob Faktoren vorliegen, die im Bericht von 1998 aufgeführt werden. Die Anwendungshinweise umfassen die Bereiche Transparenz und Informationsaustausch, Ring-fencing, Verrechnungspreise, Vorab-

zusagen, Holding-Gesellschaften, Fondsverwaltung und Schifffahrt. Die separaten Anwendungshinweise wurden zu einem Anwendungshandbuch (*Consolidated Application Note – CAN*) zusammengefasst (OECD, 2004a).

4. Anfang 2004 veröffentlichte die OECD einen weiteren Bericht (OECD, 2004b), der sich hauptsächlich mit den Fortschritten hinsichtlich der Beseitigung der schädlichen Aspekte von Sondersteuerregelungen in den OECD-Mitgliedsländern befasste. Zusätzlich zu den 47 im Jahr 2000 identifizierten Regelungen enthielt der Bericht Feststellungen zu Holding-Gesellschaften und ähnlichen Sonderregelungen. Darüber hinaus wurden einige Regelungen überprüft, die seit der ersten Identifizierung potenziell schädlicher Regelungen im Jahr 2000 eingeführt worden waren, aber keine dieser Regelungen wurde als schädlich im Sinne des Berichts von 1998 eingestuft.
5. Abschließend wurde im September 2006 ein Bericht über die Sondersteuerregelungen der Mitgliedsländer veröffentlicht (OECD, 2006). Von den in dem Bericht von 2000 ursprünglich als potenziell schädlich identifizierten 47 Regelungen wurden 46 abgeschafft, geändert oder nach einer weiteren Analyse als nicht schädlich eingestuft. Nur eine Sonderregelung wurde als tatsächlich schädlich eingestuft, und anschließend wurden von dem betreffenden Land Rechtsvorschriften erlassen, um diese Regelung abzuschaffen.

Mit der Zeit erfolgten die Arbeiten zu steueroasenbezogenen Aspekten zunehmend im Rahmen des Globalen Forums Besteuerung der OECD (Globales Forum), das Anfang der 2000er Jahre gegründet wurde, um einen Dialog mit Nicht-OECD-Mitgliedsländern über Steuerangelegenheiten einzuleiten. Die Staaten, die sich zu den Grundsätzen des effektiven Informationsaustauschs auf Ersuchen und der Transparenz bekannt hatten, wurden eingeladen, zusammen mit den OECD-Mitgliedsländern am Globalen Forum teilzunehmen, um die Grundsätze des effektiven Informationsaustauschs auf Ersuchen und der Transparenz näher zu erläutern und ihre Umsetzung zu gewährleisten. 2002 entwickelte das Globale Forum das *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters* (OECD, 2002), und 2005 vereinbarte es Standards für Transparenz in Bezug auf die Verfügbarkeit und Zuverlässigkeit von Informationen. Seit 2006 veröffentlicht das Globale Forum jährliche Sachstandsberichte über die Umsetzung der Standards³.

Im September 2009 wurde das Globale Forum in *Globales Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten* umbenannt,

und es wurde umstrukturiert, um die Zahl seiner Mitglieder und sein Mandat zu erweitern und die Governance zu verbessern⁴. Im Anschluss daran beschloss der Ausschuss für Steuerfragen (CFA), die für den Informationsaustausch zuständigen Gremien umzustrukturieren, und gründete zu diesem Zweck die Arbeitsgruppe 10 über Informationsaustausch und Steuerdisziplin, die die Zuständigkeiten der Arbeitsgruppe 8 über Steuerumgehung und Steuerhinterziehung sowie die Fragen in Bezug auf den Informationsaustausch übernahm, die vorher im Forum Schädliche Steuerpraktiken (FHTP) behandelt worden waren. Mit Blick in die Zukunft konzentrierte sich die Arbeit des FHTP deshalb auf Sondersteuerregelungen und Defensivmaßnahmen in Bezug auf derartige Regelungen (mit Ausnahme von Maßnahmen in Bezug auf unzureichenden Informationsaustausch und fehlende Transparenz⁵).

Anmerkungen

1. Diese Faktoren und das Verfahren, um zu bestimmen, ob es sich bei einer Regelung um eine schädliche Sondersteuerregelung im Sinne des Berichts von 1998 handelt, werden nachfolgend in Kapitel 3, Abschnitt B beschrieben.
2. Die vier Schlüsselfaktoren für die Definition einer „Steueroase“ waren: 1) keine oder nur nominale Steuern auf das relevante Einkommen, 2) kein effektiver Informationsaustausch, 3) keine Transparenz, 4) keine wesentliche Geschäftstätigkeit. Das Kriterium *keine oder nur nominale Steuern* allein reicht nicht aus, um einen Staat als Steueroase einzustufen.
3. Die betreffenden Berichte sind auf der folgenden Webseite verfügbar: www.oecd.org/tax/transparency/keypublications.htm.
4. Informationen über das Globale Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten sowie seine Arbeit sind verfügbar unter: www.oecd.org/tax/transparency.
5. Defensivmaßnahmen in Bezug auf einen unzureichenden Informationsaustausch und fehlende Transparenz fallen in das Mandat von Arbeitsgruppe 10.

Literaturverzeichnis

- OECD (2006), *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf.
- OECD (2004a), *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf.
- OECD (2004b), *Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf.
- OECD (2002), *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264034853-en>.
- OECD (2001), *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/harmful/2664438.pdf.
- OECD (2000), *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184541-en>.
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

Kapitel 3

Rahmen zur Bestimmung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer schädlichen Sondersteuerregelung gemäß dem Bericht von 1998

Dieses Kapitel beschreibt den im Bericht von 1998 (OECD, 1998) vorgesehenen Rahmen, um zu bestimmen, ob eine Regelung eine schädliche Sondersteuerregelung darstellt. Dies geschieht in drei Schritten:

- a) Untersuchung, ob eine Regelung in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt und ob es sich um eine Sondersteuerregelung handelt;
- b) Untersuchung der vier Schlüsselfaktoren sowie der acht weiteren Faktoren, die der Bericht von 1998 als Kriterien nennt, um zu bestimmen, ob eine Sondersteuerregelung potenziell schädlich ist;
- c) Untersuchung der wirtschaftlichen Effekte einer Regelung, um zu bestimmen, ob eine potenziell schädliche Regelung auch tatsächlich schädlich ist.

a) Untersuchung, ob eine Regelung in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt und ob es sich um eine Sondersteuerregelung handelt.

Rahmen der Arbeiten des FHTP

Um in den Rahmen des Berichts von 1998 zu fallen, muss eine Regelung erstens für Einnahmen gelten, die aus geografisch mobilen Tätigkeiten stammen, wie z.B. Finanz- oder anderen Dienstleistungen, einschließlich der Bereitstellung immaterieller Werte. Sondersteuerregelungen, die dazu dienen, Investitionen in Fabriken, Gebäude und Maschinen anzulocken, fallen nicht in den Rahmen des Berichts von 1998¹.

Zweitens muss sich die Regelung auf die Besteuerung der relevanten Einnahmen aus geografisch mobilen Tätigkeiten beziehen. Somit geht

es bei den Arbeiten hauptsächlich um die Unternehmensbesteuerung. Verbrauchsteuern sind ausdrücklich nicht berücksichtigt². Unternehmenssteuern können auf der nationalen bzw. der Bundes- oder zentralen Ebene („nationale Steuern“) oder auf der subnationalen bzw. nachgeordneten oder dezentralisierten Ebene („subnationale Steuern“) erhoben werden. Subnationale Steuern umfassen Steuern, die auf Ebene von Bundesstaaten, Bundesländern, Regionen, Provinzen oder Gemeinden erhoben werden. Während der aktuellen Prüfung stellte sich die Frage, ob Regelungen, die nur auf subnationaler Ebene Steuervorteile bieten (subnationale Regelungen), in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen. Dies wird in Kapitel 5, Abschnitt B erörtert.

Steuerliche Vorzugsbehandlung

Um als Sondersteuerregelung zu gelten, muss eine Regelung eine Form steuerlicher Vergünstigung im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes bieten. Eine durch eine Sonderregelung geschaffene Vergünstigung kann eine Vielzahl verschiedener Formen annehmen, darunter die einer Verringerung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage oder besonderer Bedingungen für die Zahlung oder Rückzahlung von Steuern. Selbst eine kleine Vergünstigung reicht aus, um zu bewirken, dass eine steuerliche Regelung als Sonderregelung betrachtet wird. Der entscheidende Punkt ist, dass die Regelung *im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes* und nicht etwa im Vergleich zu in anderen Ländern geltenden Grundsätzen eine Vergünstigung bietet. Wenn in einem Land für alle Einnahmearten von Unternehmen beispielsweise ein Satz von 10% gilt, stellt ein Steuersatz von 10% für Einkünfte aus mobilen Tätigkeiten keine Vergünstigung dar, auch wenn er möglicherweise niedriger ist als die in anderen Ländern geltenden Steuersätze.

b) Untersuchung der vier Schlüsselfaktoren sowie der acht weiteren Faktoren, die der Bericht von 1998 als Kriterien nennt, um zu bestimmen, ob eine Sondersteuerregelung potenziell schädlich ist

Vier Schlüsselfaktoren und acht weitere Faktoren werden als Kriterien verwendet, um zu bestimmen, ob eine Sondersteuerregelung, die in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt, potenziell schädlich ist³. Auf die wesentliche Geschäftstätigkeit wird bereits unter den acht weiteren Faktoren Bezug genommen, es handelt sich also nicht um ein neues Konzept. Die acht weiteren Faktoren helfen im Allgemeinen dabei, einige

entscheidende Prinzipien und Annahmen, die bei der Anwendung der Schlüsselfaktoren selbst beachtet werden sollten, genauer zu klären.

Die vier Schlüsselfaktoren sind:

1. Die Regelung sieht für Einnahmen aus geografisch mobilen Finanz- oder sonstigen Dienstleistungen einen geringen oder inexistenten Steuersatz vor.
2. Die Regelung ist von der Binnenwirtschaft abgeschottet („Ring-fencing“).
3. Der Regelung fehlt es an Transparenz (beispielsweise sind die Einzelheiten der Regelung bzw. ihrer Anwendung nicht ersichtlich oder es mangelt an einer ausreichenden regulatorischen Aufsicht oder Offenlegung finanzieller Informationen).
4. In Bezug auf die Regelung besteht kein effektiver Informationsaustausch⁴.

Die acht weiteren Faktoren sind:

1. Eine künstliche Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage.
2. Nichtbeachtung der internationalen Verrechnungspreisgrundsätze.
3. Befreiung von Einnahmen aus ausländischen Quellen von der Besteuerung des Ansässigkeitslandes.
4. Möglichkeit der Aushandlung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage.
5. Existenz von Geheimhaltungsbestimmungen.
6. Zugang zu einem weiten Netz von Steuerabkommen.
7. Darstellung der Regelung als Instrument zur Steuerminimierung.
8. Die Regelung schafft Anreize für rein steuerlich motivierte Tätigkeiten und Strukturen, die keine wesentliche Geschäftstätigkeit beinhalten.

Eine Regelung kann nur dann als potenziell schädlich betrachtet werden, wenn der erste Schlüsselfaktor zutrifft, d.h. der effektive Steuersatz inexistent oder gering ist. Dies ist das Eingangskriterium. Wenn eine Regelung sowohl auf nationaler als auch auf subnationaler Ebene Steuervorteile bietet, wird die Frage, ob das Kriterium des „inexistenten oder geringen“ Steuersatzes erfüllt ist, im Allgemeinen anhand des kombinierten effektiven Steuersatzes auf nationaler und subnationaler Ebene geklärt. Die Ermäßigung des nationalen Steuersatzes kann in einigen Fällen allein schon als ausreichend betrachtet werden, um zu bestimmen, ob für Rechtsträger,

die in den Genuss der Regelung kommen, ein geringer oder inexistenten Steuersatz gilt. Die Anwendung des Kriteriums des inexistenten oder geringen Steuersatzes auf Regelungen, die nur auf subnationaler Ebene Steuervorteile bieten, wird in Kapitel 5, Abschnitt B erörtert.

Wenn eine Regelung das Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes erfüllt, sollte anhand einer Gesamtbewertung der drei anderen „Schlüsselfaktoren“ sowie ggf. der acht „weiteren Faktoren“ beurteilt werden, ob die Regelung potenziell schädlich ist. Wenn das Kriterium des geringen oder inexistenten Steuersatzes erfüllt ist und mindestens einer der drei anderen Schlüsselfaktoren zutrifft, gilt eine Regelung als potenziell schädlich.

c) Untersuchung der wirtschaftlichen Effekte einer Regelung, um zu bestimmen, ob eine potenziell schädliche Regelung auch tatsächlich schädlich ist.

Eine Regelung, die auf Grund der Analyse der obigen Faktoren als potenziell schädlich identifiziert wurde, kann als effektiv nicht schädlich betrachtet werden, wenn sie offenbar keine schädlichen wirtschaftlichen Effekte hatte.

Um dies zu beurteilen, ist es hilfreich, die folgenden drei Fragen zu stellen:

- Führt die Regelung anstatt zu erheblicher neuer Geschäftstätigkeit zu einer Verlagerung von Geschäftstätigkeit von einem anderen Land in das Land, das die Sondersteuerregelung anbietet?
- Stehen die Präsenz und der Grad der Geschäftstätigkeit im Quellenstaat im Verhältnis zum Umfang der Investitionen oder Einnahmen?
- Ist die Sonderregelung der Hauptgrund für die Ansiedlung einer Geschäftstätigkeit?⁵

Nach der Untersuchung ihrer wirtschaftlichen Effekte wird eine Sondersteuerregelung, die schädliche Auswirkungen hatte, als schädliche Sonderregelung eingestuft.

Wenn festgestellt wurde, dass eine Sondersteuerregelung effektiv schädlich ist, erhält das betreffende Land die Möglichkeit, die Regelung abzuschaffen oder die Merkmale zu beseitigen, denen der schädliche Effekt zuzuschreiben ist. Andere Länder können Defensivmaßnahmen ergreifen, um den Folgen der schädlichen Regelung entgegenzuwirken, und dabei gleichzeitig weiter versuchen, das Land, das die Regelung anwendet, zu deren Änderung oder Abschaffung zu bewegen⁶. Es wird anerkannt, dass

Defensivmaßnahmen der Länder auch in Situationen greifen können, die keine schädliche Sondersteuerregelung nach der Definition des Berichts von 1998 beinhalten. Das Recht der Länder, derartige Maßnahmen in solchen Situationen anzuwenden, wird durch den Bericht von 1998 nicht berührt⁷.

Anmerkungen

1. Vgl. Ziffer 6 des Berichts von 1998, S. 8.
2. Vgl. Ziffer 7 des Berichts von 1998, S. 8.
3. Vgl. Ziffer 59-79 des Berichts von 1998, S. 25-34.
4. Bei der Beurteilung der Faktoren Transparenz und wirkungsvoller Informationsaustausch untersucht das FHTP konkret, wie eine bestimmte Regelung im Hinblick auf diese Kriterien abschneidet. Es ist nicht bestrebt, in die Arbeit des Globalen Forums einzugreifen, das sich unter allgemeineren Gesichtspunkten mit der Frage der Transparenz und des effektiven Informationsaustauschs insgesamt auseinandersetzt. Soweit bei den Arbeiten des Globalen Forums jedoch auf bestimmte Fragen im Zusammenhang mit einer bestimmten Regelung hingewiesen wird, wird dies in der Beurteilung des FHTP berücksichtigt.
5. Wegen weiterer Einzelheiten zu diesen Fragen vgl. Ziffer 80-84 des Berichts von 1998, S. 34-35.
6. Vgl. Ziffer 96 des Berichts von 1998, S. 40.
7. Vgl. Ziffer 98 des Berichts von 1998, wo dieses Prinzip speziell im Hinblick auf Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung dargelegt ist, S. 41.

Literaturverzeichnis

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

Kapitel 4

Neuausrichtung der Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken

Um schädlichen Regelungen effektiver entgegenzuwirken, muss das FHTP die Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken im Rahmen von Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans (OECD, 2014a) neu ausrichten, wobei es prioritär und mit verstärkter Fokussierung darum geht, die Anwendung steuerlicher Sonderregelungen von einer wesentlichen Geschäftstätigkeit abhängig zu machen und die Transparenz zu erhöhen, insbesondere durch einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings“) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen. Dieses Kapitel beschreibt die vom FHTP in diesen beiden prioritären Bereichen durchgeführten Arbeiten.

A. Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanz)

1. Einführung

Aktionspunkt 5 schreibt für Sondersteuerregelungen ausdrücklich das Vorliegen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit vor. Im allgemeineren Kontext der Arbeiten zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) ist diese Anforderung Teil der zweiten Säule des BEPS-Projekts, bei der es darum geht, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Substanz auszurichten, indem sichergestellt wird, dass zu versteuernde Gewinne nicht mehr künstlich aus den Ländern hinausverlagert werden können, in denen die Wertschöpfung erfolgt. Der im Bericht von 1998 (OECD, 1998) abgesteckte Rahmen enthält bereits eine Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit. Diese Anforderung stützt sich insbesondere auf den zwölften im Bericht von 1998 aufgeführten Faktor (d.h. den achten der weiteren Faktoren). Dieser Faktor prüft, ob eine Regelung „Anreize für rein steuerlich motivierte Tätigkeiten und Strukturen schafft“, wobei

festgestellt wird, dass viele schädliche Sondersteuerregelungen so konzipiert sind, dass sie es Steuerpflichtigen ermöglichen, die Vorteile der Regelung in Anspruch zu nehmen, während sie Tätigkeiten nachgehen, die rein steuerlich motiviert sind und keine wesentliche Geschäftstätigkeit beinhalten. Der Bericht von 1998 gibt begrenzte Orientierungshilfen für die Anwendung dieses Faktors.

Der Faktor der wesentlichen Geschäftstätigkeit wurde unter Aktionspunkt 5 aufgewertet, der vorsieht, dass dieser Faktor im BEPS-Kontext genauer ausgearbeitet wird. Er wird zusammen mit den vier Schlüsselfaktoren geprüft werden, um zu bestimmen, ob eine in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallende Sondersteuerregelung potenziell schädlich ist. Das FHTP prüft deshalb für die Zwecke seiner Arbeiten verschiedene Herangehensweisen für die Anwendung des Faktors der „wesentlichen Geschäftstätigkeit“. Die Arbeiten des FHTP in Bezug auf die wesentliche Geschäftstätigkeit konzentrierten sich zunächst auf die Frage, was dies im Kontext von Regelungen bedeutet, die für bestimmte, aus qualifiziertem geistigem Eigentum resultierende Arten von Einnahmen eine steuerliche Vorzugsbehandlung vorsehen („Regelungen für immaterielle Werte“ oder „Regelungen für geistiges Eigentum“). Es gibt einen klaren Zusammenhang zwischen diesen Arbeiten und der Feststellung im BEPS-Aktionsplan, wonach die Sorge im Bereich der schädlichen Steuerpraktiken heute möglicherweise weniger dem traditionellen Ring-fencing als vielmehr Senkungen der Körperschaftsteuersätze für bestimmte Arten von Einkünften gilt, wie z.B. für Einkünfte aus der Bereitstellung immaterieller Werte¹. Alle Regelungen für immaterielle Werte in den Mitgliedsländern werden gleichzeitig im Rahmen der aktuellen Evaluierung geprüft; keine dieser Regelungen war bereits im Rahmen der früheren Arbeiten geprüft worden. Die ausgearbeitete Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit kann deshalb angewendet werden, ohne dass bereits geprüfte Regelungen für immaterielle Werte erneut geprüft werden müssten. Nach Aktionspunkt 5 gilt die Anforderung der wesentlichen Geschäftstätigkeit für alle Sondersteuerregelungen innerhalb des Anwendungsbereichs, auch für solche, die keine Regelungen für geistiges Eigentum (IP-Regelungen) sind, und das FHTP wird diesen Aspekt ebenfalls prüfen.

2. Die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit im Kontext von Regelungen für immaterielle Werte

Regelungen, die eine steuerliche Vorzugsbehandlung für Einnahmen aus immateriellen Werten vorsehen, werfen die Fragen einer möglichen Aushöhlung der Steuerbasis auf, die im Mittelpunkt der Arbeiten des FHTP stehen. Gleichzeitig wird anerkannt, dass IP-intensive Wirtschaftszweige

ein entscheidender Antriebsfaktor für Wachstum und Beschäftigung sind und dass Länder das Recht haben, Steueranreize für Tätigkeiten im Bereich von Forschung und Entwicklung (FuE) zu gewähren, sofern diese mit den vom FHTP vereinbarten Grundsätzen in Einklang stehen.

Das FHTP hat drei verschiedene Vorgehensweisen geprüft, wie die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit in einer IP-Regelung umgesetzt werden kann. Die Diskussionen über den konkret zu wählenden Ansatz dauern noch an, wobei bereits große Fortschritte erzielt wurden. In den noch laufenden Diskussionen geht es darum, sobald wie möglich einen Konsens über die Vorgehensweise in Bezug auf die Anforderung der wesentlichen Geschäftstätigkeit zu erzielen. Gemäß dem ersten Ansatz, der auf der Wertschöpfung basiert, wären die Steuerpflichtigen verpflichtet, eine bestimmte Anzahl wesentlicher Entwicklungstätigkeiten durchzuführen. Dieser Ansatz erhielt im Vergleich zu den beiden anderen keine Unterstützung. Gemäß dem zweiten Ansatz, der auf Verrechnungspreisen basiert, könnte eine Regelung Steuervorteile für die gesamten aus geistigem Eigentum resultierenden Einnahmen gewähren, wenn der Steuerpflichtige eine bestimmte Anzahl wichtiger Funktionen in dem Staat angesiedelt hat, der die Regelung eingerichtet hat, wenn der Steuerpflichtige der rechtliche Eigentümer der zu den Steuervorteilen führenden Vermögenswerte ist und die zu den Steuervorteilen führenden Vermögenswerte nutzt und wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftlichen Risiken der zu den Steuervorteilen führenden Vermögenswerte trägt. Einige Länder unterstützten den auf Verrechnungspreisen basierenden Ansatz, wobei sie darauf verwiesen, dass er mit den internationalen Steuergrundsätzen in Einklang stünde, und sie äußerten Bedenken über den Nexus-Ansatz, unter anderem in Bezug auf dessen Vereinbarkeit mit den Rechtsvorschriften der Europäischen Union. Viele Länder äußerten allerdings auch eine Reihe von Bedenken über den auf Verrechnungspreisen basierenden Ansatz, weshalb das FHTP seine Arbeiten an diesem Ansatz nicht weiterverfolgte. Die dritte Vorgehensweise war der Nexus-Ansatz.

Dieser Ansatz prüft, ob eine IP-Regelung die Steuervorteile vom Umfang der FuE-Tätigkeiten der begünstigten Steuerpflichtigen abhängig macht. Er baut auf dem Grundprinzip auf, auf dem Steuergutschriften für FuE und ähnliche ausgabenorientierte Steuerregelungen („front end tax regimes“) beruhen, die sich auf die bei der Schaffung von geistigem Eigentum angefallenen Ausgaben beziehen. In diesen ausgabenorientierten Regelungen sind Ausgaben und Steuervorteile direkt miteinander verknüpft, weil die Ausgaben für die Berechnung der Steuervergünstigung herangezogen werden. Der Nexus-Ansatz dehnt diesen Grundsatz auf

einnahmenorientierte Steuerregelungen („back end tax regimes“) aus, die sich auf die nach der Schaffung und Nutzung des geistigen Eigentums erzielten Einnahmen beziehen. Anstatt also die Staaten auf IP-Regelungen zu beschränken, bei denen die Steuervorteile direkt für die bei der Schaffung des geistigen Eigentums angefallenen Ausgaben gewährt werden, eröffnet der Nexus-Ansatz den Staaten auch die Möglichkeit, Steuervorteile für die aus diesem geistigen Eigentum resultierenden Einnahmen zu gewähren – solange ein direkter Zusammenhang zwischen den steuerbegünstigten Einnahmen und den zu diesen Einnahmen beitragenden Ausgaben besteht. Diese Fokussierung auf die Ausgaben steht mit dem eigentlichen Zweck von IP-Regelungen in Einklang, da sie sicherstellt, dass die Regelungen, die Anreize für FuE-Tätigkeiten schaffen sollen, nur Steuerpflichtigen Vorteile gewähren, die solche Tätigkeiten auch tatsächlich durchführen.

Die Ausgaben fungieren deshalb als Hilfsvariable für wesentliche Geschäftstätigkeiten. Dabei dient nicht der *Betrag* der Ausgaben als direkte Hilfsvariable für den Umfang der Tätigkeiten. Es ist vielmehr der *Anteil* der direkt mit den Entwicklungstätigkeiten verbundenen Ausgaben, der über die tatsächliche Wertschöpfung des Steuerpflichtigen Aufschluss gibt und als Hilfsvariable für den Umfang der vom Steuerpflichtigen durchgeführten wesentlichen Geschäftstätigkeit fungiert. Der Nexus-Ansatz stützt sich auf eine proportionale Analyse der Einnahmen, in der der Anteil der in einer IP-Regelung steuerbegünstigten Einnahmen dem Anteil der qualifizierten Ausgaben an den Gesamtausgaben entspricht. Anders ausgedrückt können Regelungen gemäß dem Nexus-Ansatz einen vergünstigten Steuersatz für IP-bezogene Einnahmen vorsehen, soweit diese Einnahmen aus qualifizierten Ausgaben resultieren. Der Zweck des Nexus-Ansatzes besteht darin, Steuervorteile nur für solche Einnahmen zu gewähren, die aus geistigem Eigentum resultieren, bei dem die eigentliche FuE-Tätigkeit vom Steuerpflichtigen selbst durchgeführt wurde. Dieses Ziel wird erreicht, indem „qualifizierte Ausgaben“ so definiert werden, dass effektiv verhindert wird, dass bloße Kapitaleistungen oder Ausgaben für wesentliche FuE-Tätigkeiten von anderen Beteiligten als dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer IP-Regelung einen Anspruch auf Steuervorteile für die daraus resultierenden Einnahmen begründen.

Wenn ein Unternehmen nur einen geistigen Eigentumswert hätte und alle mit der Entwicklung dieses Vermögenswerts verbundenen Ausgaben selbst getragen hätte, würde der Nexus-Ansatz einfach gestatten, dass bei allen aus diesem geistigen Eigentumswert resultierenden Einnahmen Anspruch auf eine Vergünstigung besteht. Sobald das Geschäftsmodell eines Unternehmens jedoch komplexer wird, wird auch der Nexus-Ansatz

notwendigerweise komplexer, weil ein Zusammenhang zwischen vielen Arten von Einnahmen und Ausgaben hergestellt werden muss, von denen möglicherweise nur ein paar qualifizierte Betriebsausgaben sind. Um dieser Komplexität zu begegnen, werden die Einnahmen im Nexus-Ansatz unter Bezugnahme auf das Verhältnis zwischen zwei Ausgabengrößen aufgeteilt. Die steuerbegünstigten Einkünfte werden im Nexus-Ansatz durch folgende Berechnung bestimmt:

$$\frac{\text{Qualifizierte Ausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}}{\text{Gesamtausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}} \times \text{Aus dem geistigen Eigentumswert resultierende Gesamteinkünfte} = \text{Steuerbegünstigte Einkünfte}$$

Die Staaten könnten diese Berechnung jedoch als widerlegbare Vermutung behandeln. Sofern keine weiteren Informationen des Steuerpflichtigen vorliegen, würde der Staat die steuerbegünstigten Einkünfte auf der Grundlage der vorstehend aufgeführten Berechnung festlegen. Die Steuerpflichtigen hätten unter bestimmten Umständen, die in weiteren vom FHTP auszuarbeitenden Leitlinien noch näher definiert werden müssen, jedoch die Möglichkeit, nachzuweisen, dass mehr Einnahmen die Voraussetzungen der IP-Regelung erfüllen, wenn sie einen direkten Zusammenhang zwischen diesen Einnahmen und den qualifizierten Ausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts aufzeigen können. Diese Variante des Nexus-Ansatzes kann für die Steuerpflichtigen einen größeren Aufzeichnungsaufwand zur Folge haben, und die Staaten müssen möglicherweise Notifizierungs- und Überwachungsverfahren einführen. In Bezug darauf, wie der direkte Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen nachzuweisen wäre, könnten Schwierigkeiten auftreten, diese Vorgehensweise könnte jedoch sicherstellen, dass Steuerpflichtige, die umfangreicheren Wertschöpfungstätigkeiten nachgehen, als aus der vorstehenden Berechnung hervorgeht, die Möglichkeit haben, die im Rahmen der IP-Regelung vorgesehene Vergünstigung auf mehr Einnahmen geltend zu machen. Staaten, die diese Variante wählen, würden immer noch die vorstehende Berechnung verwenden, um die unterstellte Höhe der steuerbegünstigten Einkünfte zu bestimmen.

Wenn die Höhe der nach einer IP-Regelung steuerbegünstigten Einkünfte den nach dem Nexus-Ansatz bestimmten Betrag nicht übersteigt, erfüllt die Regelung die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit. Im übrigen Teil dieses Abschnitts werden weitere Hinweise zur Anwendung des Nexus-Ansatzes und der vorstehenden Berechnung gegeben.

A. Qualifizierte Steuerpflichtige

Zu den qualifizierten Steuerpflichtigen würden gebietsansässige Unternehmen, inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sowie ausländische Betriebsstätten gebietsansässiger Unternehmen gehören, die in dem die Steuervergünstigungen gewährenden Staat steuerpflichtig sind. Die Einkünfte der Geschäftsleitung können nicht unter Verweis auf die in einer Betriebsstätte angefallenen Ausgaben als qualifizierte Einkünfte eingestuft werden, wenn die Betriebsstätte zu dem Zeitpunkt, an dem die Einkünfte erzielt werden, nicht tätig ist².

B. Geistige Eigentumswerte

Die einzigen geistigen Eigentumswerte, die nach dem Nexus-Ansatz in seiner derzeit vorgesehenen Form die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen im Rahmen einer IP-Regelung erfüllen könnten, sind Patente und andere geistige Eigentumswerte, die Patenten funktionell entsprechen, sofern diese Vermögenswerte sowohl rechtlich geschützt sind als auch ähnlichen Genehmigungs- und Registrierungsverfahren unterliegen, falls solche Verfahren relevant sind. Der Nexus-Ansatz zielt darauf ab, einen Zusammenhang zwischen den Ausgaben, diesen geistigen Eigentumswerten und den Einnahmen herzustellen³. Nach dem Nexus-Ansatz erfüllen marketingbezogene geistige Eigentumswerte, wie z.B. Marken, nicht die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen im Rahmen einer IP-Regelung.

C. Qualifizierte Betriebsausgaben

Qualifizierte Betriebsausgaben müssen bei einem qualifizierten Steuerpflichtigen angefallen sein, und sie müssen direkt mit dem geistigen Eigentumswert verbunden sein. Die Staaten werden ihre eigenen Definitionen der qualifizierten Betriebsausgaben vorlegen, wobei diese Definitionen sicherstellen müssen, dass die qualifizierten Ausgaben nur solche Ausgaben umfassen, die für tatsächlich durchgeführte FuE-Tätigkeiten notwendig sind. Sie würden die Arten von Betriebsausgaben umfassen, für die nach den Steuergesetzen vieler Staaten derzeit Steuergutschriften für FuE gewährt werden⁴. Zinszahlungen, Baukosten, Anschaffungskosten oder sonstige Kosten, bei denen kein direkter Zusammenhang mit einem spezifischen geistigen Eigentumswert hergestellt werden kann, würden nicht berücksichtigt⁵.

D. Gesamte Betriebsausgaben

Die Gesamtausgaben sollten so definiert werden, dass sich eine Relation ergibt, bei der die Sonderregelung, wenn alle relevanten Betriebsausgaben

beim qualifizierten Steuerpflichtigen selbst angefallen wären, auf 100% der aus dem geistigen Eigentumswert resultierenden Einkünfte angewandt werden könnte. Dies bedeutet, dass die Gesamtausgaben der Summe aller Betriebsausgaben entsprechen müssen, die als qualifizierte Ausgaben eingestuft würden, wenn sie durch den Steuerpflichtigen selbst getätigt würden. Das wiederum bedeutet, dass alle Betriebsausgaben, die nicht als qualifizierte Ausgaben eingestuft würden, selbst wenn sie beim Steuerpflichtigen selbst anfallen (z.B. Zinszahlungen, Baukosten, Anschaffungskosten sowie andere Kosten, die keine effektiven FuE-Tätigkeiten darstellen), nicht in die Gesamtausgaben aufgenommen werden können und folglich keine Auswirkungen auf die Höhe der im Rahmen einer IP-Regelung steuerbegünstigten Einkünfte haben. Anschaffungskosten für geistiges Eigentum stellen eine Ausnahme dar, weil sie in den Gesamtausgaben und nicht in den qualifizierten Ausgaben enthalten sind. Ihr Ausschluss steht jedoch in Einklang mit dem Grundsatz, der regelt, was in den Gesamtausgaben zu berücksichtigen ist, weil sie eine Hilfsvariable für die bei einem nicht qualifizierten Steuerpflichtigen angefallenen Ausgaben sind. Die Gesamtausgaben umfassen folglich alle qualifizierten Ausgaben sowie alle Anschaffungskosten und Ausgaben für Auftragsforschung, die nicht als qualifizierte Ausgaben gelten.

Die Gesamtausgaben werden häufig getätigt, bevor die Einnahmen generiert werden, bei denen Anspruch auf eine Steuervergünstigung im Rahmen einer IP-Regelung bestehen könnte. Im Nexus-Ansatz werden die einzelnen Elemente addiert, und die Berechnung verlangt zum einen, dass die „qualifizierten Betriebsausgaben“ alle beim Steuerpflichtigen während der Nutzungsdauer des geistigen Eigentumswerts angefallenen qualifizierten Ausgaben umfassen, und zum anderen, dass die „gesamten Betriebsausgaben“ alle während der Nutzungsdauer des geistigen Eigentumswerts angefallenen Gesamtausgaben umfassen. Diese Zahlen steigen folglich jedes Mal, wenn ein Steuerpflichtiger Ausgaben tätigt, die unter die eine oder andere Kategorie fallen. Das Verhältnis zwischen den kumulierten Zahlen bestimmt dann den Prozentsatz, der auf die Gesamteinkünfte jeden Jahres anzuwenden ist.

E. Gesamteinkünfte

Die Staaten werden die „Gesamteinkünfte“ in Einklang mit den diesbezüglichen innerstaatlichen Rechtsvorschriften definieren. Die von ihnen gewählte Definition sollte mit den folgenden Grundsätzen übereinstimmen:

Die Gesamteinkünfte sollten auf Einkünfte aus geistigem Eigentum (IP-Einkünfte) beschränkt sein: Die Gesamteinkünfte sollten nur Einkünfte umfassen,

die aus einem geistigen Eigentumswert stammen. Dazu zählen Lizenzgebühren, Veräußerungsgewinne und sonstige Einnahmen aus der Veräußerung eines geistigen Eigentumswerts sowie Einnahmen aus dem Verkauf von direkt mit dem geistigen Eigentumswert verbundenen Produkten (*embedded IP income*).

Die Einkünfte, die durch die Regelung begünstigt werden, sollten im richtigen Verhältnis stehen: Die Gesamteinkünfte sollten so definiert werden, dass die durch die Regelung begünstigten Einkünfte nicht unverhältnismäßig hoch sind im Vergleich zum Prozentsatz der durch die qualifizierten Steuerpflichtigen getätigten qualifizierten Betriebsausgaben. Dies bedeutet, dass die Gesamteinkünfte nicht als die aus dem geistigen Eigentumswert resultierenden Bruttoeinnahmen definiert werden sollten, da eine solche Definition dazu führen könnte, dass 100% der Nettoeinnahmen der qualifizierten Steuerpflichtigen begünstigt würden, selbst wenn diese Steuerpflichtigen nicht 100% der qualifizierten Betriebsausgaben getätigt hätten. Die Gesamteinkünfte sollten stattdessen angepasst werden, indem die den IP-Einkünften zuzuordnenden und im betreffenden Jahr angefallenen IP-Ausgaben von den im betreffenden Jahr erzielten IP-Bruttoeinnahmen abgezogen werden⁶.

F. Auftragsforschung⁷

Der Nexus-Ansatz soll sicherstellen, dass nur dann ein erheblicher Anteil der IP-Einkünfte die Voraussetzungen für Vergünstigungen erfüllen kann, wenn auch ein erheblicher Anteil der effektiven FuE-Tätigkeiten von dem qualifizierten Steuerpflichtigen selbst durchgeführt wurde. Der Nexus-Ansatz würde es ermöglichen, alle qualifizierten Betriebsausgaben für Tätigkeiten, die von fremden Dritten durchgeführt werden – unabhängig davon, ob sich diese innerhalb des betreffenden Staates befinden –, geltend zu machen, während alle Ausgaben für Tätigkeiten, die von nahestehenden Dritten durchgeführt werden – wiederum unabhängig davon, ob sich diese innerhalb des betreffenden Staates befinden – nicht als qualifizierte Betriebsausgaben geltend gemacht werden könnten⁸.

Als Geschäftspraxis dürfte die unbegrenzte Vergabe von Forschungsaufträgen an fremde Dritte den Steuerpflichtigen nicht viele Möglichkeiten bieten, Vergünstigungen zu erhalten, ohne dass sie selbst wesentliche Tätigkeiten durchführen, weil ein Unternehmen zwar nahestehende Dritte mit dem gesamten Spektrum der FuE-Tätigkeiten beauftragen kann, dies für fremde Dritte aber üblicherweise nicht der Fall ist. Da der Großteil des Werts eines geistigen Eigentumswerts sowohl auf der zur Schaffung dieses Werts durchgeführten FuE als auch auf den für diese

FuE-Tätigkeiten erforderlichen Informationen beruht, ist es unwahrscheinlich, dass ein Unternehmen die grundlegenden Wertschöpfungstätigkeiten von einem fremden Dritten durchführen lässt, unabhängig davon, wo sich dieser befindet⁹. Wenn nur die bei fremden Dritten angefallenen Ausgaben als qualifizierte Betriebsausgaben behandelt werden, wird folglich das Ziel des Nexus-Ansatzes erreicht, Steuervergünstigungen nur für Einkünfte zu gewähren, die aus den wesentlichen zu den Einkünften beitragenden FuE-Tätigkeiten resultieren, die vom Steuerpflichtigen selbst durchgeführt werden. Die Staaten könnten die Definition von fremden Dritten einschränken, so dass sie nur noch Universitäten, Krankenhäuser, FuE-Zentren sowie Einrichtungen ohne Erwerbszweck, die nicht mit dem qualifizierten Steuerpflichtigen verbunden sind, umfasst. Wenn eine Zahlung ohne Marge über einen nahestehenden Dritten an einen fremden Dritten geleistet wird, gilt die Zahlung als qualifizierte Betriebsausgabe.

Die Staaten könnten auch beschließen, die Auftragsforschung durch fremde Dritte nur bis zu einem bestimmten Prozentsatz oder Anteil zuzulassen (und Auftragsforschung durch nahestehende Dritte weiterhin aus der Definition der qualifizierten Betriebsausgaben ausschließen). Wie weiter oben erläutert, sind die wirtschaftlichen Realitäten derart, dass die Unternehmen fremde Dritte normalerweise nur mit einem unwesentlichen Teil ihrer FuE-Tätigkeiten betrauen, so dass sowohl die Nichtberücksichtigung der Auftragsforschung durch nahestehende Dritte als auch eine Kombination dieser Nichtberücksichtigung mit einer Höchstgrenze, die die Berücksichtigung von über einen unwesentlichen Betrag hinausgehenden Ausgaben für Auftragsforschung durch fremde Dritte verhindert, den gleichen Effekt haben dürften, nämlich die qualifizierten Betriebsausgaben auf solche Ausgaben zu begrenzen, die zur Unterstützung grundlegender FuE-Tätigkeiten des Steuerpflichtigen getätigt werden.

G. *Behandlung von erworbenem geistigem Eigentum*

Das Grundprinzip der Behandlung von erworbenem geistigem Eigentum im Nexus-Ansatz ist, dass nur die zur Verbesserung des geistigen Eigentumswerts nach dem Erwerb angefallenen Ausgaben als qualifizierte Betriebsausgaben behandelt werden sollten. Um dies zu erreichen, würde der Nexus-Ansatz, wie weiter oben bereits erwähnt, die Anschaffungskosten von der Definition der qualifizierten Betriebsausgaben ausschließen und nur die nach dem Erwerb angefallenen Ausgaben als qualifizierte Ausgaben behandeln. Die Anschaffungskosten wären jedoch in den Gesamtausgaben enthalten. Die Anschaffungskosten (oder – im Fall der Lizenzvergabe – die

Lizenz- oder Konzessionsgebühren) sind eine Hilfsvariable für die vor der Anschaffung angefallenen Gesamtausgaben. Deshalb werden bei einem Beteiligten vor der Anschaffung angefallene Ausgaben weder unter den qualifizierten Betriebsausgaben noch unter den gesamten Betriebsausgaben berücksichtigt.

H. Rückverfolgung von Einkünften und Betriebsausgaben

Da der Nexus-Ansatz davon abhängt, dass ein Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen besteht, müssen Staaten, die eine IP-Regelung einführen wollen, die Steuerpflichtigen, die eine IP-Regelung in Anspruch nehmen wollen, verpflichten, die Beziehung zwischen ihren Ausgaben, geistigen Eigentumswerten und Einnahmen zurückzuverfolgen, um sicherzustellen, dass die steuerbegünstigten Einkünfte effektiv aus den Ausgaben resultieren, die den Anspruch auf die Vergünstigung begründen. Wenn ein Steuerpflichtiger nur einen geistigen Eigentumswert hat, den er selbst vollständig entwickelt hat und auf dem seine gesamten Einkünfte basieren, dürfte diese Rückverfolgung relativ einfach sein, da die gesamten bei diesem Unternehmen angefallenen qualifizierten Betriebsausgaben die zu gewährenden Vergünstigungen für die gesamten von diesem Unternehmen erzielten IP-Einkünfte bestimmen. Sobald ein Unternehmen mehr als einen geistigen Eigentumswert hat oder zu Auftragsforschung oder Beschaffung, ganz gleich, in welchem Umfang, übergeht, wird die Rückverfolgung jedoch äußerst wichtig. Die Rückverfolgung muss außerdem sicherstellen, dass die Steuerpflichtigen den Betrag der Gesamtausgaben nicht manipuliert haben, um den Einnahmenbetrag, auf den die Steuervergünstigungen im Rahmen der Regelung gewährt werden, künstlich zu erhöhen.

Dies bedeutet, dass die Steuerpflichtigen dazu in der Lage sein müssen, den Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den Einnahmen zurückzuverfolgen und ihrer Steuerverwaltung die entsprechenden Nachweise vorzulegen. Die Staaten müssen deshalb eine sinnvolle Rückverfolgungsmethode auf der Grundlage konsistenter Kriterien einführen, die eine objektive Messung ermöglicht. Dies könnte beispielsweise in Form von Forschungs-codes zur Kennzeichnung des Zwecks der einzelnen Forschungsausgaben oder einer Beschreibung der Forschungsausgaben geschehen. Wenn sie keine solche Rückverfolgung unternehmen, wird dies die Steuerpflichtigen nicht daran hindern, in einem Staat IP-Einkünfte zu erzielen, es wird jedoch verhindert, dass sie eine IP-Sonderregelung in Anspruch nehmen können.

Die Hauptschwierigkeit bei der Rückverfolgung ergibt sich daraus, dass ein vergünstigter Steuersatz für bestimmte IP-Einkünfte gilt, was von der Regelung, und nicht vom Nexus-Ansatz abhängig ist, wobei die

bestehenden IP-Regelungen darauf hindeuten, dass die Steuerpflichtigen bereit sind, bestimmte häufig komplexe Anforderungen zu erfüllen, wenn dies notwendig ist, um eine optionale Steuervergünstigung zu erhalten. Da der Nexus-Ansatz die Anforderungen der IP-Regelungen der einzelnen Staaten standardisieren wird, kann er langfristig die Gesamtkomplexität reduzieren, mit der Steuerpflichtige, die mehrere IP-Regelungen in Anspruch nehmen, derzeit konfrontiert sind. Die externe Rechnungslegung erfordert heute bereits häufig die Rückverfolgung von IP-Einnahmen und -Ausgaben auf Einzelprojektbasis. Es wird anerkannt, dass die bestehenden Systeme die Anforderungen des Nexus-Ansatzes möglicherweise nicht völlig erfüllen und dass es eine Weile dauern kann, bis Systeme eingeführt sind, die diese Anforderungen erfüllen. Das FHTP anerkennt, dass Diskussionen mit der Wirtschaft notwendig sind.

I. Bestandsschutz

Das FHTP wird in Einklang mit den bisherigen Arbeiten im Bereich der schädlichen Steuerpraktiken weitere Leitlinien zum Bestandsschutz erarbeiten, die insbesondere auf Ziffer 12 des Berichts von 2004 (OECD, 2004b) aufbauen werden, wo es heißt, dass der Ausschuss beschlossen hat, dass „eine Regelung, die abgeschafft wird, in der vorstehend aufgeführten Tabelle als abgeschafft (gilt), wenn (1) keine neuen Teilnehmer diese Regelung in Anspruch nehmen dürfen, (2) ein endgültiges Datum für die vollständige Abschaffung der Regelung angekündigt wurde und (3) die Regelung transparent ist und ein effektiver Informationsaustausch gesichert ist“.

B. Erhöhung der Transparenz durch einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings“) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen

1. Einführung

Der zweite Schwerpunkt von Aktionspunkt 5 zur Neuausrichtung der Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken ist die Erhöhung der Transparenz, was einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen umfasst. Im allgemeinen Kontext der Arbeiten zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ist diese Anforderung Teil der dritten Säule des BEPS-Projekts, die darin besteht, die Transparenz zu sichern und zugleich eine größere Planungssicherheit und Berechenbarkeit zu fördern. Die Arbeiten im Hinblick auf diese Anforderung sollen es dem FHTP gestatten, mit der

Anwendung des vereinbarten Rahmens zur Erhöhung der Transparenz gemäß dem nachstehend unter Überschrift „i) Anwendung und Umsetzung des Rahmens“ skizzierten Zeitplan zu beginnen und anschließend über den Stand der Umsetzung und den Zeitrahmen für deren Abschluss in einem FHTP-Sachstandsbericht für 2015 zu berichten.

Durch mangelnde Transparenz im Hinblick auf die Funktionsweise einer Regelung, wobei es sich um den dritten Schlüsselfaktor handelt, wird es für den Ansässigkeitsstaat schwerer, Defensivmaßnahmen zu ergreifen. Ein Mangel an Transparenz kann im Zusammenhang mit zwei großen Aspekten auftreten: 1) der Art und Weise, wie eine Regelung gestaltet und verwaltet wird, was eine günstige Auslegung von Gesetzen und Verordnungen, verhandelbare Steuerbestimmungen sowie nicht allgemein zugänglich gemachte Verwaltungsverfahren beinhalten kann, sowie 2) dem Vorhandensein von Bestimmungen wie z.B. Geheimhaltungsvorschriften oder unzureichenden Anforderungen in Bezug auf Informationen über Eigentumsverhältnisse und andere Elemente, die einen wirkungsvollen Informationsaustausch verhindern (bzw. verhindern würden)¹⁰. Transparenzprobleme hängen oft mit Fragen des Informationsaustauschs zusammen¹¹.

Die *Consolidated Application Note* (OECD, 2004a) enthält umfassende Leitlinien zur Frage der Transparenz. Wie der Bericht von 1998 und die *Consolidated Application Note* (CAN) aufzeigen, spielt Transparenz im Zusammenhang mit Vorabzusagen, einschließlich unilateraler Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Arrangements – APA), sowie mit administrativen Praktiken im Allgemeinen, wo spontane Benachrichtigungen notwendig sein können, häufig eine wichtige Rolle. Besonders deutlich kommt dies in Kapitel V der CAN zum Ausdruck, das sich mit der Frage der Vorabzusagen befasst¹². Unter den „Merkmale, die zu mangelnder Transparenz führen dürften“, erwähnt die CAN die Situation, „wo die Steuerbehörde andere Steuerbehörden nicht rechtzeitig und spontan von der Existenz einer Vorabzusage in Kenntnis setzt, wenn sich die Steuerbehörde darüber im Klaren ist, dass diese Vorabzusage Auswirkungen auf in dem anderen Land ansässige Personen hat (z.B. im Fall einer Advance Tax Ruling bzw. ATR oder einer unilateralen APA, die eine Anpassung nach unten vorsieht, die sich in der Rechnungslegung des Unternehmens nicht unmittelbar widerspiegeln dürfte)“¹³.

Aktionspunkt 5 erfordert eine verstärkte Fokussierung auf Transparenz und verweist dabei ausdrücklich auf den „verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen („Rulings“) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen“. Der Begriff „verbindlich“ ist hier in dem

Sinne zu verstehen, dass eine Verpflichtung zum spontanen Austausch von Informationen entsteht, wann immer die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind. Der Begriff „spontaner Informationsaustausch“ bezieht sich auf eine Situation, in der ein Land Informationen besitzt, die für ein anderes Land von Bedeutung sein könnten, diese Informationen von dem anderen Land aber nicht angefordert wurden.

Das FHTP hat beschlossen, die Arbeiten zur Erhöhung der Transparenz in zwei Etappen durchzuführen:

1. In der ersten Etappe richtete sich der Blick auf die Entwicklung eines Rahmens für den verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen. Dadurch wird es anderen Ländern möglich, zu überprüfen, ob eine Vorabzusage Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Steuerpflichtigen in ihrem Land hat. Dieser Rahmen wird weiter unten ausführlicher behandelt.

Der Rahmen soll dynamisch und flexibel sein und wird unter Berücksichtigung der zweiten Etappe der Arbeiten des FHTP zur Transparenz (siehe weiter unten), seiner Arbeiten zur ausgearbeiteten Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit sowie der Überlegungen des FHTP zu möglichen Änderungen bzw. Ergänzungen des bestehenden Rahmens, die das dritte erwartete Ergebnis von Aktionspunkt 5 sind, weiterentwickelt werden.

2. In der zweiten Etappe seiner Arbeiten wird sich das FHTP mit der Anwendung des in diesem Bericht dargelegten Rahmens auf Sondersteuerregelungen von Mitglieds- und assoziierten Ländern befassen. Zunächst wird das FHTP praktische (durch Beispiele ergänzte) Leitlinien zur Funktionsweise des Rahmens und zur Unterstützung seiner Umsetzung ausarbeiten. Beabsichtigt ist, dass das FHTP nach seiner Herbsttagung mit der Anwendung des Rahmens beginnt und in einem Sachstandsbericht für 2015 darüber berichtet.

Im Zuge der zweiten Etappe der Arbeiten zur Transparenz wird das FHTP die Vorabzusageregulungen in Mitglieds- und assoziierten Ländern prüfen. In diesem Kontext kann es sich bei einer „Vorabzusageregulung“ um alle legislativen oder administrativen Verfahren handeln, in deren Rahmen eine Vorabzusage erteilt wird, auf die sich ein Steuerpflichtiger berufen kann. Diese Arbeiten sollen einen doppelten Zweck erfüllen, d.h. i) Regelungen identifizieren, die selbst schädliche Sonderregelungen im Sinne des Berichts von 1998 sind, und ii) identifizieren, welche Vorabzusageregulungen die Verpflichtung zum spontanen Austausch von Informationen auslösen.

Bezüglich Punkt (i) ist anzumerken, dass Vorabzusageregulungen seit Beginn der Arbeiten der OECD im Bereich der schädlichen Steuerpraktiken besondere Aufmerksamkeit gilt. Kapitel V der CAN stellt fest, dass Vorabzusagen zwar sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen ein nützliches Instrument sein können, dass Vorabzusageregulungen aber auch genutzt werden können, um international mobiles Kapital in einen Staat zu locken, und dass sie dies potenziell in einer Art und Weise tun können, die zu einer schädlichen Steuerpraktik gemäß den Kriterien des Berichts von 1998 beiträgt oder eine solche darstellt¹⁴. Die Arbeiten des FHTP zu Vorabzusageregulungen werden daher in einer Prüfung solcher Regelungen der Länder (ob sie nun allgemeine und/oder steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen vorsehen) nach den Kriterien des Berichts von 1998 bestehen, einschließlich der Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit sowie des Transparenzfaktors, wie nach Aktionspunkt 5 ausgearbeitet. Dies kann dazu führen, dass sich Vorabzusageregulungen selbst als potenziell bzw. tatsächlich schädlich herausstellen¹⁵.

Bezüglich Punkt (ii) gilt, dass Vorabzusageregulungen, bei denen sich herausstellt, dass sie selbst eine Sonderregelung darstellen, und die den Filterkriterien des nachstehenden Rahmens entsprechen, wie jede andere Sondersteuerregelung die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auslösen. Diese Verpflichtung kann entstehen, ohne dass für die entsprechende Regelung festgestellt wurde, dass sie potenziell oder tatsächlich schädlich im Sinne des Berichts von 1998 ist. Das FHTP wird über die Prüfung der Regelungen der Länder in Bezug auf Vorabzusagen in einem Sachstandsbericht für 2015 berichten.

Im Zuge der zweiten Etappe der Arbeiten wird das FHTP prüfen, ob es weitere Möglichkeiten gibt, die Transparenz zu erhöhen.

Bei den Arbeiten der zweiten Etappe werden auch die Wechselwirkungen mit anderen transparenzbezogenen Punkten des BEPS-Aktionsplans untersucht, um zu verhindern, dass es zu unnötigen Überschneidungen kommt und den Ländern zusätzlicher Verwaltungsaufwand entsteht.

In seiner derzeit vorgesehenen Form schreibt der Rahmen einen spontanen Informationsaustausch nur für steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen vor, d.h. für Vorabzusagen, die einem bestimmten Steuerpflichtigen erteilt wurden und auf die sich

dieser Steuerpflichtige berufen kann. Für allgemeine Vorabzusagen, d.h. Vorabzusagen, die für bestimmte Gruppen oder Arten von Steuerpflichtigen gelten oder die in Bezug auf genau festgelegte Umstände bzw. Tätigkeiten erteilt werden, besteht derzeit keine derartige Verpflichtung¹⁶.

Einer der Gründe, warum derzeit kein spontaner Informationsaustausch über allgemeine Vorabzusagen verlangt wird, ist, dass es angesichts des Fehlens einer Verknüpfung zwischen der Vorabzusage und einem bestimmten Steuerpflichtigen, für den diese Vorabzusage gelten würde, sehr schwierig wäre zu bestimmen, welchem Land bzw. welchen Ländern die Informationen übermittelt werden müssten. Ein spontaner Informationsaustausch über allgemeine Vorabzusagen mit allen Ländern, mit denen die betreffende Steuerverwaltung in einer Informationsaustauschbeziehung steht, würde einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verursachen und dürfte kaum sehr wirkungsvoll sein. Außerdem scheinen allgemeine Vorabzusagen weniger ein Risiko darzustellen, weil sie häufig veröffentlicht werden, so dass Informationen über die Bedingungen ihrer Anwendung vorliegen dürften. Da allgemeine Vorabzusagen nicht für einen spontanen Informationsaustausch geeignet sind, werden sie vom FHTP gesondert in der zweiten Etappe der Arbeiten zur Transparenz untersucht werden, wo die in Mitglieds- und assoziierten Ländern tatsächlich bestehenden Vorabzusageregulungen anhand der Kriterien des Berichts von 1998 geprüft werden sollen. Bei diesen Arbeiten wird auch untersucht werden, ob die Regelungen für allgemeine Vorabzusagen transparent sind, wobei versucht werden soll, empfehlenswerte Vorgehensweisen festzulegen, um zu gewährleisten, dass die Informationen darüber anderen Ländern effektiv zur Verfügung stehen.

2. Rahmen für einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen

In diesem Abschnitt wird der vom FHTP entwickelte Rahmen für einen spontanen Informationsaustausch über steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen beschrieben¹⁷. Dieser Rahmen soll gewährleisten, dass die übermittelten Informationen für andere Steuerverwaltungen von Bedeutung sind, und zugleich sicherstellen, dass dadurch weder dem Land, das die Informationen übermittelt, noch dem, das sie empfängt, unnötiger Verwaltungsaufwand entsteht.

Der Rahmen stützt sich auf die in der CAN enthaltenen Leitlinien und berücksichtigt auch das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen)¹⁸ sowie die Richtlinie 2011/16/EU des Rates der Europäischen Union vom 15. Februar 2011 über die Zusam-

menarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (einschließlich der Arbeiten zum spontanen Informationsaustausch im Kontext der Verrechnungspreise und zu grenzüberschreitenden Vorabzusagen). Diese verschiedenen Texte verfolgen insofern ein gemeinsames Ziel, als sie einen spontanen Informationsaustausch in Situationen fördern wollen, in denen anzunehmen ist, dass von einem Land erhaltene Informationen für ein anderes Land von Interesse sind. Dieser Rahmen verfolgt zwar ein ähnliches Ziel, konzentriert sich aber auf die Faktoren des Berichts von 1998.

Der Rahmen befasst sich mit den folgenden vier entscheidenden Gestaltungsfragen:

1. Wann entsteht die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen?
2. Mit wem müssen Informationen ausgetauscht werden?
3. Welche Informationen müssen ausgetauscht werden?
4. Auf welcher Rechtsgrundlage basiert der spontane Informationsaustausch?

Ebenfalls behandelt werden die folgenden Punkte: Fristen für den verbindlichen spontanen Informationsaustausch, Bedeutung der Gegenseitigkeit, Vertraulichkeit der übermittelten Informationen, Rückmeldungen des erhaltenden Staats, Anwendung und Umsetzung des Rahmens.

a) Wann entsteht die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen?

Um zu gewährleisten, dass die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch hinreichend zielgenau eingegrenzt ist, nutzt der Rahmen eine Filtermethode, um zu bestimmen, wann eine solche Verpflichtung entsteht. Die Filtermethode soll den Ermessensspielraum reduzieren, von dem die Steuerverwaltungen hier Gebrauch machen müssten, wenn sie nicht auf die eher mechanischen Kriterien zurückgreifen könnten, auf denen diese Methode beruht. Das Flussdiagramm in Anhang A veranschaulicht, wie diese Filterkriterien funktionieren sollen.

Die ersten drei Filter begrenzen die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auf Vorabzusagen im Zusammenhang mit i) Sondersteuerregelungen, die ii) in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen und iii) dem Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes entsprechen. Dies sind die normalerweise anzuwendenden Filterkriterien, um die Situationen zu identifizieren, in denen eine Analyse der anderen entscheidenden Faktoren sowie der weiteren Faktoren des Berichts

von 1998 durchgeführt werden muss¹⁹. Wenn eine Vorabzusage allen drei Filterkriterien entspricht, werden weitere Filter angewandt, um die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch gezielter auf Vorabzusagen einzugrenzen, die für andere Staaten von Bedeutung sein dürften. Nach dem Filterkonzept in seiner derzeit vorgesehenen Form werden nur Vorabzusagen, die allen Filterkriterien entsprechen, Gegenstand eines spontanen Informationsaustauschs.

Die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch kann bei Vorabzusagen zu *allen* Sondersteuerregelungen entstehen. Sie kann somit entstehen, ohne dass die Regelung geprüft wurde oder dass sie als potenziell oder tatsächlich schädlich im Sinne des Berichts von 1998 eingestuft wurde. Die Verpflichtung betrifft somit auch alle Vorabzusagen (gemäß der Definition) im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen, die noch nicht geprüft wurden oder die geprüft wurden, aber nicht als potenziell oder tatsächlich schädlich eingestuft und deshalb freigegeben wurden. Wie bereits erwähnt gilt, dass Vorabzusageregulungen, die selbst Sonderregelungen darstellen und die den Filterkriterien des Rahmens entsprechen, wie alle anderen Sondersteuerregelungen die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auslösen.

Länder, die über Sondersteuerregelungen verfügen, die noch nicht durch das FHTP geprüft wurden, müssen selbst beurteilen, ob die ersten drei Filterkriterien (sowie die anderen Filterkriterien) erfüllt sind. Ist dies der Fall, entsteht sofort die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch, ohne dass das FHTP die betreffende Regelung zuvor formell prüfen muss. Vom betreffenden Land wird erwartet, dass es sich eine Meinung dazu bildet, ob die ersten drei Filterkriterien (sowie die anderen Filterkriterien) erfüllt sind. Bei Zweifeln hinsichtlich der Anwendbarkeit der Filterkriterien wird empfohlen, dass das betreffende Land spontan Informationen übermittelt. Es wird erwartet, dass ein Land, das über eine Sondersteuerregelung verfügt, die noch nicht vom FHTP geprüft wurde, sich selbst an das FHTP wendet, um die Regelung vom FHTP prüfen zu lassen. Regelungen, die vom FHTP geprüft wurden und die dieser Prüfung zufolge die ersten drei Filterkriterien erfüllen, werden in einen Katalog aufgenommen, den das FHTP von Zeit zu Zeit aktualisieren wird. Die Erstellung dieses Katalogs ist Teil der zweiten Etappe der Arbeiten des FHTP zur Transparenz.

Filter 1: Fällt die Regelung in den Rahmen der Arbeiten des FHTP?

Dieses Filterkriterium begrenzt die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auf Vorabzusagen in Bezug auf Sondersteuer-

regelungen, die in den Rahmen des Berichts von 1998 fallen. Um in den Rahmen des Berichts von 1998 zu fallen, muss eine Regelung erstens für Einnahmen gelten, die aus geografisch mobilen Tätigkeiten stammen, wie z.B. Finanz- oder anderen Dienstleistungen, einschließlich der Bereitstellung immaterieller Werte²⁰. Zweitens muss sich die Regelung auf die Besteuerung der relevanten Einnahmen aus geografisch mobilen Tätigkeiten beziehen²¹.

Filter 2: Handelt es sich bei der Regelung um eine Sondersteuerregelung?

Wie unter Aktionspunkt 5 festgelegt, betrifft die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen. In Kapitel 3(a) ist beschrieben, wann eine Regelung als Sondersteuerregelung gilt. Die Formulierung „im Zusammenhang mit“ verdeutlicht, dass sich diese Verpflichtung nicht nur auf Vorabzusagen zu einer Sondersteuerregelung selbst oder zu bestimmten Aspekten dieser Regelung bezieht, sondern darüber hinaus auch auf Vorabzusagen zu Angelegenheiten, die Auswirkungen auf die Anwendung einer Sonderregelung haben.

Filter 3: Entspricht die Regelung dem Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes?

Dieses Filterkriterium begrenzt die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auf Regelungen, die dem Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes entsprechen. Zu einem inexistenten oder geringen Steuersatz kann es kommen, weil der Steuersatz selbst sehr niedrig ist oder weil ein Land die Steuerbemessungsgrundlage, auf die der Steuersatz angewandt wird, entsprechend definiert²².

Filter 4: Liegt eine steuerpflichtigenspezifische Vorabzusage im Zusammenhang mit einer Sondersteuerregelung vor, die den ersten drei Filterkriterien entspricht?

Die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch nach Aktionspunkt 5 betrifft „Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen“. Kapitel V der CAN befasst sich im Einzelnen mit Vorabzusagen („Rulings“), die dort folgendermaßen definiert sind:

„alle Ratschläge, Auskünfte oder Zusicherungen einer Steuerbehörde gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen oder einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen in Bezug auf deren Steuersituation, auf die sich der Steuerpflichtige bzw. die Gruppe von Steuerpflichtigen berufen kann“²³.

Der Steuerpflichtige kann sich zwar auf die Bedingungen einer Vorabzusage berufen, dies setzt aber normalerweise voraus, dass die Tatsachen,

auf denen die Vorabzusage basiert, sachlich richtig dargestellt wurden, und dass der Steuerpflichtige die Bedingungen der Vorabzusage einhält. Die obige Definition ist weit gefasst und erstreckt sich sowohl auf allgemeine Vorabzusagen als auch auf steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen. In seiner derzeit vorgesehenen Form schreibt der Rahmen den spontanen Informationsaustausch allerdings nur für steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen vor. Im Folgenden wird allgemein erläutert, was unter einer „allgemeinen Vorabzusage“ und was unter einer „steuerpflichtigenspezifischen Vorabzusage“ zu verstehen ist, wobei letzteres anhand von Beispielen veranschaulicht wird.

Allgemeine Vorabzusagen gelten statt für einen bestimmten Steuerpflichtigen für Gruppen oder Arten von Steuerpflichtigen oder können in Bezug auf einen festgelegten Katalog an Umständen oder Tätigkeiten erteilt werden. Sie geben üblicherweise Hinweise zum Standpunkt der Steuerbehörde in Angelegenheiten wie der Auslegung der Rechtsvorschriften und der Verwaltungspraxis²⁴ sowie zu deren Anwendung auf die Steuerpflichtigen im Allgemeinen, auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen oder auf bestimmte Tätigkeiten. Diese Hinweise gelten üblicherweise für sämtliche Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten nachgehen oder Transaktionen tätigen, die in den Geltungsbereich der Vorabzusage fallen. Solche Vorabzusagen werden häufig veröffentlicht und können von den Steuerpflichtigen auf ihre relevanten Tätigkeiten oder Transaktionen angewandt werden, ohne dass sie einen Antrag auf eine spezifische Vorabzusage stellen müssen.

Steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen sind Vorabzusagen, die für einen bestimmten Steuerpflichtigen gelten und auf die sich dieser Steuerpflichtige berufen kann. Solche Vorabzusagen können vor oder nach dem fraglichen Geschäftsvorfall erteilt werden. Beispiele für steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen sind Advance Tax Rulings bzw. Advance Tax Clearances (ATR) und APA.

Advance Tax Rulings (ATR) beziehen sich auf einen bestimmten Steuerpflichtigen und enthalten eine Bestimmung der Besteuerungskonsequenzen eines geplanten Geschäftsvorfalles, auf die sich dieser Steuerpflichtige berufen kann. ATR können eine Vielzahl von Formen annehmen und Vorabzusagen oder Freistellungen umfassen, die im Rahmen eines gesetzlichen oder administrativen Verfahrens erteilt werden, einschließlich informell erteilter Vorabzusagen. Häufig legen sie fest, ob und in manchen Fällen auch wie bestimmte Rechtsvorschriften oder Verwaltungsverfahren auf eine geplante Transaktion, die von einem bestimmten Steuerpflichtigen

getätigt wird, anzuwenden sein wird. Solche Vorabzusagen können auch festlegen, ob und wie eine allgemeine Vorabzusage auf die Gegebenheiten und Umstände eines bestimmten Steuerpflichtigen angewandt wird. Üblicherweise wird der betroffene Steuerpflichtige einen Antrag auf eine Vorabzusage stellen, bevor er die fragliche Transaktion tätigt, auch wenn einige Regelungen die Möglichkeit der Erteilung solcher Auskünfte nach der Durchführung einer Transaktion vorsehen; solche nach dem Geschäftsvorfall erteilten Vorabzusagen sind ebenfalls erfasst. Die Vorabzusage wird eine Bestimmung der Besteuerungskonsequenzen des fraglichen Geschäftsvorfalles enthalten, auf die sich der Steuerpflichtige berufen kann, vorausgesetzt die tatsächliche Sachlage entspricht den im ATR-Antrag gemachten Angaben. Solche Vorabzusagen sind auf den jeweiligen Steuerpflichtigen zugeschnitten, da sie der Sachlage dieses Steuerpflichtigen Rechnung tragen, und können somit nicht direkt auf andere Steuerpflichtige angewandt werden. (Wenn sie allerdings in anonymisierter oder redigierter Form vorliegen, können solche Vorabzusagen anderen Steuerpflichtigen, deren Gegebenheiten und Umstände ähnlich sind, als Orientierung dienen²⁵.) Diese Art von Vorabzusage kann beispielsweise Vorabzusagen zu Verrechnungspreisangelegenheiten umfassen, die nicht die Voraussetzungen für eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung erfüllen. Sie können auch eine Darstellung oder Bestimmung der künftigen steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen enthalten, auf die sich dieser berufen kann.

Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Arrangements – APA). Eine APA ist in den *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (Verrechnungspreisleitlinien, OECD, 2010)* definiert als „eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (...), um die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln“²⁶. Sie gibt den Steuerpflichtigen Gewissheit darüber, wie die Verrechnungspreisregeln auf künftige Geschäftsvorfälle angewandt werden, die in den Geltungsbereich der APA fallen. Dazu legt sie normalerweise einen entsprechenden Kriterienkatalog fest (z.B. Methode, Vergleichswerte mit etwaigen angemessenen Anpassungen und kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln²⁷. Die Verrechnungspreisleitlinien unterscheiden wie folgt zwischen APA und anderen Vorabzusageverfahren wie Advance Tax Rulings:

„Die APA unterscheidet sich insofern vom herkömmlichen Verfahren der Auskunftserteilung bzw. Vorabzusage, als sie eine genaue Prüfung und – soweit angemessen – Überprüfung der Sachverhaltsannahmen voraussetzt, auf die sich die Bestimmung der rechtlichen Folgen stützt, bevor diese Bestimmung erfolgen kann. Außerdem sieht die APA vor, dass kontinuierlich beobachtet wird, ob die Sachverhaltsannahmen während der gesamten Dauer der APA weiter zutreffend sind.“²⁸

APA können unilateral, bilateral oder multilateral sein. Bilaterale und multilaterale APA werden zwischen zwei oder mehr Steuerbehörden im Rahmen des Verständigungsverfahren der einschlägigen Steuerabkommen getroffen. Die verbundenen Unternehmen, die eine APA beantragen, übermitteln den Steuerbehörden üblicherweise eine Begleitdokumentation über die Branchen, Märkte und Länder, für die die Vereinbarung gelten soll, ebenso wie Einzelheiten zu den Methoden, die sie anzuwenden gedenken, Informationen zu Geschäftsvorfällen, die Vergleichswerte liefern können, sowie eine Funktionsanalyse des Beitrags der einzelnen Unternehmen. Weil APA die Methoden regeln, die in den kommenden Jahren zur Bestimmung der Verrechnungspreise angewendet werden, setzen sie Annahmen oder Vorhersagen zu künftigen Ereignissen voraus.

Filter 5: Bezieht sich die steuerpflichtigenspezifische Vorabzusage auf Verrechnungspreise oder auf andere Aspekte?

Um die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch gezielter einzugrenzen, unterscheidet ein weiteres Filterkriterium zwischen Vorabzusagen im Bereich der Verrechnungspreise und anderen Vorabzusagen.

Filter 5(a): Nur für Vorabzusagen über Verrechnungspreise – Handelt es sich bei der Vorabzusage um eine unilaterale Vorabzusage über Verrechnungspreise oder um eine bilaterale oder multilaterale APA?

Dieses Filterkriterium gilt nur für Vorabzusagen im Bereich der Verrechnungspreise. Vorabzusagen über Verrechnungspreise umfassen APA (seien sie unilateral, bilateral oder multilateral) sowie ATR zu Verrechnungspreisfragen, bei denen es sich nicht um APA handelt. Solche Vorabzusagen klären im Allgemeinen Verrechnungspreisfragen zwischen verbundenen Unternehmen, die an grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen beteiligt sind, oder bestimmen die Gewinnaufteilung zwischen der Geschäftsleitung, die sich in einem Land befindet, und einer Betriebsstätte, die sich in einem anderen Land befindet. Sie dürften daher einen direkten Effekt auf die Steuerbemessungsgrundlage von verbundenen Unternehmen bzw. der Geschäftsleitung oder der Betriebsstätte in anderen Ländern

haben. In manchen Ländern können unilaterale APA auch für inländische Geschäftsvorfälle erteilt werden. Ist dies der Fall, entsteht die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch insofern nicht, als es kein betroffenes Land gibt, dem spontan Informationen zu übermitteln wären.

Wenn sie die Einzelheiten der relevanten Vorabzusagen über Verrechnungspreise nicht kennen, sind andere betroffene Staaten (vgl. „b) Mit wem müssen die Informationen ausgetauscht werden?“) weder in der Lage zu überprüfen, ob diese Vorabzusagen mit den internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen in Einklang stehen, noch die notwendigen Maßnahmen zum Schutz ihrer Steuerbasis zu ergreifen. Ohne Informationsaustausch stehen den betroffenen Staaten in den folgenden Fällen normalerweise keine Einzelheiten zu Vorabzusagen über Verrechnungspreise zur Verfügung:

- unilaterale APA, d.h. APA, die zwischen einer Steuerverwaltung eines Landes und einem Steuerpflichtigen in dessen Land getroffen werden,
- bilaterale und multilaterale APA, allerdings nur für den Fall, dass ein Land betroffen ist, das nicht am Abschluss der APA beteiligt war, und
- ATR (bei denen es sich nicht um APA handelt) über Verrechnungspreisfragen.

Es ist daher wichtig, dass sich die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auf diese Arten von Vorabzusagen erstreckt, wenn diese auch den ersten vier Filterkriterien entsprechen. Die ersten drei Filterkriterien verlangen, dass die Vorabzusage über Verrechnungspreise mit einer Regelung zusammenhängt, die in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt und dem Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes entspricht. Das gesetzliche oder administrative Verfahren, in dessen Rahmen eine Vorabzusage über Verrechnungspreise erteilt wird, auf die sich der Steuerpflichtige berufen darf, kann unter bestimmten Umständen selbst eine Sonderregelung darstellen. In der zweiten Etappe der Arbeiten zur Transparenz soll ermittelt werden, ob dies für in Mitgliedsländern und assoziierten Ländern bestehende Vorabzusageregulungen der Fall ist. Keine Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch besteht für bilaterale und multilaterale APA in Bezug auf Länder, die am Abschluss der APA beteiligt waren, weil die fraglichen Steuerverwaltungen bereits in Besitz der einschlägigen Informationen sein sollten.

Die praktischen Hinweise, die vom FHTP in der zweiten Etappe seiner Arbeiten zur Transparenz ausgearbeitet werden sollen, werden Beispiele dazu umfassen, wie Filterkriterium 5(a) in der Praxis wirken soll.

Filter 5(b): Nur für Vorabzusagen, die sich nicht auf Verrechnungspreise beziehen – Betrifft die Vorabzusage i) Investitionen in das Land, in dem der Steuerpflichtige die Vorabzusage erhalten hat, ii) Investitionen aus dem Land, in dem der Steuerpflichtige die Vorabzusage erhalten hat, oder iii) Transaktionen oder Situationen, an denen andere Länder beteiligt sind?

Der grenzüberschreitende Charakter von Verrechnungspreisregeln und deren voraussichtlicher direkter Effekt auf die Steuerbasis anderer Länder sollten an sich bereits als ausreichende Filter zur Eingrenzung von Vorabzusagen wirken, die für andere Länder von Bedeutung sein dürften. Für Vorabzusagen, die sich nicht auf Verrechnungspreise beziehen, wird ein weiteres Filterkriterium für nötig erachtet, um sicherzustellen, dass die ausgetauschten Informationen relevant sind und dass die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch weder dem Land, das die Informationen übermittelt, noch dem Land, das sie erhält, unnötigen Verwaltungsaufwand aufbürdet.

Da die einschlägigen Vorabzusagen über Verrechnungspreise durch Filterkriterium 5(a) erfasst werden, bezieht sich Filter 5(b) auf sonstige Vorabzusagen, die einen grenzüberschreitenden Aspekt haben könnten, d.h. Vorabzusagen in Bezug auf i) Investitionen in das Land, in dem der Steuerpflichtige die Vorabzusage erhalten hat, ii) Investitionen aus dem Land, in dem der Steuerpflichtige die Vorabzusage erhalten hat, oder iii) Transaktionen oder Situationen, an denen andere Länder beteiligt sind. Die praktischen Hinweise, die vom FHTP in der zweiten Etappe seiner Arbeiten zur Transparenz ausgearbeitet werden sollen, werden Beispiele dazu umfassen, wie dieses Filterkriterium in der Praxis wirken soll.

b) Mit wem müssen die Informationen ausgetauscht werden?

Der spontane Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen muss mit allen betroffenen Ländern stattfinden. Dies hängt eng mit der Funktionsweise der Filter 5(a) und 5(b) zusammen. Zu diesen Ländern können daher gehören:

1. der Quellenstaat;
2. der Ansässigkeitsstaat der unmittelbaren Muttergesellschaft;
3. der Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers, bei dem es sich in den meisten Fällen um die oberste Muttergesellschaft handeln dürfte;
4. im Fall von Vorabzusagen über Verrechnungspreise:
 - der Staat, in dem ein verbundenes Unternehmen, das an einem unter die Vorabzusage fallenden Geschäftsvorfall beteiligt

- ist, steuerlich ansässig ist oder über eine Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt;
- im Fall von Vorabzusagen in Bezug auf die Gewinnaufteilung zwischen der Geschäftsleitung und einer ausländischen Betriebsstätte: der Staat, in dem die Geschäftsleitung steuerlich ansässig ist, oder der Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, je nachdem welcher Staat die Vorabzusage erteilt;
5. im Fall von Vorabzusagen, die sich nicht auf Verrechnungspreise beziehen:
- im Fall von Investitionen in das Land, in dem der Steuerpflichtige die Vorabzusage erhalten hat: der Staat, in dem der Beteiligte, der die Investition tätigt, ansässig ist oder in dem er über eine Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt;
 - im Fall von Investitionen aus dem Land, in dem der Steuerpflichtige die Vorabzusage erhalten hat: der Staat, in dem der Beteiligte, an den die Investition geht, ansässig ist oder in dem er über eine Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt;
 - im Fall von Transaktionen oder Situationen, an denen andere Länder beteiligt sind: der Staat, in dem der oder die anderen an diesen Geschäftsvorfällen Beteiligten ansässig sind oder über eine Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausüben.

c) Welche Informationen müssen ausgetauscht werden?

Welche Informationen spontan übermittelt werden müssen, hängt davon ab, ob es sich bei der betreffenden Vorabzusage um eine Vorabzusage über Verrechnungspreise handelt oder nicht.

Wenn es sich nicht um eine Vorabzusage über Verrechnungspreise handelt, ist es Sache des übermittelnden Staats zu bestimmen, welche Informationen – z.B. der gesamte Wortlaut der Vorabzusage in der Originalsprache oder andere Unterlagen – als nützlich zu betrachten sind. Mindestens sollte jedoch eine kurze Zusammenfassung, vorzugsweise auf Englisch oder in einer anderen bilateral vereinbarten Sprache, übermittelt werden, die wenigstens die folgenden Elemente umfasst:

- notwendige Informationen zur Identifizierung des oder der Steuerpflichtigen sowie des Abrechnungszeitraums, auf den sich die Vorabzusage bezieht;
- eine Zusammenfassung der Fragen, Geschäftsvorfälle und Einnahmen, auf die sich die Vorabzusage bezieht; sowie

- die Antwort der Steuerverwaltung und deren Begründung. Der Name der zuständigen Bediensteten der Steuerverwaltungen wird nicht mitgeteilt.

In der zweiten Etappe seiner Arbeiten zur Transparenz wird das FHTP untersucht, welche weiteren Informationen in der Zusammenfassung des übermittelnden Staats enthalten sein sollten.

Wenn es sich bei der Vorabzusage um eine Vorabzusage über Verrechnungspreise handelt, ist ein zweistufiges Verfahren vorgesehen. Im ersten Schritt übersendet der übermittelnde Staat spontan hinreichend genaue Informationen über die Vorabzusage, damit der erhaltende Staat entscheiden kann, ob er im zweiten Schritt um zusätzliche Informationen ersuchen soll. Daher sollte die erste spontane Informationsübermittlung zumindest die folgenden Elemente umfassen:

- notwendige Informationen zur Identifizierung des oder der Steuerpflichtigen sowie der Rechtsträger, die an dem Geschäftsvorfall beteiligt sind, auf den sich die Vorabzusage bezieht;
- Einzelheiten zu dem Geschäftsvorfall, der Geschäftstätigkeit und der Situation sowie dem Zeitraum, auf den sich die Vorabzusage bezieht; sowie
- die angewandte Verrechnungspreismethode und der vereinbarte Preis bzw. die vereinbarte Gewinnspanne.

In der zweiten Etappe seiner Arbeiten zur Transparenz wird das FHTP untersucht, welche weiteren Informationen die erste spontane Informationsübermittlung des übermittelnden Staats umfassen sollte.

Sowohl im Fall von Vorabzusagen über Verrechnungspreise als auch von sonstigen Vorabzusagen sollte der übermittelnde Staat alle weiteren relevanten Informationen zur Verfügung stellen, wenn der erhaltende Staat nach den einschlägigen Bestimmungen für den Informationsaustausch um weitere Informationen ersucht.

Der übermittelnde Staat wird dabei allerdings die Bestimmungen des einschlägigen Instruments für den Informationsaustausch in Bezug auf die Offenlegung von Handels-, Gewerbe-, Geschäfts- oder sonstigen Geheimnissen beachten und prüfen müssen, ob zu erwarten ist, dass die in diesem Rahmen übermittelten Informationen vertraulich behandelt werden (vgl. „h) Vertraulichkeit der übermittelten Informationen“).

d) Auf welcher Rechtsgrundlage basiert der spontane Informationsaustausch?

Der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden erfordert einen Rahmen, der es dem übermittelnden Staat gesetzlich möglich macht, die Informationen zu übermitteln, und dem erhaltenden Staat, sie zu empfangen. Daher bedarf es eines Rechtsakts, der dies gewährleistet. Es gibt eine Reihe internationaler Rechtsakte, auf deren Grundlage ein spontaner Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten erfolgen kann, darunter:

- die einschlägigen bilateralen Instrumente für den Informationsaustausch;
- speziell für die Zwecke der Amtshilfe in Steuersachen konzipierte internationale Instrumente wie das Amtshilfeübereinkommen; sowie
- innerhalb der Europäischen Union die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

In einigen Ländern können auch innerstaatliche Rechtsvorschriften die einschlägige Rechtsgrundlage bilden.

Länder, die derzeit nicht über den notwendigen gesetzlichen Rahmen für den spontanen Informationsaustausch verfügen, müssen darüber nachdenken, wie sie einen solchen Rahmen einrichten können, um ihrer Verpflichtung nach Aktionspunkt 5 nachzukommen. Dies kann die Unterzeichnung des Amtshilfeübereinkommens beinhalten. Durch seine Breite erfüllt Artikel 7 des Amtshilfeübereinkommens die Anforderungen des oben beschriebenen Rahmens. Die Länder können auch eine Überarbeitung bestehender bilateralen Instrumente für den Informationsaustausch in Erwägung ziehen (z.B. bilateraler Steuerabkommen oder Instrumente für den Informationsaustausch). Der Abschluss einer Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden im Rahmen des einschlägigen Instruments für den Informationsaustausch kann ebenfalls hilfreich sein.

e) Fristen für den verbindlichen Informationsaustausch

Die Wirksamkeit des Informationsaustausches hängt stark davon ab, wie zeitnah die Informationen übermittelt werden. Aus diesem Grund muss ein Staat, der eine Vorabzusage erteilt hat, für die die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch nach Aktionspunkt 5 besteht, die einschlägigen Informationen zu dieser Vorabzusage so rasch wie möglich und spätestens innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten nach dem Monat übermitteln, in dem die Vorabzusage der zuständigen Behörde des

Staats, der sie erteilt hat, zur Kenntnis gebracht wird. Es wird empfohlen, dass die einschlägigen Behörden in dem Staat, der die Vorabzusage erteilt hat, ihrer zuständigen Behörde die Vorabzusage unverzüglich übermitteln. Die Länder müssen sicherstellen, dass sie über ein geeignetes System verfügen, um dies zu gewährleisten.

f) Rückmeldungen

Regelmäßige, zeitnahe und umfassende Rückmeldungen zur Nützlichkeit der spontan übermittelten Informationen machen es möglich, den Informationsaustausch künftig zu verbessern²⁹. Aus Sicht des übermittelnden Staats können Rückmeldungen auch nützlich sein, da sie für ihn zu einer Steueranpassung führen können³⁰. Wenn der übermittelnde Staat vom erhaltenden Staat um eine Rückmeldung gebeten wird, sollte die zuständige Behörde des erhaltenden Staats die einschlägigen Behörden ihres Staats daher um Rückmeldung zur Nützlichkeit der spontan übermittelten Informationen bitten und diese Angaben an die zuständige Behörde weiterleiten, die die Informationen spontan übermittelt hat.

g) Gegenseitigkeit

Ein auf Gegenseitigkeit beruhender Ansatz im Bereich des Informationsaustauschs bietet eine Reihe von Vorteilen. Die Vorteile der Gegenseitigkeit scheinen allerdings nicht von Bedeutung zu sein, wenn nur das Rechtssystem bzw. die Verwaltungspraxis eines der Länder ein spezifisches Verfahren vorsieht. Deshalb kann ein Land, das eine Vorabzusage erteilt hat, wegen der es der Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch unterliegt, die fehlende Gegenseitigkeit nicht als Argument dafür anführen, dass es einem betroffenen Land nicht spontan Informationen übermittelt, wenn das betroffene Land selbst keine Vorabzusagen erteilt, die die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auslösen könnten, und folglich auch keine Informationen zu solchen Vorabzusagen übermitteln kann³¹. Dies setzt natürlich voraus, dass sich das betroffene Land verpflichtet, den Rahmen anzuwenden und spontan Informationen zu übermitteln, falls es Vorabzusagen erteilen sollte, die die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auslösen.

h) Vertraulichkeit der übermittelten Informationen

Sowohl der übermittelnde Staat als auch seine Steuerpflichtigen haben das Recht zu erwarten, dass die in diesem Rahmen übermittelten Informationen vertraulich bleiben. Der erhaltende Staat muss daher über den erforderlichen Rechtsrahmen zum Schutz der übermittelten Informationen verfügen.

Alle Abkommen und Instrumente für den Informationsaustausch enthalten Bestimmungen zur steuerlichen Vertraulichkeit sowie die Verpflichtung, die übermittelten Informationen vertraulich zu behandeln. Nach diesen Bestimmungen dürfen die Informationen nur für bestimmte festgelegte Zwecke verwendet und nur bestimmten festgelegten Personen zugänglich gemacht werden. Die Austauschpartner können den Informationsaustausch aussetzen oder seinen Anwendungsbereich begrenzen, wenn keine geeigneten Schutzvorkehrungen getroffen wurden oder wenn gegen die Vertraulichkeitsvorschriften verstoßen wurde und sie nicht zu der Überzeugung gelangt sind, dass das Problem in geeigneter Weise behoben wurde.

Im erhaltenden Staat müssen nationale Rechtsvorschriften existieren, die die Vertraulichkeit steuerlicher Informationen, einschließlich von Informationen, die im Rahmen eines Informationsaustauschs übermittelt werden, sichern. Für den Fall einer nicht autorisierten Weitergabe übermittelter vertraulicher Informationen müssen wirkungsvolle Strafen vorgesehen sein.

Die in diesem Rahmen ausgetauschten Informationen dürfen nur für steuerliche Zwecke oder sonstige Zwecke genutzt werden, die das entsprechende Instrument für den Informationsaustausch gestattet. Wenn das innerstaatliche Recht eine umfassendere Nutzung der Informationen zulässt als das anzuwendende Instrument für den Informationsaustausch, wird erwartet, dass internationale Bestimmungen und Instrumente Vorrang vor den Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts haben.

i) Anwendung und Umsetzung des Rahmens

Beabsichtigt ist, dass das FHTP nach seiner Herbsttagung mit der Anwendung des Rahmens beginnt und in einem Sachstandsbericht für 2015 über den Stand der Umsetzung und den für die Umsetzung erforderlichen Zeitrahmen berichtet. Staaten, die derzeit (noch) nicht über den notwendigen Rechtsrahmen für den spontanen Informationsaustausch nach Aktionspunkt 5 verfügen, wird eine Frist gewährt, um die entsprechenden Anpassungen vorzunehmen; ist der notwendige gesetzliche Rahmen nach Ablauf dieser Frist immer noch nicht vorhanden, führt dies zur Auslösung des ausgearbeiteten Transparenzfaktors. Angesichts der unterschiedlichen legislativen und parlamentarischen Verfahren der Länder und der Tatsache, dass die Einrichtung eines gesetzlichen Rahmens einige Zeit in Anspruch nehmen kann, wird den Mitglieds- und den assoziierten Ländern eine Frist bis Ende 2014 eingeräumt, um die Schritte zur Einrichtung

dieses gesetzlichen Rahmens einzuleiten, der es ihnen gestatten soll, spontan Informationen auszutauschen.

Es wird ein laufender Überwachungs- und Überprüfungsmechanismus eingerichtet werden, um sicherzustellen, dass die Staaten ihrer Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch nach Aktionspunkt 5 nachkommen. Dies wird eine jährliche Prüfung durch das FHTP beinhalten. Von Staaten, die steuerpflichtigenspezifische Vorabzusagen erteilen, die in diesen Rahmen fallen, wird erwartet, dass sie zu diesem Zweck einmal jährlich statistische Informationen liefern. Diese Angaben müssen mindestens die folgenden Elemente umfassen: a) Gesamtzahl der spontanen Informationsübermittlungen nach diesem Rahmen; b) Zahl der spontanen Informationsübermittlungen, die sich nicht auf Vorabzusagen über Verrechnungspreise beziehen; c) Zahl der spontanen Informationsübermittlungen, die sich auf Vorabzusagen über Verrechnungspreise beziehen; d) in Bezug auf diese Informationsübermittlungen jeweils den Namen der Länder, an die die Informationen übermittelt wurden.

In der zweiten Etappe der Arbeiten zur Erhöhung der Transparenz, die im Anschluss an die Veröffentlichung dieses Berichts beginnt, wird das FHTP ermitteln, welche weiteren Informationen den Ländern dabei helfen könnten zu beurteilen, ob ein Staat seiner Verpflichtung nach diesem Rahmen nachgekommen ist. Dazu könnten Angaben zur Gesamtzahl der von ihnen erteilten steuerpflichtigenspezifischen Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen (darunter auch Vorabzusagen, die nicht Gegenstand eines spontanen Informationsaustauschs nach diesem Rahmen waren) sowie Schätzungen der entsprechenden Steuern gehören. Es werden weitere Arbeiten dazu unternommen werden, wie dies gemessen und wie darüber berichtet werden sollte.

Anmerkungen

1. Vgl. S. 21 des BEPS-Aktionsplans. Vgl. auch Kapitel 1.
2. Staaten mit IP-Regelungen sollten sicherstellen, dass ein und derselbe geistige Eigentumswert nicht sowohl der Geschäftsleitung als auch der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird (z.B. indem sie den autorisierten OECD-Ansatz, AOA, anwenden).
3. Die Staaten können sich auch entscheiden, den Nexus-Ansatz leicht abzuändern, so dass ein Zusammenhang zwischen den Ausgaben, den aus den geistigen Eigentumswerten resultierenden Produkten und den Einnahmen hergestellt wird. Bei einem derartigen Ansatz müssten die Steuerpflichtigen die Relation anpassen und alle qualifizierten Ausgaben in Bezug auf alle geistigen Eigentumswerte, die zu dem fraglichen Produkt beitragen, in die „qualifizierten Ausgaben“ aufnehmen und alle Gesamtausgaben in Bezug auf alle geistigen Eigentumswerte, die zu dem Produkt beitragen, in die „Gesamtausgaben“ aufnehmen. Diese Gesamtrelation würde dann auf die aus dem Produkt resultierenden Gesamteinnahmen, die direkt mit allen zu Grunde liegenden geistigen Eigentumswerten verbunden waren, angewandt. Diese Vorgehensweise stünde mit dem Nexus-Ansatz in Einklang und könnte für bestimmte Steuerpflichtige, bei denen mehrere Patente zu einem Produkt beitragen, die Befolgungskosten reduzieren, die Staaten müssten jedoch sicherstellen, dass dieser produktbasierte Ansatz den gleichen Grad an Rückverfolgbarkeit vorsieht wie ein patentbasierter Ansatz und dass die Vergünstigungen nach einem vertretbaren Zeitraum (z.B. der durchschnittlichen Laufzeit aller Patente) auslaufen. Das FHTP wird weitere Leitlinien zu diesem Ansatz erarbeiten.
4. Die qualifizierten Ausgaben könnten deshalb Löhne und Gehälter, direkte Kosten, Gemeinkosten, Lieferkosten und Abschreibungen umfassen (mit Ausnahme der Abschreibung von Anschaffungskosten), solange diese Kosten auf Tätigkeiten zurückgehen, die durchgeführt wurden, um das Verständnis von wissenschaftlichen Zusammenhängen oder Technologien zu verbessern, bekannte wissenschaftliche oder technologische Hindernisse zu überwinden oder anderweitig den Kenntnisstand zu erweitern oder neue Anwendungen zu entwickeln.
5. Dies bedeutet, dass allgemeine und spekulative FuE unter den qualifizierten Ausgaben berücksichtigt werden kann, solange die Steuerpflichtigen nachweisen können, dass ein direkter Zusammenhang zwischen der FuE und dem produzierten geistigen Eigentumswert besteht. Es bedeutet außerdem, dass Baukosten oder andere nicht einzeln abgrenzbare Investitionskosten nicht berücksichtigt würden, weil es unmöglich wäre, einen direkten Zusammenhang zwischen den Kosten eines ganzen Gebäudes und verschiedenen in diesem Gebäude produzierten geistigen Eigentumswerten herzustellen.
6. Die IP-Ausgaben werden unter Anwendung der gewöhnlichen innerstaatlichen steuerrechtlichen Bestimmungen berechnet (d.h. es werden keine Sonderbestimmungen von IP-Regelungen herangezogen).
7. Spanien und das Vereinigte Königreich haben einen Vorbehalt in Bezug auf Abschnitt F.

8. Staaten, die nicht Mitglied der Europäischen Union sind, könnten diese Einschränkung ändern und alle qualifizierten Ausgaben für Tätigkeiten, die von fremden Dritten oder von gebietsansässigen nahestehenden Dritten durchgeführt wurden, in die Definition der qualifizierten Ausgaben aufnehmen.
9. Auftragsforschung ist etwas anderes als der Kauf von Komponenten bei einem Dritten, dem das geistige Eigentum an diesen Komponenten gehört, und so bezieht sich dieser Hinweis auf die Wahrscheinlichkeit der Beauftragung fremder Dritter nicht auf die Wahrscheinlichkeit des Kaufs von Komponenten bei fremden Dritten.
10. Vgl. Kasten II sowie Ziffer 63 des Berichts von 1998 und Ziffer 18 der *Consolidated Application Note* (CAN).
11. Vgl. beispielsweise Ziffer 66 des Berichts von 1998, wo es heißt: „Der Informationsaustausch kann in Situationen Schwierigkeiten bereiten, in denen eine intransparente Regelung es der Steuerverwaltung gestattet, für einen Steuerpflichtigen eine Vorabbestimmung seiner Steuerschuld vorzunehmen, und die Steuerbehörde die von dieser Entscheidung betroffene ausländische Steuerbehörde nicht darüber in Kenntnis setzt. Diese Nichtkenntnissetzung der ausländischen Steuerbehörde kann deren Fähigkeit zur wirkungsvollen Umsetzung ihrer Steuerregeln beeinträchtigen“.
12. Für die Zwecke von Kapitel V der CAN sind Vorabzusagen definiert als „alle Ratschläge, Auskünfte oder Zusicherungen einer Steuerbehörde gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen oder einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen in Bezug auf deren Steuersituation, auf die sich dieser Steuerpflichtige bzw. diese Gruppe von Steuerpflichtigen berufen kann“ (vgl. Ziffer 161 der CAN). Diese Definition ist weit gefasst und erstreckt sich auf allgemeine Vorabzusagen, Advance Tax Rulings (ATR) und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (APA). In diesem Kapitel geht es allerdings nur um Vorabzusagen zu Tätigkeiten, die in den Rahmen des Berichts von 1998 fallen, d.h. geografisch mobile Tätigkeiten, wie z.B. Finanz- oder andere Dienstleistungen, einschließlich der Bereitstellung immaterieller Werte.
13. Vgl. Kasten auf S. 53 der CAN (im Abschnitt mit den allgemeinen Leitlinien zu Vorabzusageregulungen). Vgl. auch den Kasten auf S. 58 (im Abschnitt mit den allgemeinen Leitlinien zu Advance Tax Rulings) sowie den Kasten auf S. 60 (im Abschnitt mit den allgemeinen Leitlinien zu APA).
14. Vgl. Ziffer 168 der CAN.
15. Wenn festgestellt wurde, dass eine Sondersteuerregelung tatsächlich schädlich ist, erhält das betreffende Land, wie weiter oben erläutert, die Möglichkeit, die Regelung abzuschaffen oder die Merkmale zu beseitigen, denen der schädliche Effekt zuzuschreiben ist. Andere Länder können Defensivmaßnahmen ergreifen, um den Folgen der schädlichen Regelung entgegenzuwirken, und dabei gleichzeitig weiter versuchen, das Land, das die Regelung anwendet, zu deren Änderung oder Abschaffung zu bewegen.
16. Informationen über allgemeine Vorabzusagen können unterdessen natürlich weiter im Rahmen der einschlägigen Bestimmungen für den Informationsaustausch ausgetauscht werden.

17. Um etwaige Zweifel auszuräumen, sei klargestellt, dass andere spontane Informationsaustauschmaßnahmen oder andere Formen des Informationsaustauschs durch den Rahmen nicht berührt werden und selbstverständlich unter den einschlägigen Bestimmungen für den Informationsaustausch fortgesetzt werden können.
18. Wegen Informationen zum Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vgl. www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm.
19. Das dreistufige Verfahren, um zu bestimmen, ob eine Regelung schädlich ist, wird in Kapitel 3 erläutert.
20. Vgl. Kapitel 3(a).
21. Vgl. Kapitel 3(b) wegen einer kurzen Erläuterung der Besteuerungsformen, mit denen sich das FHTP befasst, sowie Kapitel 5, Abschnitt B, wegen einer eingehenderen Untersuchung der Frage, wann subnationale Steuern in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen.
22. Vgl. Ziffer 61 des Berichts von 1998.
23. Vgl. Ziffer 161 der CAN wegen der Definition des Begriffs „Vorabzusage“ (*ruling*).
24. Rechtsvorschriften und Verwaltungspraxis umfassen Gesetze (einschließlich der einschlägigen Abkommensbestimmungen), Rechtsprechung, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und Verwaltungsverfahren.
25. In ihrer anonymisierten oder redigierten Form fallen solche Vorabzusagen unter die Kategorie der „allgemeinen Vorabzusagen“, es sei denn, sie werden effektiv als Antwort auf einen Antrag eines bestimmten Steuerpflichtigen verfasst. In ihrer nichtanonymisierten, nichtredigierten Form gehören solche Vorabzusagen selbstverständlich zur Kategorie der „steuerpflichtigenspezifischen Vorabzusagen“.
26. APA können die Zurechnung von Gewinnen in Einklang mit Artikel 7 des OECD-Musterabkommens sowie die Verrechnungspreisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen bestimmen. Solche APA fallen für die Zwecke der Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen ebenfalls unter die Definition des Begriffs „Vorabzusage“.
27. Vgl. Definition des Begriffs „Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung“ im ersten Satz von Ziffer 4.123 der Verrechnungspreisleitlinien.
28. Vgl. Ziffer 3 des Anhangs zu den Verrechnungspreisleitlinien.
29. Vgl. Ziffer 5 des *Manual on Exchange of Information*, Module 2 – Spontaneous Information Exchange (OECD, 2006).
30. Vgl. Ziffer 18 des *Manual on Exchange of Information*, General Module – General and Legal Aspects of Exchange of Information.
31. Vgl. Ziffer 15.1 der *2014 Update to the OECD Model Tax Convention* (OECD, 2014b), wo dieses Prinzip in Bezug auf den Informationsaustausch auf Ersuchen dargelegt ist.

Literaturverzeichnis

- OECD (2014a), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.
- OECD (2014b), *2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf
- OECD (2011), *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>.
- OECD (2006), *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 2 on Spontaneous Exchange of Information*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647914.pdf.
- OECD (2004a), *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf
- OECD (2004b), *Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OECD Publishing, www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf.
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

Kapitel 5

Prüfung der Regelungen von Mitgliedsländern und assoziierten Ländern

A. Einführung

Die aktuelle Prüfung der Regelungen der Mitgliedsländer begann Ende 2010 mit der Vorbereitung einer vorläufigen Erhebung über die Sondersteuerregelungen in den Mitgliedsländern auf der Grundlage öffentlich zugänglicher Informationen und ohne Beurteilung der potenziellen Schädlichkeit der erfassten Regelungen. Anschließend wurden weitere Regelungen auf Ersuchen von Mitgliedsländern, die eigene Regelungen prüfen lassen, sowie von anderen Mitgliedsländern in den Prüfungsprozess aufgenommen.

Jedes Mitgliedsland wurde aufgefordert, unter Anwendung eines Standardmodells eine Beschreibung seiner Regelungen und eine Eigenprüfung vorzulegen. Auf die Eigenprüfungen folgten ausführliche Analysen und Peer Reviews. Die Prüfungen stützten sich auf die im Bericht von 1998 (OECD, 1998) festgelegten Grundsätze und Faktoren sowie, wo dies erforderlich war, auf relevante wirtschaftliche Erwägungen. Da die aktuelle Prüfung vor der Veröffentlichung des BEPS-Aktionsplans (OECD, 2014) begann, wurden alle Regelungen (mit Ausnahme der Regelungen für immaterielle Werte) anhand der zuvor angewandten Kriterien beurteilt, so dass die Anwendung eines konsistenten Ansatzes für vergleichbare Regelungen, wie beispielsweise denjenigen für Holdinggesellschaften, gewährleistet war.

Da alle Regelungen für immaterielle Werte derzeit in den Mitgliedstaaten zusammen geprüft werden, werden sie nicht nur mit Blick auf die zuvor angewendeten Faktoren, sondern auch unter Berücksichtigung des ausgearbeiteten Kriteriums der wesentlichen Geschäftstätigkeit geprüft.

Da die Regelungen für immaterielle Werte nur eine Untergruppe der Sondersteuerregelungen sind, muss das FHTP auch die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit erörtern und anschließend auf andere Sonderregelungen anwenden; dies könnte bereits geprüfte Sonderregelungen einschließen, sofern sie noch in Kraft sind und nicht abgeschafft wurden.

Im Rahmen von Aktionspunkt 5 muss das FHTP außerdem als Priorität die Transparenz erhöhen. Deshalb müssen die Regelungen, einschließlich der Regelungen für immaterielle Werte, anschließend möglicherweise auch im Licht der diesbezüglichen Analyse geprüft werden.

Die Prüfung der Sondersteuerregelungen der assoziierten Länder begann Ende 2013. Sie verläuft nach dem gleichen Verfahren und wird auf der gleichen Basis durchgeführt wie die Prüfung der Regelungen der Mitgliedsländer. Die Prüfung der Sondersteuerregelungen von Kolumbien und Lettland hat begonnen, ist jedoch noch nicht abgeschlossen. Der Abschluss der Prüfung der Sondersteuerregelungen anderer assoziierter Länder gehört zu den nächsten Schritten der Arbeiten des FHTP (Kapitel 6).

Die Arbeiten des FHTP in Bezug auf die Sondersteuerregelungen der Mitgliedsländer und assoziierten Länder sind ein kontinuierlicher Prozess, der sich über September 2014 hinaus fortsetzen wird. Dieser Prozess erlaubt es jedem Mitgliedsland und assoziierten Land, zu jeder Zeit die Prüfung einer bestehenden Sondersteuerregelung zu beantragen, soweit es davon ausgeht, dass die Art der Regelung, ihre ökonomischen Effekte oder das Ausmaß und die Art ihrer Verwendung sich derart verändert haben, dass sie als schädlich im Sinne des Berichts von 1998 eingestuft werden sollte. Die Regelungen werden außerdem Gegenstand einer Prüfung nach Maßgabe der ausgearbeiteten Faktoren *wesentliche Geschäftstätigkeit* und *Transparenz* sein.

B. Schlussfolgerungen hinsichtlich der Regelungen auf subnationaler Ebene und der Frage ihrer Berücksichtigung

Im Verlauf der aktuellen Prüfung stellte sich die Frage, ob subnationale Regelungen, die nur auf subnationaler Ebene Steuervorteile bieten, in den Arbeitsbereich des FHTP fallen. Da das Eingangskriterium des inexistenten oder geringen effektiven Steuersatzes den kombinierten effektiven Steuersatz auf nationaler und subnationaler Ebene betrifft, liegt eine subnationale Regelung außerhalb des Arbeitsbereichs des FHTP, wenn der Steuersatz auf nationaler oder subnationaler Ebene allein das Kriterium des inexistenten oder geringen effektiven Steuersatzes nicht erfüllt.

Der Bericht von 1998 schließt subnationale Regelungen jedoch nicht grundsätzlich vom Rahmen der Arbeiten des FHTP aus, und aus den bisherigen Arbeiten des FHTP ergeben sich keinerlei Argumente dafür, Regelungen auf subnationaler Ebene vom Arbeitsbereich des FHTP auszuschließen. Es stünde außerdem im Widerspruch zu dem breiter gefassten Ziel des Berichts von 1998, „gleiche Spielregeln für alle“ zu schaffen¹, wenn Regelungen, die nur Steuervorteile auf subnationaler Ebene bieten, vom Arbeitsbereich des FHTP ausgeschlossen würden, insbesondere wenn der Steuersatz auf subnationaler Ebene einen erheblichen Anteil des kombinierten effektiven Steuersatzes darstellt (oder darstellen könnte, falls Ermessensspielraum bei der Festsetzung des Steuersatzes besteht). Das FHTP beschloss unter Berücksichtigung dieses Sachverhalts, subnationale Regelungen in seinen Arbeitsbereich aufzunehmen, falls die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

- i. Die nationale Regierung ist letztlich für die allgemeine Konzeption der betreffenden Regelung verantwortlich und lässt der subnationalen Ebene nur begrenzten Spielraum hinsichtlich der Einführung und/oder der wesentlichen Merkmale der Regelung. Der Grund für dieses Kriterium ist, dass es in einem solchen Fall keinen grundlegenden Unterschied zwischen der betreffenden Regelung und den auf nationaler Ebene verabschiedeten und verwalteten Regelungen gibt.
- ii. Der Steuersatz auf subnationaler Ebene stellt einen erheblichen Anteil des kombinierten Steuersatzes dar (oder könnte einen erheblichen Anteil darstellen, falls Ermessensspielraum bei der Festsetzung des Steuersatzes besteht), und der kombinierte effektive Steuersatz auf nationaler und subnationaler Ebene erfüllt das Kriterium des inexistenten oder geringen effektiven Steuersatzes.

C. Schlussfolgerungen hinsichtlich der geprüften Regelungen

Der Prüfungsprozess des FHTP umfasst die folgenden dreißig Sondersteuerregelungen. Die nachstehend aufgeführten Tabellen nennen die Länder und die entsprechenden Regelungen sowie für bestimmte Regelungen, die das FHTP als nicht schädlich eingestuft hat, die Schlussfolgerung².

Tabelle 5.1 **Regelungen, die sich nicht auf immaterielle Werte beziehen**

	Land	Regelung	Schlussfolgerung
1.	Australien	Regelung für die Weiterleitung ausländischer Einkünfte (<i>Conduit foreign income regime</i>)	Nicht schädlich
2.	Kanada	Regelung für Lebensversicherungen	Potenziell schädlich, jedoch nicht tatsächlich schädlich
3.	Kolumbien	Regelung für ausländische Beteiligungsinvestitionen	Nicht schädlich ³
4.	Griechenland	Hoch- und Tiefbauvorhaben im Ausland	Wird derzeit überprüft
5.	Japan	Sonderzonen für die Förderung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit	Nicht schädlich ⁴
6.	Japan	Maßnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung	Nicht schädlich
7.	Lettland	Regelung für die Besteuerung der Schifffahrt	Nicht schädlich
8.	Lettland	Regelung für Sonderwirtschaftszonen	Wird derzeit überprüft ⁵
9.	Luxemburg	Private Vermögensverwaltungsgesellschaft (<i>Société de gestion de patrimoine familial</i>)	Nicht schädlich
10.	Luxemburg	Regelung für Risikoanlagegesellschaften (<i>Société d'investissement en capital à risque</i>)	Nicht schädlich ⁶
11.	Schweiz – kantonale Ebene	Regelung für Domizilgesellschaften	Wird derzeit überprüft ⁷
12.	Schweiz – kantonale Ebene	Regelung für gemischte Gesellschaften	Wird derzeit überprüft
13.	Schweiz – kantonale Ebene	Regelung für Holdinggesellschaften	Wird derzeit überprüft
14.	Schweiz – Bundesebene	Vorabzusagerelung für Kommissionäre	Wird derzeit überprüft
15.	Türkei	Regelung für die Schifffahrt	Nicht schädlich

Tabelle 5.2 **Regelungen für immaterielle Werte**

	Land	Regelung	Schlussfolgerung
16.	Belgien	Steuerermäßigung für Patenteinnahmen	Vgl. den Absatz unter dieser Tabelle
17.	Kolumbien	Regelung für Software	
18.	Frankreich	Reduzierter Steuersatz für langfristige Veräußerungsgewinne und Gewinne aus der Lizenzierung von geistigen Eigentumsrechten	
19.	Ungarn	IP-Regelung für Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne	
20.	Israel	Begünstigte Unternehmen ⁸	
21.	Luxemburg	Teilweise Befreiung für Einnahmen/Erträge aus bestimmten geistigen Eigentumsrechten	
22.	Portugal	Teilweise Befreiung für Einnahmen aus bestimmten immateriellen Vermögenswerten	
23.	Niederlande	Innovationsbox	
24.	Spanien	Teilweise Befreiung für Einnahmen aus bestimmten immateriellen Werten	
25.	Spanien – Baskenland	Teilweise Befreiung für Einnahmen aus bestimmten immateriellen Werten	
26.	Spanien – Navarra	Teilweise Befreiung für Einnahmen aus bestimmten immateriellen Werten	
27.	Schweiz	Steuererleichterung für neu gegründete oder umstrukturierte Unternehmen ⁹	
28.	Schweiz – Kanton Nidwalden	Lizenzbox	
29.	Türkei	Sonderzonen für Technologieentwicklung	
30.	Vereinigtes Königreich	Patentbox	

Die in Tabelle 5.2 aufgeführten IP-Regelungen wurden alle gemäß den Kriterien des Berichts von 1998 geprüft und werden derzeit nur noch im Hinblick auf das ausgearbeitete Kriterium der wesentlichen Geschäftstätigkeit geprüft.

Tabelle 5.3 **Vorabzusagen in Bezug auf Sondersteuerregelungen und Regelungen für Vorabzusagen**

	Land	Regelung	Schlussfolgerung
			Das FHTP plant, nach seiner Herbsttagung mit der Anwendung des Rahmens für den verbindlichen spontanen Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen zu beginnen und anschließend in einem Sachstandsbericht für 2015 über den Stand der Umsetzung und den für die Umsetzung erforderlichen Zeitrahmen zu berichten. Alle Sondersteuerregelungen müssen im Licht des ausgearbeiteten Transparenzfaktors überprüft werden, der den Rahmen umfasst. Die Schlussfolgerungen hinsichtlich der nach Maßgabe des ausgearbeiteten Transparenzfaktors beurteilten Regelungen werden dann in diese Tabelle aufgenommen werden.

Anmerkungen

1. Vgl. Ziffer 8 des Berichts von 1998.
2. Die Beurteilung, dass eine Sondersteuerregelung nicht schädlich ist, schließt eine künftige Neubewertung der Regelung gemäß den im Rahmen von Aktionspunkt 5 ausgearbeiteten Kriterien nicht aus. Eine solche Neubewertung würde im Rahmen der in Kapitel 6 beschriebenen künftigen Arbeiten erfolgen.
3. Zu dieser Schlussfolgerung gelangte das FHTP, ohne einen Beschluss in der Frage zu fassen, ob Kolumbiens Regelung in den Arbeitsbereich des FHTP fällt.
4. Diese Regelung wurde vor der Verabschiedung des BEPS-Aktionsplans geprüft.
5. Das FHTP hat noch keinen Beschluss in der Frage gefasst, ob die Regelung in den Arbeitsbereich des FHTP fällt.
6. Zu dieser Schlussfolgerung gelangte das FHTP, ohne einen Beschluss in der Frage zu fassen, ob Luxemburgs Regelung in den Arbeitsbereich des FHTP fällt.
7. Die Schweiz hat ihre Absicht bekundet, diese Regelung (sowie die folgenden drei Regelungen) im Rahmen der dritten Unternehmensteuerreform abzuschaffen.
8. Die israelische Regelung für begünstigte Unternehmen wurde nur in die Prüfung aufgenommen, soweit sie eine Vorzugsbehandlung für bestimmte Einnahmen aus qualifizierten immateriellen Vermögenswerten vorsieht.
9. Die Schweizer Steuererleichterung für neu gegründete oder umstrukturierte Unternehmen wurde nur in die Prüfung aufgenommen, soweit sie eine Vorzugsbehandlung für bestimmte Einnahmen aus qualifizierten immateriellen Vermögenswerten vorsieht.

Literaturverzeichnis

- OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>

Kapitel 6

Nächste Schritte

In der nächsten Zeit wird das FHTP die Arbeiten in Bezug auf die erste für Aktionspunkt 5 zu erfüllende Aufgabe abschließen und die Arbeiten im Hinblick auf die zweite Aufgabe beginnen, d.h. andere Nicht-OECD-Länder auf der Basis des bestehenden Rahmens einbeziehen. Die Frist für die Erfüllung der zweiten Aufgabe ist September 2015, und das Ziel besteht darin, gleiche Spielregeln für alle zu schaffen und die Gefahr zu vermeiden, dass die Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken Regelungen aus OECD-Ländern und assoziierten Ländern in andere Länder verschieben, wodurch diese Länder einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil erhielten und die Wirksamkeit des gesamten Projekts eingeschränkt würde.

Die Durchführung der Arbeiten in Bezug auf die erste für Aktionspunkt 5 zu erfüllende Aufgabe wird folgende Elemente umfassen:

1) Weitere Arbeiten zum Thema wesentliche Geschäftstätigkeit (Substanz)

Die Arbeiten hinsichtlich der wesentlichen Geschäftstätigkeit können in drei Phasen eingeteilt werden. In der ersten Phase werden die Diskussionen über die Frage fortgesetzt, wie die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit bei IP-Regelungen umgesetzt werden kann. Sobald eine Einigung über die Vorgehensweise erzielt worden ist, wird dieser Ansatz in einem zweiten Schritt auf die in der vorstehenden Tabelle 5.2 aufgeführten IP-Regelungen sowie die IP-Regelungen von anderen assoziierten Ländern angewendet. An dritter Stelle verlangt Aktionspunkt 5, dass die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit für „alle Sondersteuerregelungen“ gilt, was bedeutet, dass der gewählte Ansatz über IP-Regelungen hinausgehen muss. Die laufenden Diskussionen über die wesentliche Geschäftstätigkeit im Kontext von Regelungen für immaterielle Werte können zwar in diese Arbeit einfließen, die Anforderung muss im Kontext unterschiedlicher

steuerlicher Sonderregelungen jedoch möglicherweise unterschiedlich ausgestaltet werden, da die Bedingung der wesentlichen Geschäftstätigkeit den Charakter der beurteilten Sonderregelung widerspiegeln muss. Regelungen, die bereits überprüft wurden, müssen möglicherweise erneut geprüft werden, sobald eine Einigung über die Formulierung der Bedingung erzielt worden ist.

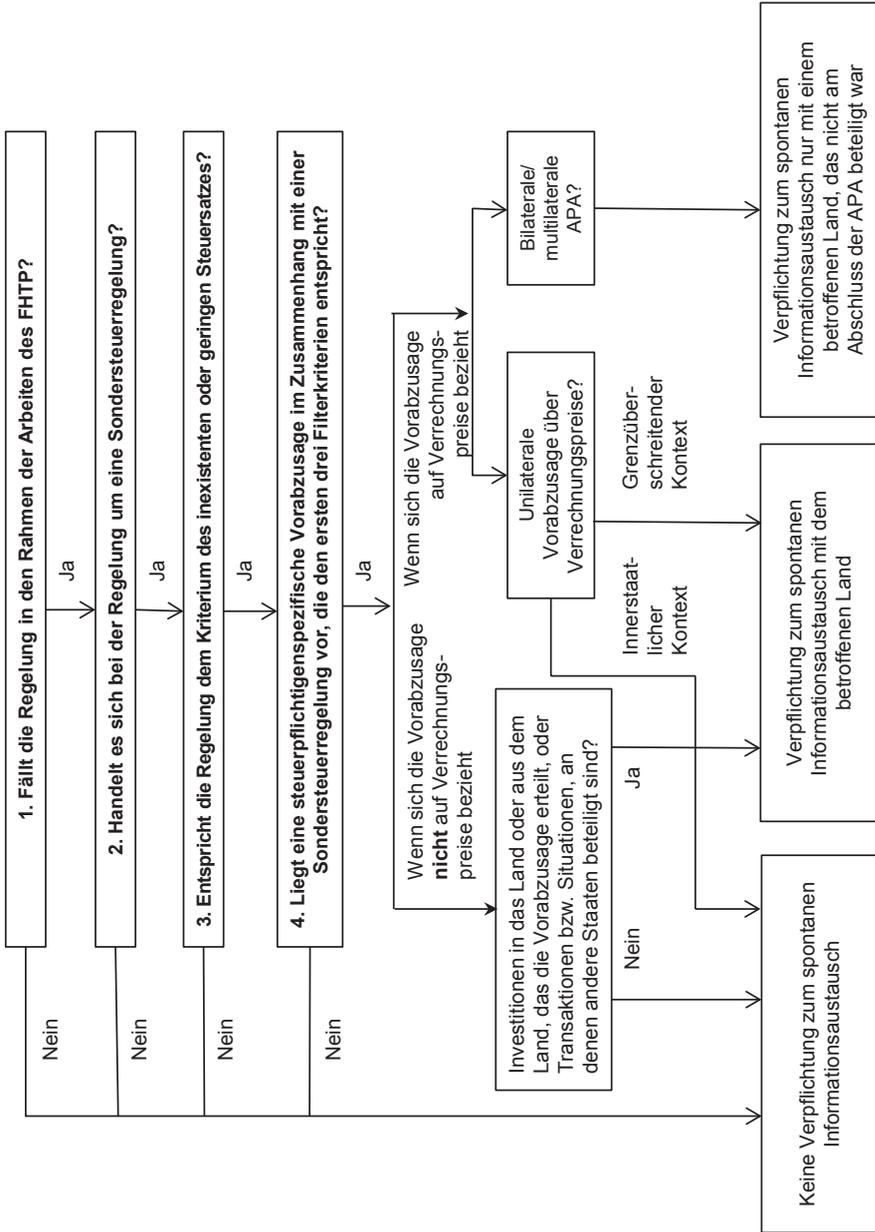
2) Weitere Arbeiten zur Erhöhung der Transparenz

Das FHTP wird seine Arbeiten zur Anwendung des Rahmens für den verbindlichen spontanen Austausch von Informationen über Vorabzusagen auf die Sondersteuerregelungen von Mitgliedsländern und assoziierten Ländern fortsetzen, um im Anschluss an die Herbsttagung des FHTP mit der Anwendung des Rahmens zu beginnen und in einem Sachstandsbericht für 2015 darüber zu berichten. Das FHTP wird außerdem prüfen, ob es weitere Möglichkeiten gibt, die Transparenz zu erhöhen.

3) Weitere Arbeiten zur Prüfung der Sondersteuerregelungen von assoziierten Ländern

Die Prüfung der Sonderregelungen von assoziierten Ländern wird fortgesetzt.

Anhang A Spontaner Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen – Flussdiagramm



ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein in seiner Art einzigartiges Forum, in dem die Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von Herausforderungen der Globalisierung im Wirtschafts-, Sozial- und Umweltbereich arbeiten. Die OECD steht auch in vorderster Linie bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis der neuen Entwicklungen und durch sie ausgelöster Befürchtungen, indem sie Untersuchungen zu Themen wie Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung durchführt. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Politikerfahrungen auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, empfehlenswerte Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedstaaten sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union nimmt an den Arbeiten der OECD teil.

OECD Publishing sorgt dafür, dass die Ergebnisse der statistischen Analysen und der Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie die von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards weite Verbreitung finden.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

Die Auseinandersetzung mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ist für Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in Zusammenarbeit auf gleicher Basis einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dieser Bericht gehört zu den Arbeitsergebnissen von Punkt 5 dieses Aktionsplans.

Neben der Sicherung der Steuereinnahmen durch Ausrichtung der Besteuerung an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung besteht das Ziel des BEPS-Projekts von OECD und G20 darin, einen einheitlichen, konsensbasierten Katalog internationaler Steuerregeln zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen, um die Steuerbasis zu schützen und dabei zugleich die Planungssicherheit und Berechenbarkeit für die Steuerpflichtigen zu erhöhen. Ein Kernelement dieser Arbeiten ist die Beseitigung von doppelter Nichtbesteuerung. Die dazu geschaffenen neuen Regeln dürfen allerdings nicht zu Doppelbesteuerung, unangemessenen Befolgungskosten oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzüberschreitender Tätigkeiten führen.

Inhalt

Zusammenfassung

Kapitel 1 Einführung und Hintergrund

Kapitel 2 Überblick über die Arbeiten der OECD zu schädlichen Steuerpraktiken

Kapitel 3 Rahmen zur Bestimmung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer schädlichen Sondersteuerregelung gemäß dem Bericht von 1998

Kapitel 4 Neuausrichtung der Arbeiten zu schädlichen Steuerpraktiken

Kapitel 5 Prüfung der Regelungen von Mitgliedsländern und assoziierten Ländern

Kapitel 6 Nächste Schritte

Anhang A Spontaner Informationsaustausch über Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen – Flussdiagramm

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264223455-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

OECD *publishing*
www.oecd.org/publishing



ISBN 978-92-64-22340-0
23 2014 27 5 P



9 789264 223400