

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)

***Nationale Maßnahmen  
gegen Gewinnverlagerung –  
Die OECD BEPS Initiative***

**Prof. Dr. Jürgen Lüdicke**

**26. April 2016**

---

# *Agenda*

**Überblick über die 15 Aktionspunkte des BEPS-Projektes**

**Hinweise zu ausgewählten Aktionspunkten**

**Ausblick**

# ***15 Aktionspunkte zur Bekämpfung von BEPS***

## **Final Reports vom 5.10.2015**

<b><i>Kohärenz</i></b>	<b><i>Substanz</i></b>	<b><i>Transparenz</i></b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>(2) Verhinderung von Nichtbesteuerung bei hybriden Gestaltungen</b></li><li>• <b>(3) Stärkung der AStG-Gesetzgebung</b></li><li>• <b>(4) Begrenzung von Gewinnverkürzungen durch Finanzierungsinstrumente</b></li><li>• <b>(5) Verhinderung schädlicher Steuerpraxis</b></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>(6) Vermeidung von Abkommensmissbrauch</b></li><li>• <b>(7) Prüfung Betriebsstätten-Status</b></li><li>• <b>Verrechnungspreise im Einklang mit Wertschöpfung, v. a.</b><ul style="list-style-type: none"><li>– <b>(8) immaterielle WG</b></li><li>– <b>(9) Risiken &amp; Kapital</b></li><li>– <b>(10) risikoreiche Transaktionen</b></li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>(11) Methoden zur Informationsgewinnung und -auswertung</b></li><li>• <b>(12) Offenlegung von Steuerplanung</b></li><li>• <b>(13) Verrechnungspreisdokumentation (inklusive CbCR)</b></li><li>• <b>(14) effiziente Verständigung</b></li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>(1) Anpassung der Steuergesetzgebung an die Digital Economy</b></li><li>• <b>(15) Entwicklung eines multilateralen Instruments</b></li></ul>		

---

## ***Hinweise zu ausgewählten Aktionspunkten***

**1** Action 13 – Country by Country Reporting (CbCR)

**2** Action 2 – Hybride Gestaltungen

**3** Action 3 – Hinzurechnungsbesteuerung

**4** Action 7 – Neujustierung der Betriebsstätten-Definition

## ***Action 13: Verrechnungspreisdokumentation***

### ***OECD***

**Dreistufiger Ansatz:  
Master File / Local File / CbCR (Informationsaustausch nur zwischen den Behörden)**

### ***Multi-lateraler Vertrag***

- **Multilateral Competent Authority Agreement on the Automatic Exchange of Country-by-Country Reports**
- **Unterzeichnung am 27. Januar 2016 von mehr als 30 Staaten**

### ***Umsetzung in Deutschland***

- Gesetzentwurf erwartet**
- **zur Erweiterung des § 90 AO bzgl. der dreistufigen Dokumentationspflicht**
  - **Zur Erweiterung des § 117 AO bzgl. des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches**

### ***Umsetzung in der EU***

- **Erweiterung der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU um das CbCR in Anlehnung an die OECD-Vorschläge; Einigung im Ministerrat am 8. März 2016**
- **Vorschlag der EU-Kommission zur Änderung der Bilanzrichtlinie vom 12.4.2016, Ziel: Veröffentlichung der CbCR**

## ***Action 2: Hybride Gestaltungen***

### ***Umsetzungsbedarf nationales Recht***

#### ***Problem***

- **Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme**  
sog. D/NI-Fälle (deduction/no inclusion)
- **doppelter Betriebsausgabenabzug**  
sog. DD-Fälle (double deduction)

**Grund:** unterschiedliche Behandlung eines Finanzinstruments/  
Rechtsträgers in zwei oder mehr Ländern

#### ***Lösung***

**innerstaatliche Verknüpfungsregeln („Linking Rules“) unterschiedlicher Ausprägungen**

- **Primary Rule (= Response)**
- **Defensive Rule**  
(falls der andere Staat die Primary Rule nicht umsetzt)

## *Action 2: Hybride Gestaltungen*

### *Umsetzungsbedarf im Abkommensrecht*

#### *Hybrids*

Problem:

- **Abweichende Qualifikation von Rechtsträgern (transparent vs. intransparent)**

Lösung:

- **DBA-Anpassung in Bezug auf hybride Rechtsträger (Art. 1 Abs. 2 OECD-MA; s. auch Art. 1 Abs. 7 DBA-USA)**

#### *Doppel- ansässigkeit*

Bisher:

- **Auflösung der Doppelansässigkeit durch tie-breaker-Rule in Abhängigkeit des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung**

OECD-Vorschlag:

- **Auflösung der Doppelansässigkeit durch Einzelfallentscheidung durch Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)**

---

## ***Action 2: Hybride Gestaltungen***

### **Recommendations**

- 1 – Hybrid financial instrument rule**
- 3 – Disregarded hybrid payments rule**
- 4 – Reverse hybrid rule**
- 6 – Deductible hybrid payments rule**
- 7 – Dual resident payer rule**
- 8 – Imported mismatch rule**
  
- 10 – Definition of structured arrangement**
- 11 – Definitions of related persons, control group and acting together**
- 12 – Other definitions**
  
- 2 – Specific recommendations for the tax treatment of financial instruments**
- 5 – Specific recommendations for the tax treatment of reverse hybrids**
  
- 9 – General design principles**



## ***Action 2: Hybride Gestaltungen***

### **Bestehende Abwehrregelungen in Deutschland**

#### ***Nationales Recht***

- **Materielles Korrespondenzprinzip für**
  - **Dividendeneinkünfte**  
(§ 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KStG)
  - **verdeckte Einlagen**  
(§ 8 Abs. 3 Sätze 4 bis 6 KStG)
- **Verbot doppelter Verlustnutzung in Organschaftsfällen**  
(§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG)
- **Switch-Over-Klausel**  
(§ 50d Abs. 9 EStG)
- **bisher nicht umgesetzt:**  
**Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs**  
(§ 4 Abs. 5a EStG-E)

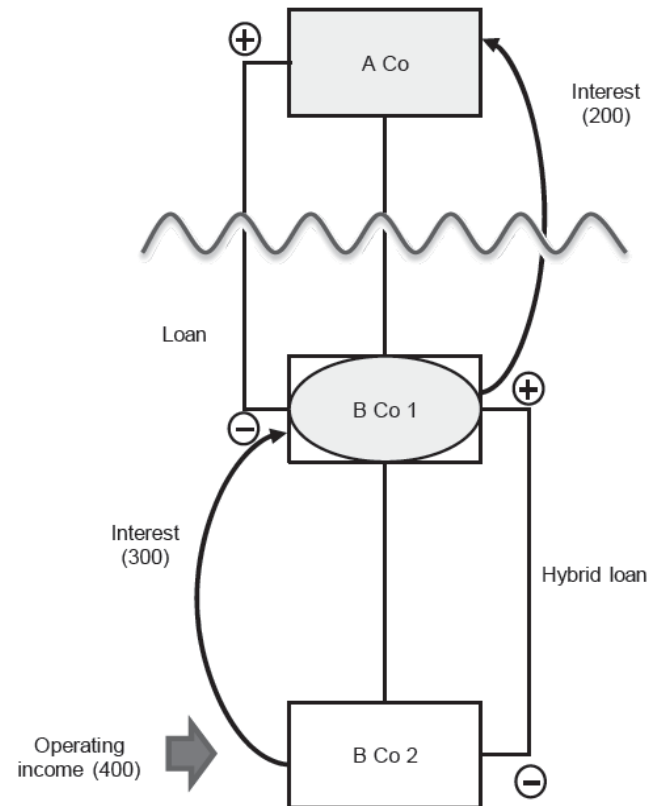
#### ***Abkommensrecht/Unionsrecht***

- **Korrespondenzprinzip in DBA**  
(z. B. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 deutsche VG)
- **Art. 1 Abs. 7 DBA-USA und vergleichbare Regelungen in anderen DBA**
- **Korrespondenzprinzip der Mutter-Tochter-Richtlinie; eingeführt in 2014**  
(Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTRL)

# Action 2: Hybride Gestaltungen

## Ausgewählte Beispiele

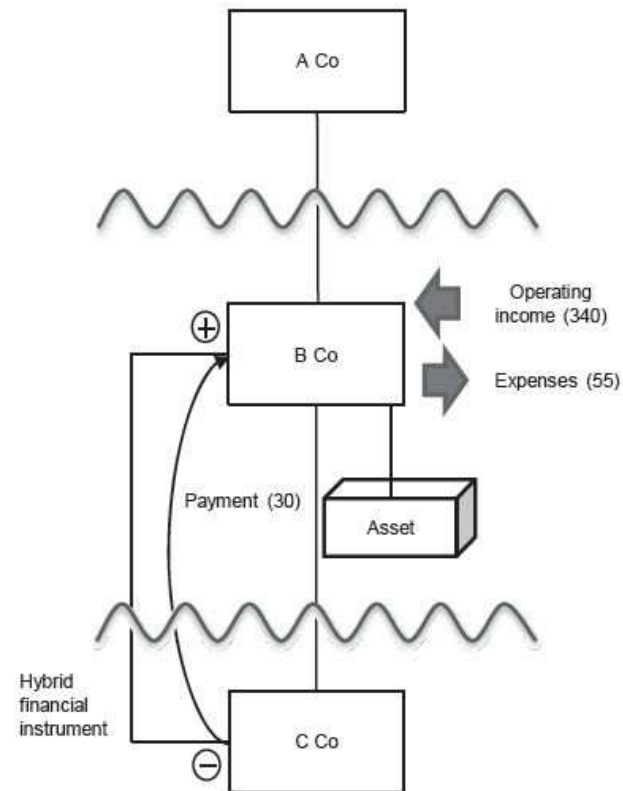
### Example 3.1



# ***Action 2: Hybride Gestaltungen***

## **Ausgewählte Beispiele**

### Example 1.24



## ***Action 3: Hinzurechnungsbesteuerung***

### ***OECD***

- **Kein Mindeststandard, nur Darstellung von best practices**
- **Empfehlungen für einen modularen Aufbau von CFC-Rules**
- **eingeschränkter Anwendungsbereich (nur für Konzernfälle)**

### ***EU***

- **Anti-Tax-Avoidance-Directive:**
  - **Bsp. Grenze Niedrigsteuersatz 50% des inländischen KSt-Satzes (Art. 3: „Mindestschutzniveau“)**
- **es ist noch kein Umsetzungstermin vorgesehen; Richtlinie ist inhaltlich noch in Abstimmung**

### ***Deutsche Regelungen***

- **Umfassende Überprüfung der bestehenden Regelungen (viele bekannte Probleme)**
- **Gesetzentwurf wird erwartet**
- **Systematik?**

## ***Action 3: Hinzurechnungsbesteuerung*** **Systematischer Ansatz?**

***Ziel:***  
***Durchbrechung der***  
***Abschirmwirkung?***

- **volle Besteuerung beim Anteilseigner**
- **nur bzgl. ausländischer Gesellschaften?**

- **Hochschleusung auf inländischen KSt-Satz**
- **im Ergebnis ähnlich wie Herstellung einer ausreichenden Vorbelastung**

***Ziel:***  
***Bekämpfung der***  
***Verlagerung von***  
***Einkünften in***  
***ausländische KapG?***

## ***Action 7: Definition der Betriebsstätte***

### ***Art. 5 Abs. 3 OECD-MA***

- Problem: **Künstliche Aufspaltung von Verträgen zwecks Unterschreitung der 12-Monatsgrenze**
- Lösung: **Ergänzung des Kommentars zum neuen Principal Purposes Test (Action 6) um ein Beispiel**

### ***Art. 5 Abs. 4 OECD-MA***

- Problem: **Gezielte Nutzung der Ausnahmetatbestände und Aufteilung von Aktivitäten auf verschiedene Personen**
- Lösung: **Begrenzung aller Ausnahmen auf vorbereitende und Nebentätigkeiten und Aufnahme einer Anti-Fragmentierungsregel**

### ***Art. 5 Abs. 5, Abs. 6 OECD- MA***

- Problem: **Künstliche Vermeidung der Betriebsstätte durch Kommissionärsstrukturen oder auswärtige Vertragsabschlüsse**
- Lösung: **Kein ausschließliches Abstellen auf den Vertragsschluss in fremdem Namen und Einschränkung des unabhängigen Vertreters**

### ***Was noch aussteht ...***

- **Vorgaben für die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten infolge dieser Änderungen vor Ende 2016**
- **Aufnahme dieser Änderungen in das multilaterale Instrument (Action 15)**

---

## ***Was wird erwartet auf Ebene ...***

### **... der OECD**

- **Entwicklung des Multilateralen Instruments**
- **follow-up work zu einzelnen Actions (z.B. Veröffentlichung von zwei Discussion Drafts zu Action 6)**

### **... der EU**

- **Einigung bzgl. der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ggf. Splittung)**
- **Änderungen weiterer Richtlinien (Amtshilfe-RL, Bilanz-RL)**

### **... Deutschlands**

- **Gesetzgebung zur Umsetzung einzelner Aktionspunkte**
- **Anpassung der dt. DBA-Verhandlungsgrundlage?**
- **Berücksichtigung der OECD-Standards bei DBA-Verhandlungen**

# ***Herausforderungen***

*Internationale  
Koordination -  
**inhaltlich***

*Internationale  
Koordination -  
**zeitlich***

*Vermeidung der  
**Doppelbesteuerung***

- *durch mangelnde  
Koordination*
- *durch unzureichende  
Regelungen*

*Entwicklung des **Multilateralen  
Instruments***

*- Vermeidung von Verwerfungen mit  
bestehenden DBA-Regelungen*

*Auswirkungen  
der **Panama  
Papers***

*Berücksichtigung  
des  
**Unionsrechts***

...



# ***Herausforderungen***

*Internationale  
Koordination -  
**inhaltlich***

*Internationale  
Koordination -  
**zeitlich***

*Vermeidung der  
**Doppelbesteuerung***

- *durch mangelnde  
Koordination*
- *durch unzureichende  
Regelungen*

*Entwicklung des **Multilateralen  
Instruments***

*- Vermeidung von Verwerfungen mit  
bestehenden DBA-Regelungen*

*Auswirkungen  
der **Panama  
Papers***

*Berücksichtigung  
des  
**Unionsrechts***

***B** esteuert  
**E** einmal  
**P**asst  
**S**chon*

...



---

## ***Kontakt*daten**



Prof. Dr. Jürgen Lüdicke  
**Rechtsanwalt/Steuerberater**

**Partner**  
**PricewaterhouseCoopers AG WPG**

**Tel.: +49 40/6378-8423**

**E-Mail: [juergen.luedicke@de.pwc.com](mailto:juergen.luedicke@de.pwc.com)**