
Blickpunkt BEPS

OECD Entwicklungen im Bereich BEPS

Seit dem letzten Update bis Redaktionsschluss im Januar 2018 haben sich bezüglich BEPS insbesondere die folgenden Entwicklungen ergeben:

1 Aktionspunkt 5: Veröffentlichung des ersten Peer Reviews zum spontanen Austausch von Rulings

Am 4. Dezember 2017 hat die OECD ihre erste Analyse veröffentlicht, inwieweit verschiedene Länder den spontanen Austausch von Informationen zu Rulings gemäss dem Mindeststandard nach Aktionspunkt 5 umgesetzt haben¹. Der Bericht für das Jahr 2016 deckt 44 Länder ab. Der Jahresbericht beinhaltet rund 50 länderspezifische Anmerkungen und Verbesserungsvorschläge wie beispielsweise

- schnellerer Austausch von Informationen,
- Sicherstellung des Austauschs der relevanten Informationen und aller Transaktionen mit Nahestehenden
- Sicherstellung des Informationsaustauschs bei Rulings im Zusammenhang mit Steuerregimen für immaterielle Rechte etc.

Insgesamt wurden rund 10 000 Rulings identifiziert, die bis und mit Ende 2016 dem spontanen Informationsaustausch unterliegen².

Betreffend die Schweiz wurde festgehalten, dass bisher die rechtliche Grundlage fehlte, Informationen zu Rulings auszutauschen und daher auch keine Aussagen zum Austauschprozess gemacht werden können. Es wurde jedoch festgestellt, dass die gesetzlichen Bestimmungen mittlerweile implementiert wurden und ein Austausch ab dem 1. Januar 2018 erfolgen kann.



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner Tax,
Meyerlustenberger Lachenal Rechtsanwälte
Zürich



Sita Mahawattage

M.A. HSG in Internationale Beziehungen
und Governance, dipl. Steuerexperten,
Senior Manager International Tax Services,
EY Zürich

¹ OECD, Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm>.

² OECD, OECD releases first peer reviews of the BEPS Action 5 minimum standard on spontaneous exchange on tax rulings, abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-peer-reviews-of-the-beps-action-5-minimum-standard-on-spontaneous-exchange-on-tax-rulings.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20the%20press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2004-12-2017&utm_term=demo.



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Senior Manager
Transfer Pricing, EY Zürich



Janine Dumont

Dr. iur., LL.M., Consultant
Business Tax Services
EY Basel



Nate Zahnd

Diplom-Volkswirt, Consultant
Transfer Pricing, EY Zürich

Ausserdem habe die Schweiz bereits begonnen, die relevanten Rulings sowie die Länder, mit denen einen Austausch zu erfolgen hat, zu identifizieren und die notwendigen organisatorischen Prozesse aufzusetzen, um den Informationsaustausch zu ermöglichen³.

2 Aktionspunkt 7 und 8–10: Zweite öffentliche Konsultation der OECD zu den Themen Gewinnzuweisung an Betriebsstätten und Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode

2.1 Zusammenfassung

Am 6. und 7. November 2017 hat die OECD eine öffentliche Konsultation zu den Diskussionsentwürfen über zusätzliche Leitlinien für die Gewinnzuweisung an Betriebsstätten (Betriebsstätten-Diskussionsentwurf) und den überarbeiteten Leitlinien für die Gewinnaufteilung (Gewinnaufteilungsmethoden-Diskussionsentwurf), welche Anfang 2017 veröffentlicht wurden, abgehalten.⁴

Die Konsultation bot Interessengruppen die Möglichkeit, direkt mit dem OECD-Sekretariat und den Länderdelegierten, die für die Verrechnungspreisarbeit der OECD verantwortlich sind, in Kontakt zu treten.

2.2 Hintergrund

Am 5. Oktober 2015 veröffentlichte die OECD Schlussberichte zu allen 15 Schwerpunktbereichen des BEPS-Aktionsplans. Dazu gehörten unter anderem die Berichte zu Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus)⁵ und zu den Aktionspunkten 8–10 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und Wertschöpfung)⁶.

Darauf folgend wurden am 4. Juli 2016 die Diskussionsentwürfe herausgegeben, in denen darauf eingegangen wurde, wie Gewinne zuzuweisen respektive aufzuteilen sind. Hierauf folgte ein öffentlicher Konsultationsprozess. Die aktualisierten Diskussionsentwürfe wurden am 22. Juni 2017 veröffentlicht.

Im Betriebsstätten-Diskussionsentwurf sind zusätzliche Hinweise enthalten, wie Gewinne zuzuweisen sind. Dabei folgt man den Empfehlun-

gen zu Aktionspunkt 7. Ebenfalls wird auf die erweiterte Definition des Begriffes der Betriebsstätte durch abhängige Vertreter und die Anti-fragmentierungsregel (Regel gegen künstliche Vertragsaufteilungen) eingegangen. Im Gewinnaufteilungsmethoden-Diskussionsentwurf wird darauf eingegangen, wie die Methode der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilung (PSM) anzuwenden ist.

2.3 Überarbeitete Leitlinien über die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode

Der erste Tag der öffentlichen Konsultation zu Gewinnaufteilungen begann mit einer Eröffnungsrede, in welcher Franz Tomasek, Co-Vorsitzender der Arbeitsgruppe Nr. 6, betonte, dass keine Absichten bestehen, den Anwendungsbereich der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu erweitern oder einzuschränken. Die Wahl einer Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, die für einen bestimmten Fall am besten geeignete Methode zu finden.

Das Business International Advisory Committee («BIAC»), welches vor allem multinationale Unternehmen repräsentiert, präsentierte die bedeutenden Veränderungen in der internationalen Steuerpolitik im vergangenen Jahr, wie vor allem die BEPS-bezogenen und BEPS-getriebenen Massnahmen⁷. Das BIAC kam zu dem Ergebnis, dass Veränderungen nicht von heute auf

morgen stattfinden und dass sie erhebliche Unsicherheiten für multinationale Unternehmen mit sich bringen.

Das BIAC kommentierte den Diskussionsentwurf zur Gewinnaufteilungsmethode als positiv und richtungsweisend. Allerdings bestehen Verbesserungsmöglichkeiten, bspw. indem zusätzliche, numerische und realistische Beispiele aufgeführt werden sollen und alle Änderungen, die durchgeführt werden, auch die praktischen Auswirkungen mitberücksichtigen.

Die Leitlinien zur Aufteilung von «erwarteten» und «tatsächlichen» Gewinnen wurden als «verwirrend» empfunden. Die Leitlinien zu einzigartigen und werthaltigen Beiträgen könnten weiter präzisiert werden.

Das BIAC stellt fest, dass in der Praxis die Steuerbehörden die Anwendung von Gewinnaufteilungen insbesondere in Fällen von hohen Gewinnen empfehlen würden, dies aber im Falle von Verlusten nicht ähnlich stark betonen würden.

Das BIAC wies auch darauf hin, dass die Aufteilung und gemeinsame Steuerung wirtschaftlich bedeutsamer Risiken nicht automatisch zur Gewinnbeteiligung führen sollte. Ausserdem wünschten sie sich mehr Leitlinien für die Bewertung von Transaktionen (insbesondere bei Immaterialgütern), zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode bei laufenden Transaktionen und zur Anwendung einer Residualgewinnaufteilung in Bezug auf die Vergütung von Routinefunktionen.

³ OECD, Harmful Tax Practices – Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings, S. 273 ff, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm>.

⁴ Siehe EY Global Tax Alert, OECD releases revised discussion drafts on profits splits and attribution of profits to permanent establishments, vom 26. Juni 2017.

⁵ Siehe EY Global Tax Alert, OECD releases final report on preventing the artificial avoidance of permanent establishment status under Action 7, vom 19. Oktober 2015.

⁶ Siehe EY Global Tax Alert, OECD releases final transfer pricing guidance on risk and recognition under Actions 8–10, vom 13. Oktober 2015.

⁷ Siehe EY Global Tax Alert, 68 jurisdictions sign the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, vom 7. Juni 2017.

Die Diskussionen befassten sich insbesondere mit der Auswahl der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode als am besten geeignete Methode, wobei der Schwerpunkt auf den drei Indikatoren liegt, die im Diskussionsentwurf beschrieben werden: einzigartige und wertvolle Beiträge, hochintegrierte Funktionen und die gemeinsame Tragung wirtschaftlich signifikanter Risiken oder die separate Tragung eng verwandter wirtschaftlich bedeutsamer Risiken.

Mehrere Länderabgeordnete betonten, dass die bloße Existenz einer oder mehrerer Indikatoren nicht zwangsläufig dazu führen sollte, zu der Schlussfolgerung zu kommen, dass eine Gewinnaufteilung vorgenommen werden sollte. Ferner wurden die folgenden Kommentare gemacht:

- Einer der Länderdelegierten bemerkte, dass viele Wirtschaftskommentatoren offenbar unterstellten, dass eine Verrechnungspreismethode wie die Gewinnaufteilungsmethode nur dann angewendet werden kann, wenn sie häufig von unabhängigen Parteien verwendet wird. Es wurde aber nachdrücklich betont, dass dies nicht der Auffassung der OECD entspricht.
- Ein wichtiger Teil der Diskussion befasste sich mit der Frage, wie eine Partei, die zur Risikokontrolle beiträgt, ohne das Risiko zu tragen, entschädigt werden kann. Insbesondere wurde die Frage diskutiert, ob eine Partei, die zur Risikokontrolle beiträgt, in Form einer Gewinnzuweisung entschädigt werden kann.
- Viele Wirtschaftskommentatoren gaben an, dass es eine Unterscheidung zwischen einerseits der gemeinsamen Übernahme von Risiken und andererseits der getrennten Übernahme der damit verbundenen Risiken geben sollte. Aus ihrer Sicht dürfte die letztgenannte Situation nicht zu einer Gewinnaufteilung führen.
- Unternehmen verlangten nach mehr Klar-

stellung bezüglich Aufteilung von antizipierten und tatsächlichen Gewinnen.

- Die Wirtschaftsvertreter verlangten weitere Erläuterungen zu den Beispielen im Diskussionsentwurf sowie weitere Beispiele, die aufzeigen, welche Sachverhalte zur Schlussfolgerung führen, dass die Gewinnaufteilung nicht die geeignetste Methode ist.
- Unternehmen forderten Leitlinien zur Aufteilung von Gewinnen, einschliesslich der dafür verwendeten Aufteilungsfaktoren.

Auf Einladung des Co-Vorsitzenden gab das BIAC abschliessend eine Stellungnahme ab. Obwohl der BIAC-Vertreter anerkannte, dass der Leitfaden nützliche Elemente enthält, erwähnte er, dass noch vieles verbesserungswürdig sei.

Der Leitfaden unterstützt nach Ansicht von BIAC die allgemeine Überzeugung, dass Gewinnaufteilungen nur in relativ seltenen und aussergewöhnlichen Fällen angewendet werden sollten. Darüber hinaus erklärte er, dass der Diskussionsentwurf verbessert werden sollte, indem die Definitionen genauer präzisiert werden, z. B. was einen einzigartigen und wertvollen Beitrag darstelle. Ferner solle auch die Kohärenz mit anderen Instrumenten, die in den Verrechnungspreisrichtlinien enthalten sind, gewahrt und nachgewiesen werden.

Abschliessend wies er erneut auf die Bedeutung von Beispielen hin, darunter Beispiele für Situationen, die nicht zu einer Gewinnaufteilung führen sollten und Situationen, in denen Verluste aufgeteilt werden sollten.

2.4 Zusätzliche Leitlinien zum Thema Betriebsstätte

Die Konsultation über die zusätzlichen Leitlinien zum Thema Betriebsstätte begann mit der Eröffnungsrede von Hans van Egdome, Co-Vorsitzender der Arbeitsgruppe Nr. 6. Egdome stellte folgende Fragen voran:

- die Reihenfolge der Anwendung von Art. 7 und Art. 9 des OECD-Musterabkommens;

- die Konsistenz von Art. 7 und Art. 9 des OECD-Musterabkommens in Bezug auf die Allokation von Risiken; und
- Ansätze zur Koordination der Anwendung von Art. 7 und Art. 9, einschliesslich der Mechanismen, wie verhindert werden kann, dass Unternehmungen übermässigen zusätzlichen Belastungen durch diese Vorschriften ausgesetzt würden.

Die vier Beispiele des überarbeiteten Betriebstätten-Diskussionsentwurfs wurden im Rahmen der Konsultation ausführlich diskutiert. Drei der vier Beispiele befassen sich mit Betriebstätten, die durch abhängige Agenten (sog. «Dependent Agent PE» (DAPEs)) begründet werden. In zwei Beispielen wird behandelt, wie Betriebstätten durch abhängige Agenten begründet werden, die Waren eines verbundenen Unternehmens verkaufen. Ein Beispiel beschreibt eine Betriebsstätte abhängiger Agenten, welche durch Beschaffungsaktivitäten eines verbundenen Unternehmens ausgelöst wurde. Das vierte Beispiel befasst sich mit der Gewinnzuweisung an eine Betriebsstätte mit einem festen Geschäftssitz, in dem die Betriebsstätte gemäss der Anti-Fragmentierungsregel in Art. 5 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens ausgelöst wird.

Die folgenden Themen wurden im Rahmen der Konsultation intensiv diskutiert:

- In welcher Reihenfolge sind Art. 7 und Art. 9 des OECD-Musterabkommens anzuwenden, wenn Gewinne einer Betriebsstätte zugerechnet werden, die durch einen abhängigen Agenten begründet wird? Zudem hat die Reihenfolge, wie die Artikel angewendet werden, Auswirkungen auf den Gewinn, der der Betriebsstätte zuzurechnen ist, die durch den abhängigen Agenten begründet wird. Die überwiegende Mehrheit der Kommentatoren vertrat die Auffassung, dass die Anwendung von Art. 9 logischerweise der Anwendung von Art. 7 vorausgehen sollte, d. h., in einem ersten Schritt sollten die konzerninternen

Transaktionen zwischen dem gebietsfremden/nichtansässigen Unternehmen und dem zwischengeschalteten Unternehmen angemessen abgegrenzt und zu marktüblichen Preisen abgerechnet werden. Anschliessend sollen die Gewinne des nichtansässigen Unternehmens zur Betriebsstätte, die durch den abhängigen Agenten begründet wird, (für den Fall, dass ein Gewinn zu-rechenbar ist) zugewiesen werden.

- Allfällige Unterschiede zwischen den Konzepten der «Risikokontrollfunktionen» (Risikoallokation zwischen verbundenen Unternehmen) und dem Konzept der «significant people functions» (Risikoallokation zwischen Stammhaus und einer Betriebsstätte, z. B. begründet durch abhängige Agenten)? Während die Kommentatoren übereinstimmen, dass der Ausgangspunkt der beiden Konzepte sich unterscheidet und es damit möglich wäre, unterschiedliche Interpretationen und Schlussfolgerungen zur Risikoallokation zu ziehen, wurde von mehreren Rednern gefordert, dass die beiden Konzepte eigentlich aufeinander abgestimmt werden sollten. Ausserdem erklärten einige Kommentatoren, dass es schwer sei, praktische Beispiele für Aktivitäten zu finden, die Anlass zu einer Risikoallokation unter einem Konzept geben und nicht gleichzeitig unter das andere Konzept fallen würden.
- Wie ist die (fiktive) Beziehung zwischen der Hauptgeschäftsstelle des gebietsfremden/nichtansässigen Unternehmens und der Betriebsstätte ausgestaltet, die durch den abhängigen Agenten begründet wird? Der revidierte Diskussionsentwurf legt nahe, dass eine solche als eine Art «Buy-Sell-Einheit» qualifiziert werden sollte. Im Verkaufsbeispiel würde dies bedeuten, dass die Betriebsstätte, die durch den abhängigen Agenten begründet wird, als Käufer von

Waren von der Hauptgeschäftsstelle aus betrachtet und diese Waren dann an Drittkunden verkaufen würde. Eine Reihe von Kommentatoren äusserte Bedenken, dass diese Charakterisierung nicht in jedem einzelnen Fall angemessen sein könnte. Sie stellten fest, dass dem überarbeiteten Diskussionsentwurf eine funktionale und sachliche Analyse fehlt, um konkrete Schlussfolgerungen über die Charakterisierung der Betriebsstätte zu ziehen.

- Es ist offensichtlich, dass die erweiterte Definition des Begriffes der Betriebsstätte zu einer erhöhten Zahl von Betriebsstätten führen wird. Welche Massnahmen können ergriffen werden, um die zusätzliche Compliance-Belastung zu reduzieren, welche auf die Steuerpflichtigen zukommen dürfte? Die Kommentatoren sind sich einig, dass es sehr wichtig sei, die zusätzlichen administrativen Arbeiten zu minimieren. Dies sei besonders dann der Fall, wenn Betriebsstätten, die durch abhängige Agenten begründet werden, nur wenig oder gar keinen Gewinn zu-rechenbar sei.

Eine Möglichkeit wäre, dem gebietsansässigen Unternehmen zu erlauben, in der Steuererklärung zu erklären, dass die Tätigkeiten des Unternehmens eine Betriebsstätte durch einen abhängigen Agenten begründet haben, jedoch der Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet werden sollte. Eine solche Möglichkeit könnte die Verpflichtung des nicht gebietsansässigen Unternehmens, eine Steuererklärung im Betriebsstättenland abzugeben, ausser Kraft setzen.

Der Co-Vorsitzende nahm abschliessend wie folgt Stellung:

- Die OECD sei aufgerufen, die im Diskussionsentwurf enthaltenen Beispiele mit weiteren Details zu ergänzen.
- Der Diskussionsentwurf sollte erläutern, ob bzw. inwieweit die beiden Begriffe «Risiko-kontrollfunktionen» (nach Art. 9) und «sig-

nifikante Personenfunktionen» (nach Art. 7) aufeinander abgestimmt seien.

- Mehr Hinweise werden auch zur bürokratischen Vereinfachung verlangt, insbesondere für Fälle, in denen wenig oder nur geringe Gewinne der Betriebsstätte zuordenbar seien, die durch den abhängigen Agenten begründet wird.

2.5 Nächste Schritte und Auswirkungen

Die OECD-Arbeitsgruppe wird die Stellungnahmen anlässlich ihrer nächsten Sitzung erörtern. Vorerst ist noch unklar, ob neue Diskussionsentwürfe veröffentlicht werden. Die in den BEPS-Berichten vom Oktober 2015 enthaltenen Änderungen der Schwellenwerte für Betriebsstätten in Verbindung mit den vorgeschlagenen Änderungen bei der Zuweisung von Gewinnen an Betriebsstätten sowie die vorgeschlagenen Änderungen bezüglich Gewinnaufteilungen können erhebliche Auswirkungen auf multinationale Unternehmen haben.

International agierende Schweizer Unternehmen sollten daher die Auswirkungen der vorgeschlagenen zusätzlichen Leitlinien evaluieren sowie die Folgearbeiten der OECD weiter beobachten. Diese Unternehmen sollten allenfalls ihre Verrechnungspreissysteme gemäss den neuen Leitlinien anpassen, um zu vermeiden, dass diese nicht mehr den aktuellen Standards entsprechen.

3 Aktionspunkt 13: Publikation zusätzlicher Leitlinien zur länderbezogenen Berichterstattung durch die OECD

Am 30. November 2017 wurden von der OECD zusätzliche Leitlinien im Zusammenhang mit der länderbezogenen Berichterstattung im Rahmen des Aktionspunktes 13 des BEPS-Projekts veröffentlicht.⁸ Der aktualisierte Country-by-

Country Reporting («CbCR») Leitfaden erörtert Fragen zu folgenden Themen:

– **Fair Value Accounting**

Der aktualisierte Leitfaden hält fest, dass die Angaben zu Umsätzen und Gewinnen aus Abschlüssen, die nach dem Fair-Value-Prinzip erstellt wurden, ohne weitere Anpassungen in den länderbezogenen Bericht übernommen werden können.

– **Kumulierte Erträge**

Falls es in der gleichen Gerichtsbarkeit zwei oder mehr konstituierende Einheiten gibt, sind kumulierte Verluste mit kumulierten Gewinnen zu saldieren. Im letzteren Fall soll durch die Leitlinie angeregt werden, dass Mitglieder des «Inclusive Framework on BEPS» aufgefordert werden, so bald wie möglich die folgende Erklärung in Tabelle 3 ihres länderbezogenen Berichts aufzunehmen: «Kumulierte Einnahmen berücksichtigen negative Werte für [Namen der Gerichtsbarkeit].»

– **Geltende Kotierungs-Regelung**

Die Definition des Begriffs «Gruppe» in Art. 1 Abs. 1 des länderbezogenen Modellgesetzes zu Aktionspunkt 13 enthält eine Kotierungs-Regelung. Der Leitfaden erläutert, dass diese Bestimmung nur in Fällen anzuwenden ist, in denen ein Unternehmen eigentlich eine Ultimate Parent Entity («UPE») wäre, aber nicht verpflichtet sei, in dem Land einen Konzernabschluss zu erstellen, in dem es steuerlich ansässig ist. In solchen Fällen sollte die Gruppe in ihrem länderbezogenen Bericht alle Einheiten erwähnen, die auch im Konzernabschluss zu berücksichtigen wären, wenn die massgebenden Unternehmen ein börsenkotiertes Unternehmen wären.

- Diese Kotierungs-Regelung sieht vor, dass es unerheblich ist, ob ein Unternehmen tatsächlich in der Lage wäre, an einer Börse kotiert zu werden oder nicht.
- Der Leitfaden bezieht sich sowohl auf öf-

fentliche als auch auf nicht-öffentliche Einrichtungen. Zudem wird erörtert, dass einige Länder wie bspw. Kanada oder die Vereinigten Staaten, zwischen diesen beiden Gruppen unterscheiden, um zu bestimmen, ob ein Konzernabschluss eingereicht werden muss. Der Leitfaden hält verdeutlichend fest, dass es sich bei öffentlichen Einrichtungen um Unternehmen handle, die an einer öffentlichen Wertpapierbörse notiert sind und nicht um Unternehmen, die von öffentlichen Institutionen gehalten werden.

- Letztendlich wird im Leitfaden darauf hingewiesen, dass weder die erwähnte Kotierungs-Regelung noch dieser spezifische Leitfaden als mögliche Ausnahme von der Pflicht zur Einreichung eines länderbezogenen Berichts interpretiert werden können.

– **Definition des gesamten konsolidierten Konzernumsatzes**

Zudem wurde ein zusätzlicher Absatz zu den im April 2017 veröffentlichten Leitlinien hinzugefügt. Darin wird ausgeführt, dass wenn eine MNE-Gruppe bei der Berechnung des konsolidierten Konzernumsatzes zur Bestimmung ihrer CbC-Anmeldepflicht die Re-

⁸ Siehe EY Global Tax Alert, OECD releases additional Guidance on implementation of Country-by-Country reporting, vom 29. Juni 2016; EY Global Tax Alert, OECD updates Guidance on Country-by-Country Reporting and launches new site on country-specific implementation, vom 5. Dezember 2016; EY Global Tax Alert, OECD updates its Guidance on Country-by-Country Reporting, vom 7. April 2017; EY Global Tax Alert, OECD releases update of Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, vom 19. Juli 2017 und EY Global Tax Alert, OECD releases further guidance on Country-by-Country Reporting, vom 7. September 2017.

geln der lokalen Gerichtsbarkeit befolgt, keine lokale Berichterstattung in allen anderen Gerichtsbarkeiten verlangt wird. Diese Bestimmung ist jedoch nur dann anwendbar, wenn die Regeln der Gerichtsbarkeit, in der die UPE/Surrogate Parent Entity («SPE») steuerlich ansässig ist, im Einklang mit den Mindeststandards von Aktionspunkt 13 sowie der durch die Kommission vorgenommenen Ergänzungen stehen.

– Kurzer Abrechnungszeitraum

Im aktualisierten Leitfaden wird erörtert, inwieweit für eine Gruppe die Ausschlussklausel anwendbar ist, falls das vorangegangene Geschäftsjahr weniger als 12 Monate dauerte. Der Leitfaden präsentiert keine eindeutige Lösung für diese Frage. Es wird vielmehr anerkannt, dass es eine Reihe von Ansätzen gibt, welche verfolgt werden können und stellt drei davon vor:

- die Verwendung des tatsächlichen konsolidierten Gesamtumsatzes, den der Konzern während der verkürzten Rechnungsperiode erzielt hat;
- die Anpassung des konsolidierten Konzernumsatzes an den verkürzten Abrechnungszeitraum, um den konsolidierten Konzernumsatz widerzuspiegeln, der einem 12-Monats-Zeitraum entsprechen würde; und

die Berechnung eines anteiligen Betrags bezüglich der 750-Millionen-Euro-Grenze, welcher dem verkürzten Abrechnungszeitraum entsprechen würde.

Es bleibt anzumerken, dass es sich hier um Beispiele für mögliche Ansätze handelt und sich jedes Land frei entscheiden kann, einen dieser Ansätze oder einen anderen Ansatz zu wählen.

Angeichts der Flexibilität rund um dieses Thema gibt es möglicherweise unterschiedliche Auffassungen darüber, ob eine MNE-Gruppe die Anforderungen hinsichtlich

Schwellwert erfüllt oder nicht. Ein Beispiel hierfür wäre, wenn die UPE einer MNE-Gruppe in einem Land ansässig ist, das den oben genannten ersten Ansatz verfolgt und konstituierende Einheiten in einer oder mehreren Gerichtsbarkeiten hat, welche die Ansätze zwei und drei verfolgen.

In Fällen, in denen UPEs oder SPEs ihren steuerlich massgebenden Sitz in einem Land haben, welches den ersten Ansatz verfolgt, sieht der Leitfaden vor (verlangt dies jedoch nicht zwingend), dass die UPEs/SPEs freiwillig einen länderbezogenen Bericht einreichen. Dieser kann dann im Rahmen des Informationsaustauschs ausgetauscht werden. Damit kann verhindert werden, dass konstituierende Einheiten, welche sich für Ansatz eins oder zwei entschieden haben, unter den lokalen Rechtsordnungen zur Berichterstattung verpflichtet werden.

– Behandlung bei Unternehmenszusammenschlüssen, Akquisitionen und Spaltungen

Der Leitfaden enthält einen neuen Abschnitt in dem erläutert wird, wie bei Fusionen, Akquisitionen und Spaltungen vorzugehen sei. In erster Linie geht es um die Frage, wie sich die länderbezogene Anmeldepflicht im Fall von solchen Reorganisationen auswirkt und welche Informationen im länderbezogenen Bericht enthalten sein müssen.

Gemäss Leitfaden wird in dem Jahr, in dem die Reorganisation erfolgt, die Feststellung, ob die Gruppe als vom länderbezogenen Bericht ausgeschlossene MNE-Gruppe klassifiziert oder nicht, auf der Grundlage des gesamten konsolidierten Konzernumsatzes der Gruppe während der Berichtsperiode getroffen. Ferner wird in den neuen Leitlinien noch einmal bekräftigt, dass das Leitprinzip für die länderbezogene Berichterstattung darin besteht, dass auf die lokalen Buchhaltungsvorschriften abzustellen sei. Somit

dürften auch diese dafür massgebend sein, inwieweit die Reorganisation einen Einfluss auf den massgebenden Konzernumsatz hat. Im Leitfaden werden fünf Faktenmuster erörtert:

- **Sachverhalt 1:** Eine Gruppe verkauft einen Teil ihrer eigenen Einheiten im Verlauf des Berichtsjahres (Y1) und die verkaufende Gruppe wird anschliessend zu einer eigenständigen und unabhängigen Gruppe, womit diese einen länderbezogenen Bericht abgeben muss, sofern die Umsätze der verkaufenden Gruppe im vorangegangenen Geschäftsjahr (Y0) mehr als 750 Millionen Euro betragen.
- **Sachverhalt 2:** Eine Gruppe erwirbt 100% einer anderen Gruppe während des Berichtsjahres (Y1) und beide Gruppen qualifizieren als eine ausgeschlossene MNE-Gruppe für Y1, wenn der konsolidierte Umsatz der jeweiligen Gruppe im vorangegangenen Geschäftsjahr (Y0) weniger als 750 Millionen Euro beträgt.
- **Sachverhalt 3:** Eine Gruppe erwirbt 100% einer anderen Gruppe während Y1, und beide Gruppen qualifizieren im Jahr Y1 nicht als ausgeschlossene Gruppe, wenn der konsolidierte Gesamtumsatz jeder MNE-Gruppe im vorangegangenen Geschäftsjahr (Y0) mindestens oder mehr als 750 Millionen Euro (900 Million Franken) beträgt.
- **Sachverhalt 4:** Eine Gruppe verkauft einen Teil ihrer Einheiten an eine andere MNE-Gruppe während dem Jahr Y1 und die übernehmende MNE-Gruppe ist eine ausgeschlossene MNE-Gruppe. Trotzdem besteht für die verkaufende Gruppe weiterhin die Verpflichtung den länderbezogenen Bericht für das Jahr Y0 zu erstellen, selbst wenn diese nach dem Verkauf nicht mehr die Bedingungen zur Erstellung erfüllt.
- **Sachverhalt 5:** Eine Gruppe verkauft im

Jahr Y1 einen Teil ihrer Einheiten an eine andere MNE-Gruppe und beide MNE-Gruppen klassifizieren für das Jahr Y1 als nicht ausgeschlossene MNE-Gruppen. Die Frage, ob damit die verkaufende Gruppe oder die aufnehmende Gruppe die verkauften Einheiten in ihrem jeweiligen länderbezogenen Bericht aufführen müssen, richtet sich nach dem von der verkaufenden Gruppe angewendeten Rechnungslegungsstandard. Sollte dieser z. B. vorsehen, dass eine pro rata Aufteilung der Finanzkennzahlen der verkauften Einheiten für den Abschluss der verkaufenden Gruppe erforderlich ist, sollte der länderbezogene Bericht dies sowohl bei der verkaufenden als auch bei der aufnehmenden Gruppe entsprechend reflektieren.

Auswirkungen:

Seitdem die OECD den Abschlussbericht zu Aktionspunkt 13 veröffentlicht hat, ist eine kontinuierliche und zunehmende Aktivität im Bereich der CbCR-Anfragen zu beobachten. Im Dezember 2017 erfolgte nun die sechste Veröffentlichung der OECD. Darin wird auf Fragen eingegangen, die sich im Zusammenhang mit der Implementierung und dem Verfassen von CbCR ergeben haben.

Die Publikation dieses Leitfadens wurde von einem Communiqué der OECD begleitet, welches vor allem die erste Berichterstattungsperiode sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die MNE-Gruppen als eine Herausforderung anerkennt. Ziel soll es sein, auf pragmatische Art und Weise CbCR-Konformität sicherzustellen. Diese Herausforderungen dürften mit der Zeit abnehmen, da sowohl die Steuerverwaltungen als auch die MNE-Gruppen zunehmend an Erfahrungen gewinnen.

Die relevanten Leitlinien werden laufend mit Vereinbarungen aktualisiert, die im Rahmen des «Inclusive Framework on BEPS» erzielt wurden. Schweizer MNEs sollten auch in Zu-

kunft neue und sich ändernde Berichterstattungspflichten sorgfältig mitverfolgen. Dabei empfiehlt es sich, zu berücksichtigen, wie relevante Länder diese revidierten Leitlinien umsetzen oder darauf reagieren.

4 Aktionspunkt 14: Peer Review Reports betreffend Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen

Am 15. Dezember 2017 hat die OECD acht Berichte zu den Peer Reviews zur Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen unter Aktionspunkt 14 veröffentlicht. Darin wird beschrieben, inwieweit die Mindeststandards hinsichtlich des Aktionspunkts 14 in den Ländern Österreich, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Italien, Liechtenstein, Luxemburg und Schweden umgesetzt wurden. Gemäss Bericht erfolgte dies in den folgenden Bereichen zufriedenstellend:

- Rückwirkende Anwendung von bilateralen APAs um Abkommensstreitigkeiten zu vermeiden (Österreich, Deutschland, Liechtenstein, Luxemburg und Schweden – Frankreich und Italien sehen die rückwirkende Anwendung nicht vor);
- Zugang zu Verständigungsverfahren;
- Die zuständige Behörde verfügt über adäquate personelle Ressourcen (ausser Schweden) und alle Länder verfolgen einen pragmatischen und prinzipienbasierten Ansatz bei Verständigungsverfahren;
- Die erzielten Verständigungslösungen wurden fristgerecht in allen Ländern implementiert.

Verbesserungsbedarf besteht jedoch in folgenden Bereichen:

- Die Erzielung von Einigungen in Verständigungsverfahren innert 24 Monaten;
- Die Richtlinien zu Verständigungsverfahren sind klar und einfach verfügbar, wobei es in Österreich, Luxemburg, Italien und Schweden noch Verbesserungsbedarf gibt;

- Allen 8 Ländern wurde empfohlen, ihre Verständigungsverfahrensartikel in den Doppelbesteuerungsabkommen an den Mindeststandard anzupassen.

Die OECD wird ihre Peer Reviews der weiteren Länder fortsetzen und zukünftig weitere Berichte publizieren⁹.

5 Aktionspunkt 15: Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung abkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung von BEPS

Inzwischen haben 71 Steuerhoheiten das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung Doppelbesteuerungsabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI) der OECD unterzeichnet¹⁰. Am 20. Dezember 2017 hat der Bundesrat die Vernehmlassung zum MLI eröffnet, welches auch die Schweiz am 7. Juni 2017 unterzeichnet hatte¹¹. Die Frist endet am 9. April 2018.

Zwei Länder haben bereits ihre Ratifikationsinstrumente hinterlegt: Österreich am 22. September 2017 und die Isle of Man am 25. Oktober 2017. Das Abkommen tritt erst in Kraft, wenn mindestens fünf Unterzeichnende ihre Ratifikationsinstrumente hinterlegt haben¹². Das Datum des Inkrafttretens ist dabei der erste Tag des Monats, der auf den Ablauf einer Periode von drei Kalendermonaten folgt¹³. Die Periode von drei Kalendermonaten beginnt dabei am Tag der Einreichung des fünften Ratifikationsinstruments¹⁴. Das Abkommen schafft die Instrumente zur Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte in den Doppelbesteuerungsabkommen, ohne dass eine Vertragsänderung nötig wird¹⁵.

6 Veröffentlichung des OECD-Musterabkommens 2017

Am 21. November 2017 hat die OECD die Version 2017 des OECD-Musterabkommens genehmigt¹⁶. Bereits am 11. Juli 2017 hatte die OECD

den 2017 OECD-MA Entwurf veröffentlicht¹⁷. Der aktualisierte Entwurf wurde insoweit geändert, als dass das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und der dazugehörige Kommentar (OECD-MAK) nun weitgehend den Stand des BEPS-Projekts wiedergeben.

⁹ OECD, Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy; Luxembourg, Austria, France, Germany, OECD; abrufbar unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-italy-stage-1_9789264285835-en; http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-luxembourg-stage-1_9789264285927-en; <http://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-france-stage-1-9789264285774-en.htm>; <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2317431e.pdf?expires=1513501697&id=id&accname=guest&checksum=2A12646FB7653D70F98191106C626394.g1>. EY Global Tax Alert, OECD releases second batch of peer review reports on Action 14, dated 15 December 2017; vgl. IBDF Tax News Service, Mitteilung vom 27. Dezember 2017.

¹⁰ Zum MLI vergleiche HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, Steuer Revue 10/2017, S. 772 ff.

¹¹ Medienmitteilung des Bundesrates vom 20. Dezember 2017, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-69304.html>.

¹² Art. 34 Abs. 1 MLI.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Des Weiteren zum MLI: FLEISCHER/DUMONT, Schweiz unterzeichnet Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, EY Tax News Herbst 2017, S. 8 ff., abrufbar unter: <https://www.eycom.ch/de/Publications/20171001-Tax-News-Herbst-2017/download>.

¹⁶ OECD, Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>, vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD Council approves 2017 update to OECD Model Tax Convention, dated 1 December 2017.

¹⁷ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, Steuer Revue 10/2017, S. 772 ff.