
Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS

Seit unserem letzten Update Anfangs Februar bis Redaktionsschluss Anfang März 2018 ergaben sich im Schweizer Steuerrecht mit internationalem Bezug folgende wesentlichen Neuerungen:

1 Vernehmlassungsverfahren des Multilateralen Instruments

Der Text des multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung («Multilaterales Instrument») sowie ein erläuternder Bericht zur Implementierung verschiedener BEPS-Massnahmen in bestehende DBA wurde am 24. November 2016 von der OECD veröffentlicht.¹ Wie bereits in der Steuer Revue 2/2018² berichtet, hat der Bundesrat am 20. Dezember 2017 die Vernehmlassung dazu eröffnet.

Mit dem Multilateralen Instrument kann die Schweiz bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) an die im Rahmen des BEPS-Projekts vereinbarten Mindeststandards anpassen. Gegenstand der Vorlage ist zudem das Änderungsprotokoll zum DBA zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (DBA GB).³

Gemäss der Vernehmlassungsstellungnahme vom 9. Februar 2018 stimmen die Mitglieder der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren («FDK») den beiden Vorlagen des Bundesrats grundsätzlich zu. Die FDK beantragt jedoch, dass auf die Ratifikation der



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

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



Livio Bucher

MLaw, LL.M.,
Consultant International Tax Services,
EY Zürich

Bestimmungen über das Schiedsverfahren verzichtet und der betreffende Bundesbeschluss entsprechend angepasst werde.⁴

Im Wesentlichen setzt die Schweiz mit dem Mul-

tilateralen Instrument die Mindeststandards der BEPS-Massnahmen 6 (Massnahmen gegen DBA-Missbrauch) und 14 (Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen) um. Im Einklang mit der DBA-Politik der Schweiz sollten die unter das Multilaterale Instrument fallenden DBA ursprünglich auch eine Schiedsklausel enthalten, vorausgesetzt, der entsprechende DBA-Partnerstaat der Schweiz optiert auch für die Anwendung des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens über das Schiedsverfahren. Nicht vorgesehen ist eine Übernahme von weitergehenden Missbrauchsbestimmungen, die aus der BEPS-Massnahme 6 hervorgegangen sind, sowie von Änderungen hinsichtlich der Definition der Betriebsstätte nach der BEPS-Massnahme 7.⁵

Die Bestimmungen über das Schiedsverfahren stellen keinen Mindeststandard dar. OECD Staaten sind demnach nicht politisch verpflichtet, diese in ihren DBA aufzunehmen. Die FDK gesteht zwar ein, dass Bestimmungen über Schiedsverfahren grundsätzlich im Einklang mit der DBA-Politik der Schweiz seien. Die FDK kritisierte insbesondere, dass die Schweiz aufgrund des in Art. 19 Abs. 1 BEPS-Übereinkommen verankerten Automatismus keine einzelfallspezifische Interessensabwägung zur Eröffnung eines Schiedsverfahrens mehr machen kann.⁶ Die Vernehmlassung dauert bis am 9. April 2018.

INHALTSVERZEICHNIS

- 1 Vernehmlassungsverfahren des Multilateralen Instruments**
- 2 Bundesrat setzt Befreiung der «Fiduciare statiche» von den Stempelabgaben in Kraft**
- 3 Bundesrat unterzeichnet DBA mit Saudi-Arabien**
- 4 Ständerat nimmt DBA mit dem Kosovo und Pakistan an**
- 5 Ständerat nimmt Protokoll zum DBA mit Lettland an**
- 6 US-Steuerreform**

2 Bundesrat setzt Befreiung der «Fiduciare statiche» von den Stempelabgaben in Kraft

Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom 31. Januar 2018 das Inkrafttreten einer Änderung im Bundesgesetz über die Stempelabgaben per 1. März 2018 beschlossen.

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 124 ff.

² Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/DUMONT/ZAHD, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2018, S. 120.

³ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International, in: Steuer Revue 2/2018, S. 120.

⁴ Vernehmlassungsantwort der FDK kann unter folgendem Link eingesehen werden: http://www.fdk-cdf.ch/-/media/FDK_CDF/Dokumente/Themen/Steuerpolitik/Steueramtshilfe/180209_BEPS_bereinkommen_VI_Stn_UZ.pdf?la=de-CH (zuletzt besucht am 26. Februar 2018).

⁵ Erläuterungen BEPS-Übereinkommen, S. 7–8.

⁶ Vgl. Mechanismus des Schiedsverfahrens in Art. 19 Abs. 1 Bst. a) und b) BEPS-Übereinkommen.

Gemäss Medienmitteilung der ESTV vom 31. Januar 2018 sind Organisationen, die zum Zweck der Steuersicherung zwischen Kunden im Ausland und deren Schweizer Bank geschaltet sind, ab dem 1. März 2018 von der Umsatzabgabe befreit. Die neue Regelung betrifft insbesondere die italienischen «Fiduciarie statiche» (statische Treuhandgesellschaft nach italienischem Recht). Italienische Kunden von Schweizer Banken profitieren von der Änderung und können neu Wertschriften ohne mehrfache Belastung mit der Umsatzabgabe kaufen und verkaufen. Damit soll gemäss Bundesrat ein Wettbewerbsnachteil des Schweizer Finanzplatzes beseitigt werden.⁷ Die Vorlage war im Parlament unbestritten. Der Bundesrat erfüllt mit der Inkraftsetzung die Forderung der überwiesenen Motion von Ständerat Fabio Abate (13.4253).⁸

3 Bundesrat unterzeichnet DBA mit Saudi-Arabien

Bundesrat Ueli Maurer stattete Saudi-Arabien und den Vereinigten Arabischen Emiraten vom 17. bis 20. Februar 2018 zusammen mit Vertretern der Schweizer Finanzbranche einen Arbeitsbesuch ab. Im Zentrum der Reise standen Gespräche über die Zusammenarbeit in Finanz- und Steuerfragen.⁹

Zwischen der Schweiz und dem Königreich Saudi-Arabien ist bereits ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der internationalen Luftfahrt in Kraft, welches inhaltlich auf die Luftfahrtindustrie beschränkt ist.¹⁰ Das neue DBA entspricht in weiten Zügen dem OECD-Musterabkommen.

Gemäss Protokoll des unterzeichneten DBAs besteht Einvernehmen darüber, dass das DBA die Bestimmungen des am 20. Februar 1999 in Riad unterzeichnete Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs von Saudi-Arabien über die gegenseitige Befreiung von Steuern auf dem Ge-

biet der internationalen Luftfahrt nicht berührt, soweit diese Bestimmungen Steuern betreffen, die unter das DBA fallen. Sollte jedoch eine Bestimmung des DBAs eine weitergehende Entlastung von solchen Steuern erfordern, so gehe diese Bestimmung jener des älteren Abkommens vor.¹¹

Das nun unterzeichnete DBA mit Saudi-Arabien sieht vor, dass Dividenden grundsätzlich zu maximal 15% und Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen zu maximal 5% an der Quelle besteuert werden. Eine qualifizierte Beteiligung liegt vor, wenn die nutzungsberechtigte Person eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10% des Kapitals an der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

Einkünfte aus Forderungen dürfen gemäss Art. 11 Abs. 2 des DBA mit Saudi-Arabien zu höchstens 5% an der Quelle besteuert werden. Da Saudi-Arabien grundsätzlich eine Quellensteuer von 5% für Einkünfte aus Forderungen vorsieht und die Schweiz – mit Ausnahme der Rechtsinstitute der Kassen- und Anleiheobligationen – keine Verrechnungssteuer auf solcherlei Einkünften erhebt, scheint die Bestimmung *prima vista* obsolet. In Anbetracht des breiten Ausnahmekatalogs in Abs. 3, welcher beispielsweise Schulden im Zusammenhang mit dem Verkauf von Ausrüstung, Waren oder Dienstleistungen oder Darlehen zwischen Gesellschaften ausnimmt, findet die Sockelbelastung von 5% letztlich aber nur auf Darlehen zwischen natürlichen Personen oder einer Gesellschaft und einer privaten Person Anwendung.¹² Dieser Ausnahmekatalog ist im Vergleich mit DBAs anderer Staaten islamischer Prägung nicht unüblich. Ein erkennbarer Unterschied zu beispielsweise Art. 11 des DBA zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten ergibt sich aus der Bezeichnung «Einkünfte aus Forderungen» im Vergleich zu «Zinsen», was eine besonders enge Anlehnung an das Islamische Finanzwesen vermuten lässt. Lizenzgebühren dürfen zu höchstens 5% an der

Quelle besteuert werden, wenn Lizenzgebühren für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung bezahlt werden. In allen anderen Fällen dürfen Lizenzgebühren zu höchstens 7% an der Quelle besteuert werden.

Das neue DBA enthält ausserdem in Art. 28 eine Missbrauchsklausel, die sich gemäss Wortlaut des BEPS-Projektes auf die Hauptzweckbestimmung einer Gestaltung oder eines Geschäfts («Principle Purpose Test») stützt. Diese Klausel zur Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen entspricht in ihren Grundzügen den Missbrauchsbestimmungen, die die Schweiz in den letzten Jahren in einer Vielzahl ihrer DBAs vereinbart hat.

4 Ständerat nimmt DBA mit dem Kosovo und Pakistan an

Der Ständerat hat als erstbehandelnder Rat die Bundesbeschlüsse über die Genehmigung des DBA zwischen der Schweiz und dem Kosovo resp. Pakistan in seiner Sitzung vom 26. Februar 2018 jeweils mit 41 zu 1 Stimmen bei 1 Enthaltung angenommen.

Beide DBA bringen Anpassungen im Sinne der schweizerischen Abkommenspolitik und zugleich die Umsetzung einiger Entwicklungen aus dem BEPS-Projekt mit sich. In Zukunft

werden zahlreiche weitere DBA an vergleichbare Regelungen der internationalen Steuerfragen anzupassen oder neu abzuschliessen sein. Aus diesem Grund beantragte der Bundesrat, dass die Bundesversammlung ermächtigt wird, durch einfachen Bundesbeschluss selbstständig künftige DBA zu genehmigen, die in vergleichbarer Weise die gleichen Bereiche regeln wie diese zwei DBA. Dadurch würden die Genehmigung von DBA nach ähnlichem, der Abkommenspolitik der Schweiz entsprechendem Muster in der Zukunft nicht mehr dem fakultativen Referendum unterliegen. Diesem Antrag entspricht der Ständerat jedoch nicht und beantragt deren Streichung.

Für weitere Informationen und Ausführungen betreffend des DBAs mit dem Kosovo resp. dem neuen DBA mit Pakistan verweisen wir auf unsere Beiträge in der Steuer Revue 10/2017, S. 765, resp. 12/2017, S. 940.

5 Ständerat nimmt Protokoll zum DBA mit Lettland an

Der Ständerat hat den Bundesbeschluss über die Genehmigung des Protokolls zur Änderung des DBAs zwischen der Schweiz und Lettland in seiner Sitzung vom 26. Februar 2018 einstimmig angenommen. Am 13. Dezember 2017 wurde die Vorlage bereits vom Nationalrat genehmigt.¹³

⁷ Bundesrat, Medienmitteilung vom 31. Januar 2018, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-69670.html>.

⁸ Motion von Ständerat Fabio Abate betreffend der Anerkennung bestimmter italienischer Finanzintermediäre als Börsenagenten (13.4253), eingereicht am 13. Dezember 2013, abrufbar unter: <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AfairId=20134253>.

⁹ Eidgenössisches Finanzdepartement, Medienmitteilung vom 16. Februar 2018, abrufbar unter: https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-69819.html.

[admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-69819.html](https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-69819.html).

¹⁰ Vgl. Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs von Saudi-Arabien über die gegenseitige Befreiung von Steuern auf dem Gebiet der internationalen Luftfahrt, SR 0.672.914.95.

¹¹ Abschnitt 5 des Protokolls zum DBA Schweiz Saudi-Arabien.

¹² Vgl. Art. 11. Abs. 3 DBA Schweiz Saudi-Arabien.

¹³ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International, in: Steuer Revue 2/2018, S. 100.

6 US-Steuerreform

In der Steuer Revue 2/2018¹⁴ wurde bereits über die US-Steuerreform berichtet. Hierzu sind in der Zwischenzeit weitere Details bekannt. Im Wesentlichen ist folgendes zu ergänzen:

Beschränkung des «Territorial-systems» auf minimale Einkünfte

Wie in unserer Ausgabe 2/2018 berichtet, findet mit der Einführung eines Beteiligungsabzuges auf ausländischen Dividendeneinkünften aus qualifizierten Beteiligungen von mind. 10% und einer Haltedauer von mind. 1 Jahr ein Wechsel vom Welteinkommensprinzip auf ein «Territorialsystem» statt. Allerdings wird der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen, sogenannten «Subpart F»-Erträgen und GILTI-Erträgen (sog. Global Intangible Low Taxed Income) nicht gewährt. Bei ausländischen US-Strukturen mit erheblichem Anteil an «Subpart F» – Erträgen wird dadurch die Bedeutung des Beteiligungsabzugs auf einen relativ kleinen Anteil an Routine Erträgen reduziert.^{15/16} Der Beteiligungsabzug betrifft nur Gewinne der von einer US Gesellschaft gehaltenen ausländischen Gesellschaft, welche aus ausländischen sprich aus nicht US-amerikanischen Quellen stammen und nicht einer der genannten Kategorien zuzuordnen ist. Der massgebende Anteil berechnet sich aus dem

Verhältnis des auf nicht US-amerikanische Erträge zurückzuführenden unverteiltten Gewinns zu allen unverteiltten Gewinne der ausländischen Gesellschaft.¹⁷ Zudem ist auch zu berücksichtigen, dass vereinfachend ausgedrückt, eine weitere Gruppe von «passiven» Einkünften GILTI-Erträge geschaffen wurde, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Für detaillierte Ausführungen zu den GILTI-Erträgen verweisen wir auf unsere letzte Ausgabe in der Steuer Revue 2/2018 S. 110. Zudem wurden diverse weitere Massnahmen ergriffen, wie beispielsweise die sog. Base Erosion and Anti-Abuse Steuer (BEAT)¹⁸, wonach derer das Territorialsystem letztendlich nur auf ganz wenige Einkünfte Anwendung findet. Unter einer Gesamtbetrachtung der verschiedenen Massnahmen bleibt der Charakter eines «Welteinkommensbesteuerungssystems» auch nach der Einführung der US-Steuerreform erhalten.

Zinsabzugsbeschränkung

Gemäss dem Tax Cuts & Job Act wird die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen auf 30% des «adjusted taxable income» (d. h. dem US-steuerlichen Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen – mit dem EBITDA vergleichbar) beschränkt und ab 2020 auf 30% des EBIT. Wesentlich ist, dass diese Schranke bei allen Zinsaufwendungen und nicht nur bei Zinszahlungen an Nahestehende greift.¹⁹

¹⁴ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International, in: Steuer Revue 2/2018, S. 104 ff.

¹⁵ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International, in: Steuer Revue 2/2018, S. 108.

¹⁶ Tax Cuts & Job Act (nachfolgend: Code) Section 245A(a).

¹⁷ Code Section 245A(c).

¹⁸ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International, in: Steuer Revue 2/2018, S. 106.

¹⁹ Code Section 163(j).