



## Liebe Leserinnen und Leser

Sie halten die letzte gedruckte Ausgabe des dossierpolitik in den Händen. In der Zukunft erscheint unser Dossier digital und wird dadurch noch aktueller und interaktiver. Wir werden Sie auch in Zukunft über jede neue Ausgabe informieren und freuen uns über Ihr Interesse.



# BEPS – Der Steuerwettbewerb geht weiter

## dossierpolitik

21. Dezember 2015 Nummer 15

**Steuerpolitik** Die Finanz- und Wirtschaftskrise hat die mangelhafte Finanzpolitik vieler Staaten offengelegt und damit die Suche nach zusätzlichen Staatseinnahmen befördert. Das OECD-Projekt BEPS gegen die «Erosion der Steuerbasis und Gewinnverschiebung» (Base Erosion and Profit Shifting) ist Ausdruck der Bestrebungen, den Steuerwettbewerb durch eine Harmonisierung im Rahmen internationaler Organisationen einzuschränken.

Von einem fairen Steuerwettbewerb auf der Basis von attraktiven Gewinnsteuersätzen könnte die Schweiz profitieren. Kaum ein Land ist standort- und finanzpolitisch besser aufgestellt. Es besteht jedoch das Risiko, dass das grundsätzlich wenig verbindliche BEPS-Projekt zum machtpolitischen Instrument grosser Hochsteuerstaaten wird, um den internationalen Steuerwettbewerb auszuschalten. Der Druck auf steuerlich attraktive Standorte wird nicht nachlassen.

### Position economiesuisse

- ▶ Die Umsetzung von BEPS durch die Schweiz soll sich auf die verbindlichen Massnahmen beschränken.
- ▶ Beim Ausbau des Informationsaustausches muss die Schweiz mit Verweis auf verfassungsmässige Prinzipien auf einer verlängerten Umsetzungsfrist beharren.
- ▶ Die Wirtschaft befürchtet viel Konfliktpotenzial und verlangt insbesondere den Ausbau von Streitbeilegungsmechanismen und die Einführung von Schiedsklauseln.
- ▶ Das beste Mittel gegen den Druck mächtiger Hochsteuerstaaten liegt darin, höchst wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen aufrechtzuerhalten und gleichzeitig die Angriffsfläche zu minimieren. Das strebt die Schweiz mit der geplanten Unternehmenssteuerreform III an.



## Worum es geht

Die Globalisierung der Wirtschaft ist kein neues Phänomen. Aber die Dynamik der Integration nationaler Ökonomien beschleunigt sich zusehends. Kapital und Arbeitskräfte bewegen sich freier, Zölle und Handelshindernisse werden abgebaut und der rasante Fortschritt in der Informationstechnologie ermöglicht eine immer nahtlosere Kommunikation über Grenzen hinweg. Um in diesem Umfeld erfolgreich zu sein, stellen sich Unternehmen zunehmend international auf und verlagern etwa die Güterproduktion an günstige Standorte (z. B. in Schwellenländer).

► In einer globalisierten Wirtschaft nimmt die Bedeutung zentraler Konzernaktivitäten zu. Der Steuerwettbewerb um diese oft sehr mobilen Aktivitäten akzentuiert sich.

Auch zentrale Konzernaktivitäten wie die Forschung und Entwicklung (neuer Produkte), die Verwaltung von Immaterialgüterrechten (Patente, Marken, Lizenzen), die Finanzierung von Konzerneinheiten und das Risikomanagement werden vermehrt an bestgeeignete Standorte verlegt. Diese Aktivitäten werden in einer globalisierten Wirtschaft für die Wertschöpfung immer bedeutender und gleichzeitig – dank der Informationstechnologien – auch zunehmend mobiler. Damit verschärft sich der Standortwettbewerb. Die Staaten sind verstärkt unter Druck, attraktive Standortbedingungen anzubieten. Zu diesen Bedingungen zählt auch eine attraktive Steuerpolitik. In vielen Staaten gibt es deshalb steuerliche Sonderregeln zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit im Bereich der genannten mobilen Aktivitäten.

► Die Gegenreaktionen sind internationale Harmonisierungsbestrebungen zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs.

Der Steuerwettbewerb stösst jedoch zunehmend auf Kritik. Die Finanz- und Wirtschaftskrise hat die mangelhafte Finanzpolitik vieler Staaten offengelegt und damit die Suche nach zusätzlichen Staatseinnahmen befördert. In Zeiten der Austerität werden steuerliche Sonderregeln immer weniger akzeptiert. Es gibt deshalb vermehrt Bestrebungen, den Steuerwettbewerb durch eine Harmonisierung im Rahmen internationaler Organisationen einzuschränken.

Die G-20, der Klub der grössten Industrie- und Schwellenländer, hat der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) das Mandat für eine Reform des internationalen Steuerrechts erteilt. In einem Projekt gegen die «Erosion der Steuerbasis und Gewinnverschiebung» (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) hat die OECD am 5. Oktober 2015 insgesamt 15 Massnahmen vorgelegt. Am 16. November haben die G-20-Staaten die Ergebnisse von BEPS begrüsst und sich zur Umsetzung verpflichtet. In der EU wurde die Umsetzung einzelner Massnahmen bereits beschlossen. Zudem gibt es sogar Bestrebungen in Richtung einer EU-weit harmonisierten Steuerbemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB).

## Schädliche Steuerpraktiken

Im Steuerwettbewerb sind kleine Staaten gegenüber grossen im Vorteil. Denn im Vergleich zu einem kleinen Binnenmarkt ist das Reservoir an mobilen Aktivitäten weltweit riesig. Für kleine Staaten lohnt es sich deshalb besonders, durch attraktive Sonderregeln internationale Konzerne anzulocken. Grössere Staaten versuchen hingegen eher, mittels steuerlicher Harmonisierung den internationalen Steuerwettbewerb einzuschränken.

► Getrieben von den grossen Hochsteuerstaaten, kritisiert die OECD steuerliche Sonderregeln als «wettbewerbsschädlich».

Im Rahmen der OECD wurden steuerliche Sonderregeln deshalb schon früh kritisiert und als «wettbewerbsschädlich» gebrandmarkt. 1998 setzte die OECD ein sogenanntes Forum ein (Forum on harmful tax practices, FHTP). In diesem Gremium bewerten sich die Mitgliedsstaaten gegenseitig bezüglich der Einhaltung der Regeln eines «fairen» Steuerwettbewerbs.<sup>1</sup> Die entsprechenden Arbeiten werden in Aktion 5 des BEPS-Projekts weitergeführt.

Im BEPS-Schlussbericht wird die Schweiz mit vier potenziell wettbewerbsschädlichen Steuerregimes aufgeführt:

- Holdinggesellschaft (Ebene Kantone)
- Domizilgesellschaft (Ebene Kantone)
- Gemischte Gesellschaft (Ebene Kantone)
- Prinzipalgesellschaft (Ebene Bund)

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III schlägt der Bundesrat vor, diese Sonderregeln abzuschaffen. Entsprechend werden die Schweizer Regimes im BEPS-Bericht nicht als «schädlich», sondern als «in the process of being eliminated» bezeichnet.

### Steuerdialog Schweiz-EU

Bereits 1997 haben sich die EU-Staaten in einem Verhaltenskodex (Code of Conduct for business taxation) verpflichtet, wettbewerbsschädliche Praktiken im Bereich der Unternehmenssteuern zu unterlassen. Seither wurden in der EU verschiedene Steuerregimes abgeschafft und gleichzeitig neue akzeptierte Modelle wie z. B. Lizenz- oder Patentboxen eingeführt. Die Schweiz ist diesbezüglich nicht nachgezogen und setzte weiterhin auf spezielle Steuerstatus für Holding- oder Verwaltungsgesellschaften (Art. 28 Abs. 2-4 StHG). Erträge, die diese Unternehmen im Ausland erwirtschaften, werden auf kantonaler Ebene ermässigt besteuert. Gemäss dem EU-Verhaltenskodex gilt sogenanntes «Ring-Fencing», also die steuerliche Begünstigung von Auslandserträgen, als wettbewerbsschädlich.

Als nicht EU-Mitglied hat dieser Kodex für die Schweiz keine Gültigkeit. Die EU-Kommission kritisierte die kantonalen Steuerregimes jedoch als selektive Begünstigung gewisser Unternehmen («staatliche Beihilfe»), was die Freihandelsvereinbarung zwischen der Schweiz und der EU verletze. Der Bundesrat hat diese Interpretation stets abgelehnt – das Freihandelsabkommen regelt den Warenverkehr, nicht jedoch die steuerliche Behandlung von Unternehmen –, sich jedoch für einen Dialog offen gezeigt. Im Dezember 2012 stellte die EU für Drittstaaten mit als schädlich betrachteten Steuerregimes eine «schwarze Liste» und die Aufkündigung von Doppelbesteuerungsabkommen in Aussicht. Mit der Vorlage zur USR III hat sich der Steuerstreit entspannt. Am 14. Oktober 2014 haben die Schweiz und die 28 EU-Mitgliedsstaaten eine gemeinsame Verständigung unterzeichnet. Der Bundesrat bestätigt darin seine Absicht, im Rahmen der USR III die kritisierten Sonderregeln abzuschaffen und sich bei neuen steuerlichen Massnahmen an den internationalen Standards der OECD zu orientieren.

<sup>1</sup> OECD (2004). The OECD's Project on harmful tax practices: Progress Report. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>

## Aggressive Steuerplanung

Das Forum gegen schädliche Steuerpraktiken der OECD sowie der sogenannte Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung der EU wollen Staaten dazu bewegen, wettbewerbsschädliche Steuergesetze zu ändern. Auch BEPS strebt ein «level playing field», also einen «fairen» zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb, an.

► Bei der sogenannten «aggressiven Steuerplanung» handelt es sich um legale Strukturen, die den Steuerbehörden in der Regel offengelegt und von diesen zugelassen werden (Rulings). Ansonsten wären die steuerlichen Risiken für die Unternehmen zu gross.

Häufig wird das Problem auf die sogenannte «aggressive Steuerplanung» internationaler Konzerne zugespitzt. Kritisiert wird, dass multinationale Unternehmen Lücken der internationalen Steuerregeln nutzen, um ihre Steuern teilweise stark zu vermindern oder gar eine Nichtbesteuerung bestimmter Erträge zu erreichen. Mehrere Beispiele wurden breit in den Medien behandelt (Amazon, Apple, Fiat, Google, McDonalds, Starbucks).

Um im globalen Wettbewerb zu bestehen, sind die Unternehmen angehalten, die Kosten inklusive Steuern so tief wie möglich zu halten. Steuerplanung ist deshalb legitim, auch etwa um internationale Doppelbesteuerungen zu verhindern. So verfügen längst nicht alle Staaten über ein ausgebautes Netz an Steuerabkommen, um diese zu vermeiden.

Der Vorwurf der «aggressiven» Steuerplanung übersieht häufig, dass die verwendeten Strukturen im Rahmen der bestehenden Steuergesetze legal sind.<sup>2</sup> Zur Absicherung lassen sich Unternehmen die steuerlichen Folgen bestimmter Strukturen über Vorabbescheide der Steuerbehörden («advance tax rulings») bestätigen. Die Firmen legen offen, was sie tun. Im Fall von «Lux Leaks» wurden Rulings der luxemburgischen Steuerverwaltung veröffentlicht, was eine Untersuchung der EU-Kommission auslöste. Die Untersuchung richtet sich nicht etwa gegen die Unternehmen, sondern gegen die Steuerbehörden. Diese sollen mit unzulässigen Steuerbescheiden gegen das Verbot der staatlichen Beihilfe verstossen haben.

### Das Unternehmenssteuersystem der USA

Mit 39 Prozent hat die USA den höchsten Gewinnsteuersatz aller Industriestaaten. Zudem besteuern die USA den weltweiten Gewinn sämtlicher ausländischer Tochtergesellschaften (obwohl diese bereits im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind). Das belastet die internationale Wettbewerbsfähigkeit amerikanischer Konzerne. Deshalb wurde eine Sonderregel eingeführt. Falls Konzerne dies wünschen (Check-the-box-Regel), werden ausländische Gewinne erst dann besteuert, wenn die entsprechenden Gelder in die USA zurückfließen. Anstatt also die steuerliche Belastung der Unternehmen in den USA zu reduzieren, wird den Konzernen durch diese Spezialregel ermöglicht, mittels Steuerplanung ihre Steuerlast zu reduzieren.

Auch die häufig kritisierten «tax inversions» basieren auf dieser Sonderregel. Amerikanische Konzerne verzichten darauf, im Ausland generierte Gewinne zu repatriieren, sondern häufen diese im Ausland an, um die hohe amerikanische Steuerbelastung zu vermeiden. Dieses Kapital kann in den USA nicht investiert werden. Lässt sich der amerikanische Konzern jedoch von einer ausländischen Gesellschaft übernehmen (Inversion), untersteht die neue Gesellschaft nicht dem amerikanischen Steuerrecht. Damit bleiben die ausländischen Gewinne in den USA unbesteuert, selbst wenn sie dort investiert werden.

<sup>2</sup> Andernfalls spricht man nicht von Steuerplanung, sondern von Steuerhinterziehung- bzw. -betrug. Solche Verstöße lassen sich im Rahmen der Gesetze selbstverständlich bereits heute ahnden und sind deshalb nicht Bestandteil der gegenwärtigen Diskussion.

## Der BEPS-Aktionsplan

Die angespannte finanzpolitische Situation vieler Industriestaaten befördert die Suche nach zusätzlichen Staatseinnahmen. Diese sollen vermehrt durch eine Ausschaltung des Steuerwettbewerbs erzielt werden. Unilaterale Massnahmen können jedoch die eigene Wettbewerbsfähigkeit belasten und die internationalen Wirtschaftsbeziehungen schädigen. Die Lösung wird deshalb in international harmonisierten Regeln gesucht. Die OECD schlägt eine grundlegende Reform des internationalen Steuerrechts vor. Im BEPS-Projekt gegen die «Erosion der Steuerbasis und Gewinnverschiebung» hat die OECD im September 2014 sowie im Oktober 2015 insgesamt 15 Massnahmen vorgelegt (siehe Grafik 1).

### Grafik 1

Die Massnahmen des BEPS-Projekts lassen sich in drei Säulen einteilen. Die nationalen Steuersysteme sollen besser aufeinander abgestimmt werden (Kohärenz). Die Besteuerung soll dort stattfinden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten lokalisiert sind (Substanz). Und die Verfügbarkeit von Informationen über BEPS soll verbessert werden (Transparenz).

### BEPS-Aktionsplan

Übersicht über die 15 Massnahmen

Kohärenz	Substanz	Transparenz
Massnahmen:	Massnahmen:	Massnahmen:
Neutralisierung der Effekte hybrider Instrumente 2	Verhinderung von Abkommensmissbrauch 6	Erfassung/Analyse BEPS-Daten und Gegenmassnahmen 11
Stärkung Vorschriften Hinzurechnungsbesteuerung 3	Verhinderung der Umgehung des Betriebsstättestatus 7	Offenlegungspflichten 12
Begrenzung der Zinsabzüge 4	Immaterielle Werte* 8	Überprüfung Verrechnungspreisdokumentation 13
Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken 5	Risiken und Kapital* 9	Verbesserung Streitbelegungsmechanismen 14
	Sonstige risikoreiche Transaktionen* 10	
	Lösung der Probleme der digitalen Wirtschaft 1	
	Entwicklung eines multilateralen Instruments 15	

\* Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung

Umsetzung 2014
Umsetzung 2015

Quelle: Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF (2015).

#### Aktion 1: Lösung der Probleme der digitalen Wirtschaft

Die Informationstechnologie ist die Basis neuer Geschäftsmodelle (E-Commerce, App Stores, Onlinewerbung, Cloud-Dienste, Online-Bezahldienste), die die bestehende internationale Steuerordnung vor Herausforderungen stellen. Im BEPS-Projekt wurden diese Herausforderungen unter dem Stichwort der «digitalen Wirtschaft» zusammengefasst. Die OECD kommt zum Schluss, dass die sogenannte digitale Wirtschaft nicht von der restlichen Wirtschaft abgespalten werden kann, da die Wirtschaft insgesamt zunehmend digital funktioniert. Entsprechend wird es keine speziellen Regeln für die digitale Wirtschaft geben.

#### Aktion 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Instrumente

Es handelt sich um ein sehr technisches Thema, das für die Schweiz von beschränkter praktischer Relevanz ist. Die unterschiedliche Qualifizierung von Finanzinstrumenten, als Eigenkapital in einem Staat und als Fremdkapital in einem anderen, kann dazu führen, dass die entsprechenden Erträge in keinem Staat besteuert werden. Indem steuerliche Abzüge von der Behandlung der Erträge in anderen Staaten abhängig gemacht werden, soll das Problem verhindert werden. Vom Regulator gefordertes hybrides Kapital (etwa im Rahmen der Schweizer Too-big-to-fail-Regulierung der Finanzbranche) soll nicht betroffen sein.

Neue internetbasierte Geschäftsmodelle stellen die internationale Steuerordnung vor Herausforderungen. Da jedoch die gesamte Wirtschaft zunehmend «digital» funktioniert, soll es keine speziellen Regeln für die sogenannte «digitale» Wirtschaft geben.

► Fakultative Massnahmen, die unter dem Titel der Kohärenz laufen (Aktionen 2, 3 und 4), bieten Möglichkeiten für Hochsteuerstaaten, den Steuerwettbewerb einzuschränken.

► Internationale Standards bei Steuerabkommen und Verrechnungspreisen (Aktionen 6, 7 und 8–10) sollen sicherstellen, dass die Besteuerung dort erfolgt, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten erfolgen (Substanz). Konflikte bezüglich der «wahren» Substanz dürften zunehmen.

### Aktion 3: Hinzurechnungsbesteuerung

Diese Regeln ermöglichen es einem Staat, ausländische Tochtergesellschaften einheimischer Konzerne zu besteuern, falls diese im Ausland nicht oder nur gering besteuert werden. Als steuerlich attraktives Land hat die Schweiz keinen Bedarf für eine solche Regelung. Sie kann jedoch indirekt betroffen sein, falls Hochsteuerstaaten in der Schweiz ansässige Tochtergesellschaften zusätzlich belasten. Im Rahmen der OECD konnte kein Konsens über die richtige Ausgestaltung erzielt werden. Hochsteuerstaaten verfügen damit über einen erheblichen Spielraum, dieses Instrument zum eigenen Vorteil auszugestalten.

### Aktion 4: Begrenzung der Zinsabzüge

Verschulden sich Konzerne vermehrt in Hochsteuerländern, vermindert dies die Steuerlast durch den Zinsabzug. Die steuerliche Optimierung kann durch eine Begrenzung der konzerninternen Zinsabzüge unterbunden werden. Damit verbunden ist jedoch die Gefahr von Doppelbesteuerung, falls tatsächliche Zinskosten nicht mehr abzugsfähig sind und damit sowohl beim Zahler wie auch beim Empfänger besteuert werden. In der Schweiz bestehen keine Pläne, eine Beschränkung der Zinsabzüge einzuführen.

### Aktion 5: Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken

Steuerliche Sonderregeln sollen nur noch zugelassen sein, wenn die Unternehmen genügend wirtschaftliche Substanz im entsprechenden Land aufweisen. Das betrifft vor allem die Patentbox. Sie folgt im Grundschemata dem sogenannten Nexus-Ansatz, nach dem Erträge aus Patenten nur soweit steuerlich begünstigt werden dürfen, als sie auf eigene Forschungstätigkeiten zurückzuführen sind. Um die Transparenz zu verbessern, sollen zudem sämtliche Vorabbescheide von Steuerbehörden (Rulings), die steuerliche Sonderregeln betreffen, spontan international ausgetauscht werden.

### Aktion 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Nicht alle Staaten verfügen über ein ausgebautes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen. Um von Abkommen zwischen Drittstaaten zu profitieren, können Unternehmen Transaktionen über diese Staaten abwickeln. Dieser «Abkommensmissbrauch» (auch «treaty shopping» genannt) soll durch eine verbindliche Missbrauchsklausel in Steuerabkommen unterbunden werden.

### Aktion 7: Verhinderung der Umgehung des Betriebsstättenstatus

Über einen sogenannten Kommissionär kann ein Unternehmen im Ausland Produkte verkaufen, ohne dort steuerpflichtig zu sein. Neu sollen Aktivitäten, die regelmässig zum Abschluss von Verträgen mit Kunden führen, als sogenannte Betriebsstätte gelten, womit das Unternehmen in diesem Staat steuerpflichtig wird. Die Betriebsstätten müssen veranlagt werden, was Aufwand für die Unternehmen und die Steuerbehörden bedeutet. Auch stellen sich schwierige Fragen der Gewinnzuteilung. Dazu sind die Arbeiten im Rahmen der OECD noch nicht abgeschlossen.

### Aktion 8 bis 10: Verrechnungspreise bei Immaterialgütern, bei Risiko und Kapital sowie bei sonstigen risikoreichen Transaktionen

Gegen Verrechnungspreise lassen sich materielle und immaterielle Güter zwischen verbundenen Unternehmen verschieben. Das sogenannte Drittvergleichsprinzip besagt, dass Verrechnungspreise so festgelegt werden müssen, als ob die Unternehmen unverbundene Dritte wären. Bei schwer zu bewertenden Aktiven (in der Regel immaterielle Güter wie z. B. Patente) kommt dieses Prinzip an seine Grenzen. Die Regeln sollen so angepasst werden, dass nicht nur die vertraglich festgehaltenen Fakten berücksichtigt werden, sondern auch die wirtschaftlichen Verhältnisse. Damit eröffnen sich Interpretationsspielräume, die die Unsicherheit für die Unternehmen erheblich erhöhen.

**Aktion 11: Empirische Analyse von BEPS sowie Gegenmassnahmen**

Die OECD stellt fest, dass die Analyse der Gewinnverschiebung aufgrund einer lückenhaften Datenlage nur eingeschränkt möglich ist. Durch eine erweiterte Datenerhebung sollen das Ausmass des Problems sowie die Wirksamkeit von Gegenmassnahmen besser eruiert werden. Trotz mangelhafter Daten beziffert die OECD den Verlust an Gewinnsteuereinnahmen durch Steuervermeidung auf vier bis zehn Prozent, was etwa 100 bis 240 Milliarden US-Dollar entspricht. Dabei wird jedoch nicht zwischen künstlicher Gewinnverschiebung und der Verlagerung realer wirtschaftlicher Aktivitäten an attraktive Standorte unterschieden.

**Aktion 12: Offenlegungspflichten**

International tätige Konzerne sollen ihre Steuerplanung gegenüber den Steuerbehörden offenlegen. Neben dem Austausch von Rulings und dem Country-by-Country-Bericht (siehe nächste Aktion) erhalten die Behörden damit zusätzliche Informationen, um Risiken der Steuervermeidung einzuschätzen.

**Aktion 13: Verrechnungspreis-Dokumentation und Country-by-Country-Reporting (CbCR)**

Internationale Konzerne sollen den Steuerbehörden detaillierte Informationen über die globale und lokale Geschäftstätigkeit und die konzerninternen Verrechnungspreise zur Verfügung stellen (master-file und local-file). Grosse Konzerne (mit Einnahmen von mehr als 750 Millionen Euro) müssen zudem eine länderspezifische Aufstellung der wirtschaftlichen Aktivitäten einreichen. Diese Aufstellung ist verbindlich und muss spontan zwischen den Steuerbehörden der betroffenen Länder ausgetauscht werden. Die Schweiz wird sich auf die Mindestvorgabe des CbCR beschränken.

**Aktion 14: Streitbeilegungsmechanismus**

Erheben zwei Staaten Anspruch auf dasselbe Steuersubstrat, droht eine Doppelbesteuerung. Ein Ausbau von Streitbeilegungsverfahren soll dies verhindern. Der heute eingeschränkte Zugang und die mangelhafte Ausgestaltung der Verfahren zur Lösung solcher Probleme sollen verbessert werden.

**Aktion 15: Entwicklung eines multilateralen Instruments**

Die Anpassung der weltweit mehr als 3000 Steuerabkommen durch bilaterale Neuverhandlungen wäre langwierig und komplex. Um diesen Prozess effizienter zu gestalten, wird ein neues multilaterales Instrument entwickelt. Interessierte Staaten können durch Unterzeichnung dieses Instruments die BEPS-Massnahmen in ihre Abkommen übernehmen. Gemäss OECD ist ein solches Instrument rechtlich möglich und soll bis Ende 2016 unterschriftsreif sein.

**Umsetzung der Massnahmen**

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD die 15 BEPS-Massnahmen präsentiert. Damit ist das Projekt jedoch nicht abgeschlossen. Die Umsetzung der Massnahmen in den nationalen Steuergesetzen muss in den einzelnen Staaten erfolgen. Die Entscheide der OECD sind jedoch grösstenteils unverbindlich (siehe hierzu den nachfolgenden Kasten). Es besteht die Gefahr, dass die BEPS-Massnahmen international sehr unterschiedlich umgesetzt werden. Die Unsicherheiten und die Gefahren vermehrter Doppelbesteuerungen für die Unternehmen sind gross. Die OECD hat ein Monitoring der Umsetzung in den Staaten angekündigt, aber noch keine genaueren Angaben dazu gemacht, wie dieses Monitoring erfolgen soll.

► Mit der Verbesserung der Datenlage, der Offenlegung und des Austausches von Informationen (Aktionen 11, 12 und 13) sollen die Steuerbehörden gezielte Massnahmen gegen die Steuervermeidung beschliessen können. Dafür muss jedoch die Datenflut verarbeitet werden können.



### Verbindlichkeit der BEPS-Massnahmen

Die OECD funktioniert nach dem Konsensprinzip, jeder Mitgliedsstaat verfügt im Prinzip über ein Vetorecht. Eine Einigung auf verbindliche Massnahmen ist entsprechend anspruchsvoll. Ein grosser Teil der beschlossenen BEPS-Massnahmen sind deshalb nicht verpflichtend, sondern stellen vielmehr Empfehlungen dar. Die Massnahmen lassen sich bezüglich ihrer Verbindlichkeit in drei Kategorien einteilen.

«**Minimum standards**» sind verbindlich. Die teilnehmenden Staaten haben sich verpflichtet, diese Massnahmen umzusetzen. Darunter fallen:

- Aktion 5: Neue Regeln gegen schädliche Steuerpraktiken sowie der spontane Austausch von Rulings betreffend steuerlichen Sonderregeln
- Aktion 6: Eine Missbrauchsbestimmung in Doppelbesteuerungsabkommen
- Aktion 13: Die länderspezifische Aufstellung der wirtschaftlichen Aktivitäten (Country-by-Country-Bericht)
- Aktion 14: Ein garantierter Zugang zu Streitbeilegungsmechanismen bei Doppelbesteuerung

«**International standards**» haben eine gewisse Harmonisierungswirkung, sind jedoch nicht verpflichtend. Es liegt grundsätzlich in der Kompetenz der Staaten, ob sie die Standards übernehmen. Bei Steuerabkommen ist dies auch abhängig von bilateralen Verhandlungen.

- Aktion 7: Anpassung der Definition von Betriebsstätten im OECD-Musterabkommen
- Aktionen 8 bis 10: Aktualisierung der Regeln zu Transferpreisen

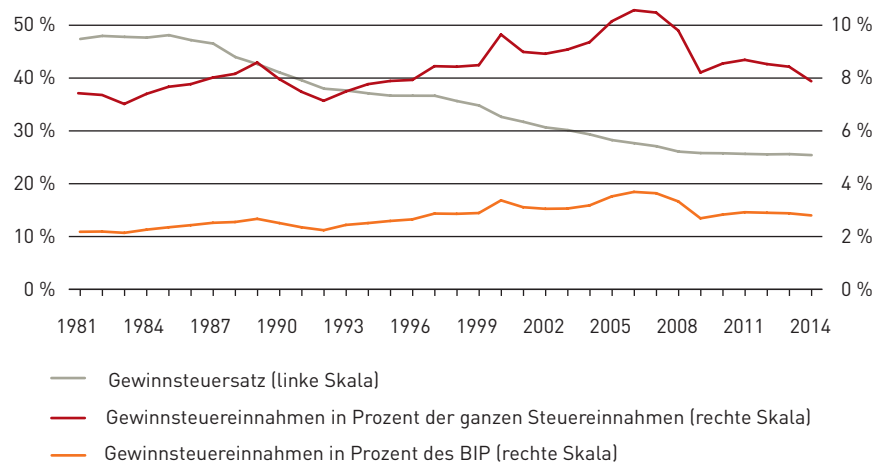
Die restlichen Massnahmen zählen zur Kategorie der «Common approaches» und «**Best practices**». Es handelt sich um unverbindliche Empfehlungen. Falls die Staaten einzelne dieser Massnahmen umsetzen wollen, stehen in der Regel mehrere Ansätze zur Verfügung, aus denen je nach Ziel und Ausgangslage der bestgeeignete ausgewählt werden kann.

### Grafik 2

► Die Unternehmenssteuern scheinen insbesondere durch die Konjunkturerwicklung beeinflusst zu sein. Das erklärt etwa den Einbruch von 2008 nach dem Boom zwischen 2003 und 2007. Ein Einnahmeproblem lässt sich nicht feststellen. Im Gegenteil: Langfristig steigen die Einnahmen sowohl im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) als auch als Anteil der gesamten Steuereinnahmen, und das trotz sinkender Gewinnsteuersätze.

### Entwicklung der Unternehmenssteuern im Durchschnitt der OECD-Staaten

Statutarische Gewinnsteuersätze und Einnahmen aus Gewinnsteuern



Quelle: OECD, Revenue Statistics (2015).

► Von einem fairen Steuerwettbewerb auf Basis attraktiver Gewinnsteuersätze könnte die Schweiz profitieren. Kaum ein Land ist standort- und finanzpolitisch besser aufgestellt.

► Es besteht das Risiko, dass BEPS zum machtpolitischen Instrument grosser Hochsteuerstaaten gegen den internationalen Steuerwettbewerb wird.

► Die Vielzahl neuer und komplizierter Regelungen wird den administrativen Aufwand sowohl bei den Unternehmen als auch bei den Steuerbehörden deutlich erhöhen.

## Auswirkungen auf die Schweiz

Die Schweiz verfügt über hervorragende Standortfaktoren und ist finanzpolitisch gut aufgestellt. Einen fairen Steuerwettbewerb auf der Grundlage attraktiver Steuersätze braucht sie nicht zu fürchten. Negativ für die Schweiz wäre es hingegen, wenn die BEPS-Initiative zum Werkzeug mächtiger Hochsteuerstaaten würde, mit dem sie sich über die kleineren Staaten hinwegsetzen und den Steuerwettbewerb faktisch ausschalten können.

Die Umsetzung der Massnahmen steht noch bevor. Die Auswirkungen auf die Schweiz können deshalb nur schwer abgeschätzt werden. Gewisse Gefahren und Risiken sind sicher vorhanden.<sup>3</sup>

### Macht und Interesse statt «level playing field»

Wie oben dargestellt ist die Verbindlichkeit vieler BEPS-Massnahmen gering. Bindende Mindeststandards beschränken sich auf den Austausch von Steuerrulings sowie länderspezifischer Daten internationaler Konzerne, die Gestaltung der Patentbox, eine Missbrauchsbestimmung in Doppelbesteuerungsabkommen sowie den Zugang für Unternehmen zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungen.

Mangels Konsens sind weitere Aktionspunkte nicht als Mindeststandards ausgestaltet, sondern kommen in der Form unverbindlicher Empfehlungen daher. Die OECD lässt hier den Staaten in der Anwendung grossen Spielraum. Damit sind Gefahren verbunden. So können insbesondere grössere Staaten mit Verweis auf die OECD-Empfehlungen auf strikten Massnahmen beharren (z. B. bei Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung) und damit international Druck ausüben, um den Steuerwettbewerb weiter einzuschränken.

### Zunehmender administrativer Aufwand für Unternehmen und Behörden

Die BEPS-Massnahmen werden die Reporting- und Compliance-Aufwendungen der Unternehmen deutlich erhöhen. Einerseits wird eine Vielzahl neuer Regelungen eingeführt, andererseits dürfte die Umsetzung in den einzelnen Staaten sehr uneinheitlich erfolgen.

Durch Aktion 7 (Verhinderung der Umgehung des Betriebsstättenstatus) wird etwa die Anzahl an steuerpflichtigen Betriebsstätten weltweit stark ansteigen, was sowohl für die Firmen wie auch die Steuerbehörden einen Mehraufwand nach sich zieht. Das Steuersubstrat wird dadurch nicht zunehmen, sondern höchstens neu verteilt. Selbst das ist unsicher, denn die OECD-Arbeiten über die Gewinnaufteilung bei Betriebsstätten sind noch nicht abgeschlossen. Auch die sehr detaillierte Verrechnungspreis-Dokumentation und der verbindliche Country-by-country-Bericht im Rahmen der Aktion 13 werden die administrative Belastung für internationale Konzerne deutlich erhöhen.

Die Steuerbehörden werden zunehmend durch die Umsetzung und die Überwachung neuer und komplizierter Regeln belastet. Auch die Auswertung der zusätzlichen Datenmassen (automatischer Austausch von Rulings, Verrechnungspreis-Dokumentation und Country-by-Country-Bericht) ist mit erheblichem Zusatzaufwand verbunden.

<sup>3</sup> Sehen Sie hierzu auch den Beitrag «OECD/BEPS: Entfesselte Steuerbürokraten» <http://www.economiesuisse.ch/de/artikel/oecdbeps-entfesselte-steuerb%C3%BCrokraten>

► Die formelle Harmonisierung der Steuersysteme macht das internationale Steuerrecht unflexibel. Eine materielle Harmonisierung der Steuersätze würde den Steuerwettbewerb vollständig ausschalten.

► Zwischenstaatliche Streitigkeiten über die Zuteilung der Besteuerungsrechte schaden den internationalen Wirtschaftsbeziehungen.

### **Formelle und teilweise materielle Harmonisierung**

Ein Erfolg der OECD besteht gerade darin, dass in den vergangenen Jahrzehnten ein verbindliches Regelwerk geschaffen wurde, das Sicherheit gibt, Doppelbesteuerungen vermeidet und Transaktionskosten senkt. Ein Rückschritt in dieser Hinsicht ist nicht wünschbar. BEPS geht jedoch viel weiter. Nationale Ordnungen, die nicht mehr auf der Linie der OECD liegen, unter Umständen aber zweckmässiger sind, werden darunter leiden. Auch das internationale Steuerrecht wird Schaden nehmen, weil es noch schwerfälliger wird als heute und nur noch mit Mühe der sich rasch wandelnden wirtschaftlichen Praxis folgen können.

Dass die angestrebte Gleichschaltung auch die materielle Ebene, nämlich die Steuersätze, betrifft, bestreitet die OECD. Gewisse Missbrauchsregeln laufen jedoch genau darauf hinaus. So kann ein Staat etwa über die Hinzurechnungsbesteuerung (Aktion 3) den eigenen Steuersatz auf im Ausland steuerpflichtige Tochtergesellschaften ausweiten. Österreich hat zudem eine Bestimmung eingeführt, wonach ein steuerlicher Zinsabzug nur dann zulässig ist, wenn der Zinsertrag bei der empfangenden Gesellschaft mindestens zu zehn Prozent besteuert wird. Mit Verweis auf BEPS könnten solche Praktiken gerechtfertigt werden und dürften deshalb zunehmen.

### **Zunehmende Doppelbesteuerungen und neue Nationalisierung**

Weil BEPS bewusst mit bestehenden Ordnungen bricht, werden Unsicherheiten auch dort entstehen, wo heute vielleicht nicht perfekte, aber immerhin bekannte Praxen spielen. Staaten werden vermehrt über die Aufteilung von Unternehmensgewinnen und damit über die alles entscheidende Frage, wo am Ende die Steuern zu bezahlen sind, streiten. Dies wird zu neuen Doppelbesteuerungen führen und damit dem grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Austausch schaden. BEPS droht damit, die erste und vornehmste Aufgabe der OECD überhaupt zu unterlaufen: die Förderung von internationalem Handel und Investitionen.

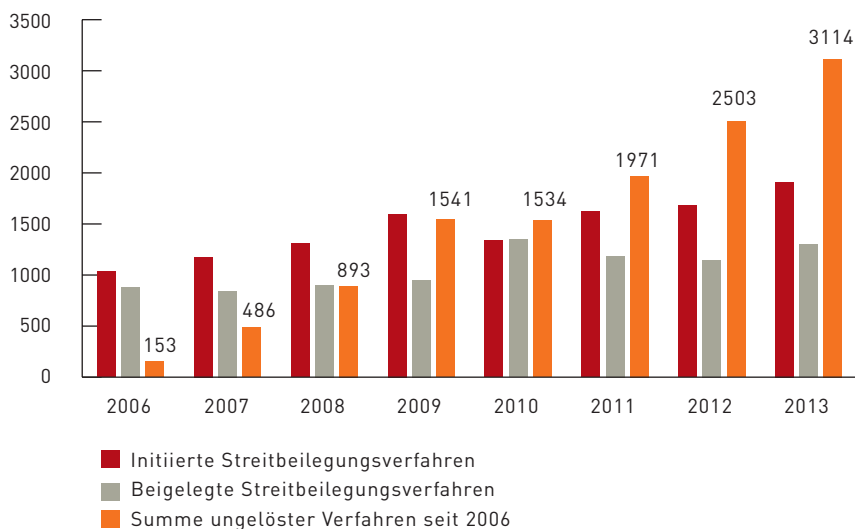
Die Wirtschaft befürchtet entsprechend viel Konfliktpotenzial und verlangt den Ausbau von Streitbeilegungsmechanismen. Die entsprechende Aktion 14 ist verbindlich und garantiert den Unternehmen den Zugang zu solchen Mechanismen. Das ist als Erfolg zu werten. Die Schweiz ist diesbezüglich bereits heute vorbildlich aufgestellt, indem sie in Doppelbesteuerungsabkommen standardmässig Streitbeilegungsmechanismen vorsieht. Im Rahmen von BEPS geht sie sogar einen Schritt weiter und räumt zusammen mit weiteren Staaten den Unternehmen Zugang zu Schiedsgerichtsverfahren ein. Die Aussicht auf ein verbindliches Schiedsverfahren erhöht den Anreiz der Staaten, eine Lösung zu finden. Angesichts der stetig steigenden Zahl ungelöster Streitbeilegungsverfahren ist dies wichtig (siehe Grafik 3, Seite 10).

**Grafik 3**

▶ Jedes Jahr werden mehr Streitbeilegungsverfahren aufgrund von Doppelbesteuerung neu initiiert als gelöst. Die Anzahl ungelöster Fälle steigt stetig an. Seit 2006 sind es mittlerweile über 3000 ungelöste Fälle.

**Streitbeilegungsverfahren bei Doppelbesteuerung**

Anzahl initiierte und ungelöste Verfahren in OECD-Staaten



Quelle: OECD, Präsentation Final Reports (2015).

Die OECD beziffert den Verlust an Gewinnsteuereinnahmen durch Steuervermeidung auf vier bis zehn Prozent, was etwa 100 bis 240 Milliarden US-Dollar entspricht. Diese Zahlen können falsche Erwartungen wecken. Es ist höchst fraglich, ob BEPS die erwarteten Mehreinnahmen bringt. Solange der internationale Steuerwettbewerb weiter besteht, werden Hochsteuerstaaten zu den Verlierern gehören. Der Druck, steuerlich wettbewerbsfähig zu sein, wird auf absehbare Zeit nicht nachlassen. So können die BEPS-Massnahmen im Gegenteil auch dazu führen, dass verstärkt reale wirtschaftliche Substanzen (Arbeitsplätze, Investitionen) an attraktivere Standorte verlagert werden. Als Konsequenz wird auch der politische Druck auf die erfolgreichen Staaten weiter bestehen. Das Mittel, um im internationalen Wettbewerb zu bestehen, ist deshalb, wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen anzubieten und gleichzeitig die Angriffsfläche klein zu halten, was die Schweiz mit der geplanten Unternehmenssteuerreform III anstrebt (siehe unten).

**BEPS und die Unternehmenssteuerreform III**

Die Schweiz kennt heute eine Sonderbesteuerung für Firmen ohne Geschäftstätigkeit, deren Zweck vor allem im Halten von Beteiligung besteht (Holding), sowie Firmen, die in der Schweiz vor allem eine Verwaltungstätigkeit ausüben und daneben eine geringfügige Geschäftstätigkeit in der Schweiz aufweisen (gemischte Gesellschaft).<sup>4</sup> Davon profitieren Gesellschaften ausländischer Konzerne, aber auch viele international tätige Schweizer Firmen. Seit Längerem ist bekannt, dass diese Sonderregeln international nicht mehr akzeptiert sind. Mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) soll das Schweizer Steuersystem im Rahmen der internationalen Standards weiterentwickelt werden. Entsprechend ist die Reform durch das BEPS-Projekt beeinflusst.

**Weiterentwicklung des Steuersystems**

In BEPS-Aktion 5 werden die Bedingungen an künftige steuerliche Sonderregeln aufgelistet. Eine zentrale Voraussetzung ist wirtschaftliche Substanz. Sonderregeln können angewendet werden, wenn sie mit wichtigen unternehmeri-

<sup>4</sup> Die drei kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften sind im Art. 28 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) für alle Kantone einheitlich geregelt.

schen Tätigkeiten verbunden sind. Das betrifft vor allem die Patentbox. Sie folgt im Grundschemata dem sogenannten Nexus-Ansatz, nach dem Erträge aus Patenten soweit steuerlich begünstigt werden dürfen, als sie auf eigene Forschungstätigkeiten zurückzuführen sind. Geregelt werden auch die für die Patentbox zugelassenen Immaterialgüterrechte. Die OECD-Vorgaben umfassen diesbezüglich i) Patente im weiteren Sinne inklusive funktionell äquivalenter Schutzrechte, ii) urheberrechtlich geschützte Software sowie iii) behördlich ausgestellte, substantziell mit Patenten vergleichbare Zertifikate für kleine und mittlere Unternehmen. Die internationalen Vorgaben geben einen Spielraum vor, der für die Zwecke der schweizerischen Patentbox optimal zu nutzen ist.

Neben der Einführung einer Patentbox, die beim Output von Forschung und Entwicklung (F&E) ansetzt, sieht die USR III für die Kantone auch die Möglichkeit vor, durch Inputförderung die F&E-Aufwendungen steuerlich zu begünstigen. Da dieses Instrument eine wirtschaftliche Substanz voraussetzt, ist es im Rahmen von BEPS akzeptiert.

► Mit international akzeptierten Sonderregeln sowie attraktiven Gewinnsteuersätzen wird die Schweiz auch im zukünftigen Steuerwettbewerb zu den erfolgreichsten Standorten zählen können.

### Gewinnsteuersatzsenkung

Steuerliche Sonderregeln werden, darauf lassen die Entwicklungen schliessen, in Zukunft an Bedeutung verlieren. Längerfristig sind wettbewerbsfähige massvolle Gewinnsteuersätze eine zielführende Strategie. Angesichts der sehr unterschiedlichen Ausgangslagen in den Kantonen wird die direkte Bundessteuer im Rahmen der USR III nicht gesenkt. Stattdessen liegt die Entscheidung über das richtige Ausmass der Gewinnsteuersatzsenkung bei den Kantonen. Verschiedene Kantone haben bereits Gewinnsteuersatzreduktionen angekündigt, so Genf: 13 Prozent,<sup>5</sup> Waadt: 13,8 Prozent,<sup>6</sup> Freiburg: 13,7 Prozent,<sup>7</sup> Zug: 12 Prozent,<sup>8</sup> Schaffhausen: 12–12,5 Prozent<sup>9</sup> und Bern: 16,4–18 Prozent.<sup>10</sup> Andere Kantone verfügen bereits über einen Gewinnsteuersatz auf international wettbewerbsfähigem Niveau (z. B. unter 15 Prozent). So Luzern, Ob- und Nidwalden, Appenzell Inner- und Ausserrhoden und Schwyz.

Viele internationale Unternehmen werden nun ihre Strukturen überprüfen und nachhaltige Lösungen für die Zukunft suchen. Mit einer erfolgreichen USR III ist die Schweiz gut aufgestellt, um davon profitieren zu können. Mit international akzeptierten Sonderregeln und attraktiven Gewinnsteuersätzen kann die Schweiz ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit aufrechterhalten sowie die Angriffsfläche für mögliche Gegenmassnahmen mächtiger Hochsteuerstaaten minimieren. Damit wird sichergestellt, dass die Schweiz auch im zukünftigen Steuerwettbewerb erfolgreich ist und zu den weltweit führenden Unternehmensstandorten zählen kann.

<sup>5</sup> Conseil d'État de Genève, Fiscalité cantonale des entreprises : un enjeu capital pour Genève, communiqué de presse du 11 octobre 2015, [https://www.ge.ch/conseil\\_etat/2009-2013/communiqués/20121011.asp](https://www.ge.ch/conseil_etat/2009-2013/communiqués/20121011.asp)

<sup>6</sup> Conseil d'État du canton du Vaud, Troisième réforme de la fiscalité des entreprises (RIE III), communiqué et projet de loi du 1er juillet 2015, <http://www.vd.ch/actualite/articles/troisieme-reforme-de-la-fiscalite-des-entreprises-rie-iii/>

<sup>7</sup> Staatsrat Freiburg, Unternehmenssteuerreform III: Freiburg lüftet den Schleier, Medienmitteilung vom 15. Dezember 2014,

<sup>8</sup> Regierungsrat Zug, Angekündigte Unternehmenssteuerreform III, Medienmitteilung vom 12. Juni 2013, <http://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/direktionssekretariat/aktuell/angekündigte-unternehmenssteuerreform-iii>

<sup>9</sup> Regierungsrat Schaffhausen, Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III im Kanton Schaffhausen, Medienmitteilung vom 6. Juli 2015, <http://www.schaffhausen.ch/news/2C451A28-6AD6-4177-BDE3C67CEDEF1E42.htm>

<sup>10</sup> Regierungsrat Bern, Medienmitteilung vom 17. September 2015, [http://www.be.ch/portal/de/index/mediencenter/medienmitteilungen.meldungNeu.html/portal/de/meldungen/mm/2015/09/20150916\\_1626\\_steuersstrategie\\_zursteigerungderstandortattraktivitaet](http://www.be.ch/portal/de/index/mediencenter/medienmitteilungen.meldungNeu.html/portal/de/meldungen/mm/2015/09/20150916_1626_steuersstrategie_zursteigerungderstandortattraktivitaet)

**Umsetzung der BEPS-Massnahmen in der Schweiz**

Um die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts nicht zu gefährden, sollte die Schweiz lediglich die verbindlichen Massnahmen des BEPS-Projekts umsetzen. Neben den bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III geplanten Massnahmen sind dies insbesondere der spontane Austausch von Rulings sowie der Austausch des Country-by-Country-Berichts.

Gemäss Aktion 5 müssen sämtliche Steuerbescheide, die Sonderregelungen angehen, spontan an die betroffenen Staaten geliefert werden. Die rechtliche Grundlage für diesen Informationsaustausch ist das multilaterale Amtshilfeübereinkommen von OECD und Europarat, das bereits von National- und Ständerat angenommen wurde. Die Inkraftsetzung dieses Abkommens erfolgt frühestens ab 1. Juli 2017. Gemäss dem Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) wird der Austausch auf zum Zeitpunkt des Austausches gültige Rulings beschränkt werden, eine Rückwirkung wird ausgeschlossen. Die OECD fordert hingegen einen Austausch bereits ab 2016, rückwirkend auch für Rulings, die bis 2014 gültig waren. Mit Verweis auf verfassungsrechtliche Prinzipien muss die Schweiz hier auf einer verzögerten Umsetzung beharren.

Der automatische Austausch des länderspezifischen Berichts (country-by-country report) erfordert die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage. Dies soll den multinationalen Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz hinsichtlich der Spezialität (nur für Steuerzwecke) und der Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen Schutz gewähren. Gemäss dem SIF dürfte die gesetzliche Grundlage für die Erhebung dieser Daten frühestens ab 2018 bestehen, womit die Schweiz frühestens Informationen für die Geschäftsjahre ab 1. Januar 2018 und nicht wie von der OECD vorgesehen bereits ab 1. Januar 2016 austauschen wird.

**Rückfragen:**

[christian.frey@economiesuisse.ch](mailto:christian.frey@economiesuisse.ch)

**Impressum**

economiesuisse, Verband der Schweizer Unternehmen  
Hegibachstrasse 47, Postfach, CH-8032 Zürich  
[www.economiesuisse.ch](http://www.economiesuisse.ch)