

BEPS: Maßnahme 6 - Möglichen Auswirkungen dieser Maßnahmen auf Verrechnungspreisgestaltungen

Die OECD arbeitet weiterhin an der Entwicklung des Aktionspunktes 6 (Prevent Treaty Abuse). Dazu wurde zu bestimmten Punkten erneut ein Diskussionsforum eröffnet. Finden Sie heraus, welche möglichen Auswirkungen diese Maßnahmen auf Verrechnungspreisgestaltungen haben können.

Der am 22.05.2015 veröffentlichte überarbeitete Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 6 (Prevent Treaty Abuse) ist zu einem Großteil weiterhin als ein Arbeitspapier anzusehen, enthält als Reaktion auf die Kommentare der Öffentlichkeit jedoch auch einige interessante Neuerungen. Die wesentlichen neuen Erkenntnisse des Diskussionsentwurfs werden nachfolgend zusammengefasst.

1. Einführung einer variablen „Limitation on benefits“ Regelung

Der OECD Bericht, der im September 2014 veröffentlicht wurde, enthielt die Zustimmung aller am BEPS Projekt beteiligten Staaten, eine der folgenden Optionen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch in die von ihnen abzuschließenden Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen:

- Option 1: Principal Purpose Test (PPT)
- Option 2: PPT und „Limitation on benefits“ (LOB) Regelung
- Option 3: LOB und „Anti-conduit“ Regelung.

Basierend auf diesem Bericht wurde am 21.11.2014 ein Diskussionsentwurf veröffentlicht, der 20 Aspekte enthielt, zu denen die OECD öffentliche Kommentare eingefordert hat. Unter diesen Kommentaren befand sich auch der Vorschlag, allgemeine Grundsätze („general statement of principles“) hinsichtlich der Ausgestaltung und Wirkungsweise einer LOB Regelung anstelle einer detaillierten LOB Regelung in das OECD Musterabkommen aufzunehmen. Die tatsächliche Ausgestaltung des LOB Artikels sollte bei der Verhandlung eines Doppelbesteuerungsabkommens individuell durch die verhandelnden Staaten festgelegt werden können. Diesem Vorschlag ist die OECD im nun vorliegenden Diskussionsentwurf zumindest teilweise gefolgt. Demnach soll die Aufnahme einer detaillierten LOB Regelung in ein Doppelbesteuerungsabkommen zumindest immer dann zwingend erforderlich sein, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen keinen PPT enthält. Dies gilt zum Beispiel für die oben genannte Option 3. Sofern eine entsprechende PPT Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist (Option 2 oben), soll es den Staaten überlassen werden, entsprechende allgemeine Grundsätze in das Abkommen aufzunehmen. Der Diskussionsentwurf enthält in der Anlage eine Mustervorlage eines LOB Artikels, der in das OECD Musterabkommen aufgenommen werden soll.

2. Besteuerungsrechte bei „Special Tax Regimes“ und Veränderungen in der nationalen Steuergesetzgebung

Neu im Diskussionsentwurf enthalten ist ein Vorschlag für eine Änderung des OECD Musterabkommens hinsichtlich der zukünftigen abkommensrechtlichen Behandlung von sogenannten „Special Tax Regimes“ (Vorschlag 1) sowie ein Vorschlag für die Implementierung eines Reaktionsmechanismus in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Blick auf Veränderungen in der nationalen Steuergesetzgebung nach Abschluss der entsprechenden Abkommen (Vorschlag 2). Diese Vorschläge wurden durch die US Delegation eingebracht und stehen im Zusammenhang mit der sogenannten „derivative benefits“ Regelung des LOB Artikels. Der Fokus von Vorschlag 1 liegt hierbei insbesondere auf der Ausgestaltung von verrechnungspreisrelevanten Finanzierungs- und IP-strukturen und bezieht sich explizit auf die in einzelnen Staaten vorherrschenden Möglichkeiten eines steuerlich abzugsfähigen fiktiven Betriebsausgabenabzugs („Notional Interest Deduction“). Je nach Qualifikation der Tätigkeiten als aktiv oder passiv zielt der Vorschlag auf eine Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat ab, sofern die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung durch ein „Special Tax Regime“ unterliegen. Es ist

darauf hinzuweisen, dass Vorschlag 1 weder Artikel 10 (Dividenden) noch Artikel 13 (Veräußerungsgewinne) umfasst und in Summe 8 Ausnahmen nennt, in denen ein „Special Tax Regime“ als unschädlich anzusehen sein soll.

Die im Zusammenhang mit Vorschlag 2 vorgestellten Regelungen sollen zur Anwendung kommen, wenn ein Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) seine nationalen Steuergesetze nach Abschluss des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens dahingehend ändert, dass ausländische Einkünfte inländischer Steuerpflichtiger, insbesondere Zinsen und Lizenzen, von der Besteuerung ausgenommen würden. In diesem Fall sollen Artikel 11 und 12 des Doppelbesteuerungsabkommens, sofern sie grundsätzlich eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen würden, an Bedeutung verlieren, und eine Auffangregelung zur Anwendung kommen, wodurch eine Einmalbesteuerung (ggf. durch Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat) der Einnahmen gewährleistet werden könnte.

Da beide Vorschläge zur Anpassung des Musterabkommens erst in dieser Version des Diskussionsentwurfs erstmalig aufgenommen wurden, bittet die OECD hierzu um öffentliche Kommentare.

3. Erweiterung der Beispiele zum Principle Purpose Test

Als allgemeine Anti-Missbrauchsklausel soll der sogenannte PPT in das OECD Musterabkommen eingeführt werden. Der PPT soll zur Anwendung kommen und folglich herbeigeführte Abkommensvergünstigungen versagen, sofern das Ziel einer steuerlichen Gestaltung das Herbeiführen einer Abkommensvergünstigung ist. Der aktuelle Diskussionsentwurf erweitert die bereits im OECD Bericht aus 2014 genannten Beispiele um 9 weitere Beispiele, von denen sich eine große Anzahl auf übliche Gestaltungen von konzerninternen Auslandstransaktionen, insbesondere unter Einbindung von regionalen Prinzipalgesellschaften oder Dienstleistungsgesellschaften in Staaten, die über ein attraktives Netzwerk an Doppelbesteuerungsabkommen verfügen, bezieht. Ob und inwieweit in diesen Fällen eine Abkommensvergünstigung versagt werden kann, soll insbesondere auch davon abhängen, welche Substanz diesen Regionalgesellschaften zuzuordnen ist. Beispiel G des Diskussionsentwurfs führt hierzu Folgendes aus: „[...]... assuming the intra-group services to be provided by RCO, including the making of decisions necessary for the conduct of the business, constitute a real business through which RCO exercises substantive economic functions, using real assets and assuming real risks, and that business is carried on by RCO through its own personnel located in State R, it would not be reasonable to deny the benefits of the treaties concluded between State R and the five States where the subsidiaries operate unless[...]“.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit die in diesem Artikel dargestellten Neuerungen in das finale Papier zu Aktionspunkt 6 übernommen werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass insbesondere die Themengebiete „Substanz“ und „Aktive Tätigkeiten“ bei der Implementierung von Verrechnungspreisstrukturen weiterhin an Bedeutung gewinnen werden.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.