

Blickpunkt BEPS

Seit dem letzten BEPS-Update, über den in der Ausgabe STR 2/2015 berichtet wurde¹, haben sich verschiedene neue Entwicklungen im Zusammenhang mit der OECD-Initiative zur Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen (base erosion and profit shifting: «BEPS») ergeben².

Am 6. Februar 2015 veröffentlichte die OECD den gegenwärtigen Stand hinsichtlich der drei Kernbereiche des BEPS-Projekts betreffend der Aktionspunkte 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken), 13 (Anpassung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften und Country-by-Country Reporting) und 15 (Entwicklung eines multilateralen Instrumentes) und präsentierte diese im Rahmen des G20-Finanzminister-Treffens vom 9. und 10. Februar 2015. Ausserdem hat die OECD im Rahmen eines Webcasts am 12. Februar 2015 über den aktuellen Stand der Arbeiten zu den verschiedenen Aktionspunkten der BEPS-Initiative informiert³. Zudem wurden die eingereichten Kommentare und Stellungnahmen zu den Diskussionsentwürfen der Aktionspunkte 4, 6, 7, 8–10, 14⁴ veröffentlicht und die entsprechenden Konsultationen zu den



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner, International Tax Services,
EY Genf



Sita Mahawattage

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



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Manager
Transfer Pricing, EY Zürich



Sathi Meyer-Nandi

LL.M. King's College London
in International Financial Law, Consultant,
International Tax Services, EY Zürich

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 131 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS-Projekt vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 131 ff., HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD, in: SteuerRevue 4/2014, S. 280 ff.; HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt OECD – BEPS Update, in: SteuerRevue 6/2014, HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014.

³ Vgl. auch die entsprechende OECD-Website, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-webcasts.htm>; EY Global Tax Alert vom 16. Februar 2015 «OECD hosts sixth webcast update on BEPS project».

⁴ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 131 ff.

Diskussionsentwürfen der Aktionspunkte 4, 6, 7 und 14 abgehalten. Die öffentlichen Konsultationen zu den Diskussionsentwürfen 8–10 sind für Mitte März geplant. Ausserdem werden Ende März und Anfang April die Diskussionsentwürfe zu den Aktionspunkten 12 (Disclosure Rules),

11 (Economic Analysis), 3 (CFC Rules) und 8–10 (Cost Contribution Agreements, Intangibles – ownership) erwartet⁵. In der untenstehenden Tabelle sind die neusten Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten zusammengefasst.

Nachfolgender Abschnitt	Neueste Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten seit der Ausgabe StR 2/2015	Aktionspunkt
1	Öffentliche Konsultation zum Diskussionsentwurf 4: Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen ⁶	4
2	Einigung zur Anwendung des modifizierten Nexus-Ansatzes für IP-Regime ⁷	5
3	Öffentliche Konsultation zum Diskussionsentwurf 6: Vermeidung von Abkommensmissbrauch ⁸	6
4	Öffentliche Konsultation zum Diskussionsentwurf 7: Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten ⁹	7
5	Webcast vom 12 Februar 2015: Update zu den Aktionspunkten 8–10: Angemessene Verrechnungspreise passend zur Wertschöpfung	8–10
6	Publikation zur Implementierung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften und Country-by-Country Reporting ¹⁰	13
7	Öffentliche Konsultation zum Diskussionsentwurf 14: Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen ¹¹	14
8	Mandat zur Entwicklung eines multilateralen Instruments zur abkommensrechtlichen Implementierung der BEPS Massnahmen ¹²	15

1 Aktionspunkt 4: Begrenzung des Abzuges von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen

Am 17. Februar 2015 fand die öffentliche Konsultation der OECD zum Thema Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen unter Aktionspunkt 4 statt, in welcher Delegierte aus 30 verschiedenen Ländern, Wirtschafts- und NGO-Vertreter sowie die verantwortliche OECD-Arbeitsgruppe den am 18. Dezember 2014 publizierten Entwurf («Diskussionsentwurf 4»)¹³ diskutierten¹⁴. Die OECD hat dazu rund 1000 Seiten Stellungnahmen erhalten¹⁵.

Im Fokus der Konsultation standen die im Diskussionsentwurf 4 vorgeschlagenen drei Ansätze zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen.

1.1 Beschränkung der steuerlich abzugsfähigen Zinsen durch gruppenweite Regeln

Die im Diskussionsentwurf vorgeschlagenen gruppenweiten Regeln basieren auf den folgenden zwei Grundprinzipien:

- 1) Der totale Zinsabzug der innerhalb einer Gruppe geltend gemacht werden kann, soll den tatsächlichen Zinsaufwand der Gruppe gegenüber Dritten nicht übersteigen;
- 2) innerhalb der Gruppe soll der zulässige Zinsaufwand im Einklang mit den wirtschaftlichen Aktivitäten bei den einzelnen Gesellschaften in Abzug gebracht werden¹⁶.

Diese gruppenweiten Regeln wurden von den Wirtschaftsvertretern sehr kritisch hinterfragt. So wurden u. a. diverse Schwierigkeiten diskutiert, die sich ergeben können, wenn man den zulässigen Zinsabzug basierend auf der konsoli-

- ⁵ OECD/G20, BEPS Project: Calendar for planned stakeholders' input, Stand 26. Februar 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input.pdf>.
- ⁶ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 4: Interest deduction and other financial payments, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>, nachfolgend «OECD, Public Discussion Draft 4»; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015 «OECD holds public consultation on BEPS Action 4 on interest deductions and other financial payments», nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015».
- ⁷ OECD, Action 5: Agreement on Modified Nexus-Approach for IP Regimes, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>, nachfolgend «OECD, Agreement on Modified Nexus Approach»; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 9. Februar 2015 «OECD explains agreed approach on intangible property regimes under BEPS Action 5», nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 9. Februar 2015», für mehr Details über den modifizierten Nexus Ansatz verweisen wir auf HAUSMANN/SCHNEIDER, Schweizer Lizenzbox – eine echte Alternative?, in: SteuerRevue 2/2015.
- ⁸ OECD, Public Discussion Draft: Follow up work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>, nachfolgend «OECD, Public Discussion Draft 6»; vgl. EY Global Tax Alert vom 26. November 2014 «OECD releases public discussion draft on follow up work on treaty abuse under BEPS Action 6», nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 26. November 2014»; EY Global Tax Alert vom 26. Januar 2015 «OECD holds public consultation on follow-up work on BEPS Action 6 on preventing treaty abuse, nachfolgend «EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 6».
- ⁹ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE Status, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>, nachfolgend «OECD, Public Discussion Draft 7»; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 4. November 2014 «OECD releases discussion draft on preventing artificial avoidance of PE status under BEPS Action 7», nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 4. November 2014»; EY Global Tax Alert vom 26. Januar 2015 «OECD holds public consultation on BEPS Action 7 on permanent establishment», nachfolgend «EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7».
- ¹⁰ OECD, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 6. Februar 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implement-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>, nachfolgend «OECD, Implementation of Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting».
- ¹¹ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>, nachfolgend «OECD, Public Discussion Draft 14»; vgl. EY Global Tax Alert vom 22. Dezember 2014 «OECD releases discussion draft on more effective dispute resolution mechanisms under BEPS action 14», nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 22. Januar 2014»; EY Global Tax Alert vom 27. Januar 2015 «OECD holds public consultation on BEPS Action 14 on improving dispute resolution», nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 27. Januar 2015».
- ¹² OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf>, nachfolgend «OECD/G20, Mandate for the Development of a Multilateral Instrument»; EY Global Tax Alert vom 9. Februar 2015 «OECD issues mandate for negotiation of multilateral instrument under BEPS Action 15», nachfolgend «EY Global Tax Alert, Mandate for Negotiation of a Multilateral Instrument».
- ¹³ OECD, Public Discussion Draft 4, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 133–135.
- ¹⁴ Vgl. EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.
- ¹⁵ OECD; Comments received on Public Discussion draft, BEPS Action 4: Interest deductions and other financial payments, Part 1 and 2, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-action-4-interest-deductions-other-financial-payments-part1.pdf> und <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/public-comments-action-4-interest-deductions-other-financial-payments-part2.pdf>.
- ¹⁶ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 29–33, HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 134–135.

dierten Jahresrechnung des Konzerns auf die verschiedenen Gesellschaften aufteilen möchte (so führen beispielsweise Anpassungen auf Gruppenstufe dazu, dass die Summe der Einzelabschlüsse nicht mit dem konsolidierten Abschluss übereinstimmt). Ausserdem sind kritische Kommentare sowohl zu einem auf Erträgen sowie auch auf Aktiven basierten Allokationsschlüssel für die Zuteilung des Zinsaufwands auf die einzelnen Gruppengesellschaften geäussert worden. Der Vertreter des Beratenden Ausschusses der Wirtschaft und Industrie bei der OECD (Business Industry and Advisory Committee «BIAC») äusserte zudem seine Bedenken über die vorgeschlagenen gruppenweiten Regeln, da diese neben praktischen Umsetzungsproblemen auch unsinnige Anreize schaffen würden, Fremdkapital von Dritten aufzunehmen¹⁷. Von einigen Teilnehmern wurde mehr Flexibilität bei der Allokationsmethode gefordert, um den industrie- und sektorspezifischen Eigenheiten Rechnung zu tragen¹⁸.

1.2 Beschränkung der steuerlich abzugsfähigen Zinsen durch eine fixe Quote

Als alternative Regel schlägt der Diskussionsentwurf 4 vor, den steuerlich zulässigen Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen einer Gesellschaft auf eine fixe Quote ihrer Einnahmen, ihrer Aktiven oder ihres Eigenkapitals zu beschränken¹⁹. Dieser Vorschlag wurde aufgrund der Einfachheit und der Flexibilität in der Anwendung (die Quote kann von jedem Land selber festgelegt werden) von einigen Teilnehmern aus der Wirtschaft favorisiert. Jedoch wurde ausdrücklich erwähnt, dass die Quote nicht zu niedrig ausgestaltet werden sollte und es wurden die unterschiedlichen industrie- und sektorspezifischen Bedürfnisse nach Fremdkapital betont. Des Weiteren wurde die Notwendigkeit von Verknüpfungsregeln thematisiert, denn ansonsten kann es vorkommen, dass Zinszah-

lungen, welche die zulässige Quote übersteigen, steuerlich nicht abzugsfähig sind, obwohl auf der anderen Seite die Zinserträge steuerbaren Ertrag darstellen²⁰.

1.3 Mögliche Kombinationen der ersten beiden Ansätze

Viele Vertreter der Interessengruppen inklusive dem Vertreter des BIAC favorisierten die im Diskussionsentwurf 4 vorgestellte Kombination einer fixen Quotenregelung mit einer gruppenweiten Regel, wobei die fixe Quote die Hauptregel darstellen soll. Falls die fixe Quote überschritten wird, soll ein Unternehmen immer noch die Möglichkeit haben, nachzuweisen, dass sie die gruppenweite Regel erfüllt²¹. Da die Anwendung von gruppenweiten Regeln relativ komplexe Berechnungen bedingt, sollte die fixe Quote hoch genug angesetzt werden, damit der Rückfall auf die gruppenweite Regel nur in sehr limitierten Fällen Anwendung finden würde²².

1.4 Industrie- und sektorspezifische Überlegungen

Allgemein begrüsst die Wirtschaftsvertreter, dass im Diskussionsentwurf 4 die Eigenheiten der Finanzindustrie adressiert wurden. Zudem wurde betont, dass die Finanzindustrie strengen und sich ständig ändernden aufsichtsrechtlichen Regeln bezüglich ihrer Fremdfinanzierung unterstellt ist und es daher von zentraler Bedeutung ist, dass die steuerlich massgebenden Regeln darauf abgestimmt sind. Dementsprechend wurde von mehreren Teilnehmern gefordert, dass die OECD mit der Industrie und ihren Regulierungsbehörden einen koordinierten Ansatz ausarbeitet.

Im Übrigen wurden industriespezifische Eigenheiten, die eine gesonderte Behandlung benötigen, auch für die Öl- und Gasindustrie, den Verbriefungsmarkt, den Flugzeug-Leasing-Sektor und für Infrastrukturprojekte diskutiert.

Als Nächstes wird die OECD die noch nicht berücksichtigten schriftlich eingegangenen Kommentare analysieren und möglicherweise die Interessengruppen zu weiteren Stellungnahmen aufrufen²³.

2 Aktionspunkt 5: Einigung zur Anwendung des modifizierten Nexus-Ansatzes für IP-Regime

Am 6. Februar 2015 publizierte die OECD die Einigung hinsichtlich des modifizierten Nexus-Ansatzes (Aktionspunkt 5 Papier)²⁴. Basierend darauf soll beurteilt werden, ob ein privilegiertes Steuerregime für immaterielle Wirtschaftsgüter («IP-Regime») als eine schädliche Steuerpraxis zu betrachten ist. Hintergrund dieser Einigung ist, dass unter Aktionspunkt 5 die OECD Kriterien definieren möchte, unter welchen u. a. IP-Regime als schädlich eingestuft werden sollen. Der modifizierte Nexus-Ansatz – basierend auf dem von Deutschland und Grossbritannien Ende 2014 ausgearbeiteten Kompromissvorschlag²⁵ – wurde nun von allen OECD- und G20-Ländern gutgeheissen.

Unter dem modifizierten Nexus-Ansatz dürfen Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern nur im Verhältnis des Aufwandes der von einer Gesellschaft selbst durchgeführten Forschung und Entwicklung zu den entsprechenden globalen Aufwänden privilegiert besteuert werden, damit ein IP-Regime nicht als eine schädliche Steuerpraxis qualifiziert wird. Auftragsforschungs- oder Akquisitionskosten von verbundenen Un-

ternehmen gelten dabei nicht als qualifizierende Aufwände. Gemäss dem Aktionspunkt 5 Papier sollen, wie von Deutschland und Grossbritannien vorgeschlagen, im Sinne eines sogenannten «Up Lifts» die Auftragsforschungs- und Entwicklungsaufwände von verbundenen Unternehmen bis zu 30% der qualifizierenden Aufwände in der Berechnung der privilegiert zu besteuern den Erträge mitberücksichtigt werden können²⁶. Analoges gilt für den Erwerb von IPs innerhalb der Gruppe.

Des Weiteren stipuliert das Aktionspunkt 5 Papier, dass Steuerpflichtige und immaterielle Wirtschaftsgütern die bis Ende Juni 2016 für die Besteuerung unter einem derzeitigen IP-Regime qualifizieren, im Sinne einer Übergangsbestimmung bis Ende Juni 2021 gemäss den derzeitigen Regeln dieser Regime besteuert werden können. Für neue Steuerpflichtige und neue immaterielle Wirtschaftsgüter sind jedoch ab Ende Juni 2016 nur noch die geänderten Bestimmungen für IP-Regime anzuwenden²⁷.

Die OECD verweist zudem auf die noch laufenden Arbeiten im Zusammenhang mit der Implementierung des modifizierten Nexus-Ansatzes, wie beispielsweise die Ausarbeitung eines praktikablen und verhältnismässigen Ansatzes zur Ermittlung von qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwänden, die Sicherstellung, dass die Übergangsbestimmungen nicht dazu missbraucht werden, von Steuervorteilen unter den bestehenden Regimen zu profitieren sowie die Festlegung der genauen Definition von qualifizierenden immateriellen Wirtschaftsgütern.

¹⁷ Vgl. EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.

¹⁸ Vgl. EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.

¹⁹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 47–51; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 134–135.

²⁰ Vgl. EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.

²¹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 4, S. 52–54; EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.

²² Vgl. EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.

²³ Vgl. EY Global Tax Alert vom 23. Februar 2015.

²⁴ Vgl. OECD, Agreement on Modified Nexus Approach.

²⁵ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/STOFFEL, Blickpunkt Internationales, in: SteuerRevue 2/2015.

²⁶ Vgl. OECD, Agreement on Modified Nexus Approach; EY Global Alert vom 9. Februar 2015.

²⁷ Vgl. OECD, Agreement on Modified Nexus Approach.

Im Aktionspunkt 5 Papier hat die OECD die Interessengruppen aufgefordert, ihre Kommentare zur Implementierung des modifizierten Nexus-Ansatzes bis zum 20. Februar 2015 einzureichen, und eine öffentliche Konsultation ist anfangs März 2015 geplant²⁸.

3 Aktionspunkt 6: Massnahmen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Am 22. Januar 2015 wurde von der OECD die öffentliche Konsultation zu dem am 21. November 2014 veröffentlichten Diskussionsentwurf zu BEPS Aktionspunkt 6 zur «Vermeidung von Abkommensmissbrauch» («Diskussionsentwurf 6»)²⁹ abgehalten. Die OECD hat zum Diskussionsentwurf 6 rund 750 Seiten Stellungnahmen erhalten³⁰. Generell wurde bei der öffentlichen Konsultation von der OECD betont, dass der am 16. September 2014 publizierte OECD-Bericht («Aktionspunkt 6 Bericht»)³¹ den Minimalstandard gegen sogenanntes «Treaty Shopping» repräsentiert. Zur Diskussion stehen lediglich noch die im Aktionspunkt 6 Bericht identifizierten Bereiche, welche noch eine Präzisierung benötigen³². Die Kernelemente der Diskussion werden im Folgenden beschrieben:

3.1 Anwendung der LOB-Klausel und des PPT für CIVs und Non-CIVs

Verschiedene Vertreter der Investment-Fonds Industrie äusserten ihre Bedenken, die Limitation-of-Benefits («LOB»)-Klausel und den Principal Purpose Test («PPT») gemäss Aktionspunkt 6 Bericht uneingeschränkt auf die Fonds Industrie anzuwenden, da dadurch in der Praxis vielen kollektiven Kapitalanlageinstrumenten und sonstigen Fonds («CIVs und Non-CIVs»), trotz fehlender missbräuchlicher Natur, die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen verwehrt bleiben würden. Es wurde zudem verschiedentlich betont,

dass Investoren nicht aus steuerlich motivierten Überlegungen in CIVs und Non-CIVs investieren und somit allgemein ein geringes Risiko für «Treaty Shopping» besteht. Daher ist eine gesonderte Lösung für CIVs und Non-CIVs angebracht.

Im Allgemeinen empfanden die Vertreter der Interessengruppen die subjektive Natur und den Mangel an Bestimmtheit bezüglich der Praxisanwendung des PPT als problematisch, da dies zu Planungsunsicherheiten führen würde. Ausserdem wurden unterschiedliche Vorschläge zur Modifizierung der LOB-Klausel für Investment-Fonds unterbreitet. So wurde zum Beispiel von einigen Teilnehmern eine Ergänzung der LOB-Klausel durch eine erweiterte Version des «Equivalent Beneficiary Test», der nicht nur auf Ansässige in den zwei Vertragsstaaten beschränkt ist, vorgeschlagen. Andere Stimmen äusserten sich wiederum kritisch gegenüber der Praktikabilität des «Equivalent Beneficiary Tests», da dieser die Verifizierung der Identität und der Ansässigkeit von jedem einzelnen Investor voraussetzt, was bei den meisten weit gestreuten Investment-Fonds nicht möglich ist. Ihrer Meinung nach sollten LOB-Klauseln und ein PPT bei solchen Investment-Fonds grundsätzlich keine Anwendung finden. Stattdessen sollte ein «Genuine Diversity of Ownership»-Test angewendet werden, der prüft, ob das Marketing und der Vertrieb solcher CIVs und Non-CIVs darauf ausgerichtet ist, dass die Fondsanteile breitgestreut von Investoren gehalten werden, um eine steuerliche Motivation und missbräuchliche Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen weitgehend ausschliessen zu können.

Das OECD-Sekretariat wiederum äusserte sich kritisch darüber, CIVs- und Non-CIVs-Fonds per se von der LOB-Klausel und dem PPT auszunehmen, obwohl das OECD-Sekretariat bestätigte, dass Investment-Fonds meistens nicht zur Steuerumgehung errichtet werden³³.

3.2 Anwendung der Missbrauchsbestimmungen im Allgemeinen

Verschiedene Teilnehmer der öffentlichen Konsultation vertraten generell die Auffassung, dass keine spezifische LOB-Klausel in das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) integriert werden sollte. Vielmehr sollte die OECD sich darauf konzentrieren, eine Reihe von Prinzipien auszugestalten, welche Länder benutzen können, um ihre individuellen LOB-Klauseln zu formulieren. Aufgrund der globalen Gruppenstrukturen von Unternehmen betonten viele Vertreter der Interessengruppen die Wichtigkeit eines «Derivative Benefits Tests». So sollte ein Unternehmen Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können, wenn ihr Eigentümer dieselben Abkommensvorteile in Anspruch nehmen könnte, wenn er das Investment direkt (anstatt indirekt) halten würde. Gemäss der Auffassung verschiedener Teilnehmer, sollten allfällige Bedenken betreffend unerwünschte Resultate eines Derivative Benefit Test besser unter den Aktionspunkten 3 (CFC-Regeln), 5 (schädliche Steuerpraktiken) oder 8 (Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern) angesprochen werden. Ausserdem wurde gefordert, dass die Beschränkungen bei zwischengeschalteten Gesellschaften (insbesondere hinsichtlich des Derivative Benefit Tests, dem Test für Tochtergesellschaften von börsenkotierten Gesellschaften und dem Ownership

base erosion Test) überdacht werden sollten, da sie in der Praxis vielen multinationalen Konzernen in Fällen ohne Missbrauch Abkommensvorteile verwehren würden. Ausserdem forderten einige Teilnehmer eine effektive «Discretionary Relief»-Klausel oder einen weiter formulierten «Public Trading Test», der die Marktgrösse und Gegebenheiten in den einzelnen Ländern berücksichtigt. Ausserdem wurden detailliertere Ausführungen zum «Active Trade» oder «Business» Test gefordert. Allgemein hatten die Teilnehmer ein Bedürfnis nach weiteren und klaren Beispielen zu der LOB-Klausel.

Zudem äusserten Wirtschaftsvertreter Bedenken hinsichtlich der Subjektivität des PPT und die dadurch entstehende Planungsunsicherheit für Unternehmen. Entsprechend wurde eine präzise Anleitung bezüglich der konkreten Anwendung des PPT gefordert. Auch sollte das Zusammenspiel zwischen LOB-Klausel und dem PPT genauer definiert werden. Viele Teilnehmer forderten konkrete Beispiele im Kommentar zum OECD-Musterabkommen («OECD-MA») für Fälle, bei denen der PPT angewendet resp. nicht angewendet werden soll (inklusive Beispiele für CIVs, Non-CIVs, Holdinggesellschaften und Hauptverwaltungsgesellschaften).

Die zuständige Arbeitsgruppe wird sich im März erneut treffen, um den Diskussionsentwurf 6 und die eingegangenen Kommentare zu disku-

²⁸ Vgl. OECD, Action 5: Explanatory paper Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/explanatory-paper-beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>.

²⁹ OECD, Public Discussion Draft 6; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 26. November 2014.

³⁰ OECD, Comments received on public discussion draft, follow-up work on BEPS Action 6: Preventing treaty abuse, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>.

³¹ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-9789264219120-en.htm>, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 24. September 2014 «OECD releases report under BEPS Action 6 on preventing treaty abuse».

³² Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 6.

³³ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 6.

tieren. Es ist geplant, dass ein angepasster Diskussionsentwurf im Frühling veröffentlicht wird und die Interessengruppen dann wieder die Möglichkeit haben werden, dazu Stellung zu nehmen³⁴.

4 Aktionspunkt 7: Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

4.1 Einleitende Bemerkungen

Am 21. Januar 2015 fand die öffentliche Konsultation zu den verschiedenen Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten statt. Die Konsultation gab den verschiedenen Interessengruppen eine Plattform, den am 31. Oktober 2014 veröffentlichten Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 7 («Diskussionsentwurf 7»)³⁵, welcher verschiedene Änderungsvorschläge für den Artikel 5 OECD-MA und den Kommentar zu Artikel 5 OECD-MA beinhaltete, zu diskutieren³⁶. Bei der OECD sind rund 800 Seiten Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf 7 eingegangen³⁷.

Vertreter aus der Wirtschaft stellten einleitend fest, dass sich die jetzigen Betriebsstättenregeln in den letzten 50 Jahre gut bewährt haben und dadurch Planungssicherheit und Stabilität mit sich brachten, was den grenzüberschreitenden Handel und Investitionen förderte. Zudem erwähnten die Wirtschaftsvertreter, dass jede neue Regelung, welche die Begründung von Betriebsstätten erleichtert, grundsätzlich zu einer Erhöhung der Verwaltungskosten für grenzüberschreitende Transaktionen führen würde. Ausserdem würden allfällige Unklarheiten in der Anwendung der neuen Regeln das Risiko von Doppelbesteuerungen und Streitigkeiten zwischen Staaten erhöhen. Somit sind bei einer Verringerung der Hürden für die Qualifikation als Betriebsstätte, die Massnahmen zu Aktionspunkt 14 im Zusammenhang mit der Etablierung von effizienten Streitbeilegungsmechanismen von zentraler Be-

deutung³⁸. Des Weiteren wurden die folgenden Themenbereiche vertieft diskutiert:

4.2 Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten bei Kommissionsstrukturen und ähnlichen Gestaltungen

Wie in der StR 2015/2 beschrieben, kommt der Diskussionsentwurf 7 zum Schluss, dass Vertriebsstrukturen, die gruppeninterne Kommissionäre im Vertriebsstaat vorsehen, oft dazu verwendet würden, um eine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens im Vertriebsstaat zu vermeiden, da ein Kommissionär gemäss dem derzeitigen Wortlaut von Artikel 5 (5) OECD-MA keine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmen begründet³⁹. Der Diskussionsentwurf 7 schlug daher folgende vier alternativen Definitionen einer Vertreterbetriebsstätte vor, um dieser Vermeidung von Betriebsstätten entgegenzuwirken:

- i) *Option A:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter für ein ausländisches Unternehmen tätig ist und gewöhnlich Verträge im Namen der ausländischen Gesellschaft abschliesst oder Verträge im eigenen Namen abschliesst, welche die Übertragung von Eigentum oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eine ausländische Gesellschaft zum Gegenstand haben.
- ii) *Option B:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter regelmässig Verträge abschliesst oder materielle Vertrags Elemente aushandelt und dies entweder im Namen der ausländischen Gesellschaft tut oder in eigenem Namen und dies im Zusammenhang mit der Übertragung von Eigentum oder der Erbringung von Dienstleistungen durch die ausländische Gesellschaft steht.
- iii) *Option C:* Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter regelmässig Aktivitäten ausübt, die zu einem Vertragsabschluss auf Rechnung und Risiko der ausländischen Gesellschaft führen.

- iv) *Option D*: Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn ein Vertreter regelmässig Verträge abschliesst oder materielle Vertragselemente aushandelt auf Rechnung und Risiko der ausländischen Gesellschaft⁴⁰.

Generell kritisierten die Teilnehmer an den im Diskussionsentwurf 7 vorgeschlagenen Optionen A–D die sehr allgemeinen und subjektiven Formulierungen und den Mangel an definierten Begriffen. Ausserdem wurde besonders bei den Optionen A und C beanstandet, dass die Formulierung so breit gefasst sei, dass so gut wie jede Vertriebsbeziehung darunter fallen würde. Obwohl einige Elemente der Optionen B und D weitere Definierung und Präzisierung benötigen – wie z. B. die Bezeichnung «materielle Vertragselemente» – wurden diese als die potentiell tragfähigsten Lösungen angesehen. Andere Teilnehmer schlugen wiederum vor, anstelle der Optionen A–D den Begriff *Kommissionär* und *ähnliche Gestaltung* genauer zu definieren, um so eine objektivere Handhabung zu gewährleisten. Ausserdem forderten mehrere Kommentatoren, dass sich die Arbeitsgruppe vertiefter mit der Gewinnallokation unter den verschiedenen Optionen auseinandersetzen sollte. So gibt es in der Praxis oft Fälle, in denen man zwar zum Schluss kommt, dass eine Betriebsstätte vorliegt, aber dieser Betriebsstätte am Ende gar kein oder nur ein sehr geringfügiger Gewinnanteil zuzuord-

nen ist. Demgegenüber steht oft ein unverhältnismässiger Mehraufwand in der Form von zusätzlichen administrativen Kosten, Erstellen eines lokalen Abschlusses für die Betriebsstätte, Einreichung einer lokalen Steuererklärung sowie weitere Verpflichtungen, wenn eine Betriebsstätte vorliegt⁴¹.

4.3 Künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte durch den Ausnahmenkatalog in Artikel 5 (4) OECD-MA

Im Diskussionsentwurf 7 wurde festgestellt, dass der Ausnahmenkatalog für Tätigkeiten gemäss Artikel 5(4) OECD-MA, die keine Betriebsstätte begründen, oft für missbräuchliche Gestaltungen in Anspruch genommen wird⁴². Daher wurden im Diskussionsentwurf 7 verschiedene alternative Änderungsvorschläge in Bezug auf *vorbereitende und Hilfstätigkeiten* vorgeschlagen und im Rahmen der öffentlichen Konsultation diskutiert. Allgemein empfanden die Interessengruppen, dass die vorgeschlagenen Anpassungen zu weit gefasst sind und somit Betriebsstätten in Situationen begründet würden, wo kein BEPS-Risiko besteht. Auch hier wurde wieder nach mehr Klarheit und konkreten Anwendungsbeispielen gefragt.

Der im Diskussionsentwurf 7 vorgebrachte Vorschlag, den kompletten Artikel 5 (4) OECD-MA

³⁴ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 6.

³⁵ OECD, Public Discussion Draft 7; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 4. November 2014.

³⁶ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7.

³⁷ OECD, Comments received on public discussion draft BEPS Action 7 Prevent the artificial avoidance of PE Status, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>.

³⁸ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7.

³⁹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 6–14; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014; HUBER/

MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 2/2015, S. 137–139.

⁴⁰ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 6–14; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 2/2015, S. 138.

⁴¹ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7.

⁴² Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 6–14; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 2/2015, S. 138.

nur für vorbereitende und Hilfstätigkeiten anzuwenden, wurde von einigen Teilnehmern als präferierter Ansatz angesehen. Hierzu sind aber noch weitere Präzisierungen nötig. Weitgehend abgelehnt wurde der Vorschlag, dass die Ausnahmen gemäss Artikel 5 (4) a) OECD-MA für Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden, und Artikel 5 (4) b) für Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden, dann nicht mehr gelten sollen, wenn die Tätigkeiten im Zusammenhang mit Auslieferungen stehen.

Den Vorschlag, durch die Einführung einer sogenannten Anti-Fragmentierungsregel⁴³ die Aktivitäten einer Unternehmung an verschiedenen Standorten wie auch die Aktivitäten von verbundenen Unternehmen an verschiedenen Standorten bei der Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit vorliegt, ebenfalls mitzuberücksichtigen, wurde von einigen Teilnehmern als inkonsistent mit dem traditionellen Ansatz, der von unabhängigen Unternehmen ausgeht, gesehen. Zudem wurde auf die Schwierigkeiten bezüglich Gewinnallokation unter der Anti-Fragmentierungsregel hingewiesen⁴⁴.

4.4 Künstliche Aufteilung von Verträgen bei Bauausführungen und Montage

Laut Diskussionsentwurf 7 wird die Anforderung der zeitlichen Präsenz von 12 Monaten im Tätigkeitsland für die Begründung einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montageaufträgen gemäss Artikel 5 (3) OECD-MA oft dazu verwendet, die Begründung einer Betriebsstätte zu vermeiden, indem die Verträge auf mehrere verbundene Unternehmen aufgeteilt werden. Um diesem Umstand entgegenzuwirken wurden zwei mögliche Massnahmen vorgeschlagen:

- 1) Die Aktivitäten der verbundenen Unternehmen in einem Tätigkeitsland werden bei der Berechnung der 12 Monate mitberücksichtigt oder
- 2) die allgemeinen Missbrauchsklauseln (insbesondere der PPT) von Aktionspunkt 6 (siehe vorheriger Abschnitt) sollten in solchen Fällen Anwendung finden⁴⁵.

Die Interessengruppen äusserten sich kritisch diesen Vorschlägen gegenüber, da diese gegen die Grundsätze der Einfachheit, Rechtsicherheit und Vorhersehbarkeit verstossen, welche besonders wichtig sind im Betriebsstättenkontext. Ausserdem wurde die uneingeschränkte Anwendbarkeit der ersten Variante kritisiert, da auch eine nicht missbräuchliche Aufteilung der Tätigkeiten auf mehrere verbundene Unternehmen aus geschäftlichen Gründen auch unter diese neue Regel fallen würde⁴⁶.

4.5 Versicherungsunternehmen

Im Diskussionsentwurf 7 wurde auch die Betriebsstättenthematik in Bezug auf Versicherungsunternehmen aufgegriffen, mit dem Vorschlag, den Artikel 5 (6) OECD-MA mit einem Zusatz zu ergänzen, sodass Versicherungsunternehmen, sofern sie nicht durch einen unabhängigen Vertreter agieren, eine Betriebsstätte in jenem Land begründen, in dem sie Versicherungsprämien erhalten oder in dem die versicherten Risiken gelegen sind. Ein alternativer Vorschlag wäre, die Versicherungsbranche nicht spezifisch zu adressieren, da die vorgeschlagenen generellen Änderungen von Artikel 5 (5) und 5 (6) OECD-MA (siehe Abschnitt 4.1) grundsätzlich auch die Betriebsstättenthematik von Versicherungsunternehmen abdecken und somit ausreichen sollten⁴⁷. Einige Vertreter der Interessengruppen erachteten die separate Behandlung der Versicherungsindustrie als wenig zweckmässig. Ausserdem wurde darauf hingewiesen, dass die heutige Betriebsstättendefinition gemäss OECD-MA weitgehend mit den regulatorischen Bestim-

mungen der Versicherungsbranche im Einklang steht. Daher wurde die Wichtigkeit, die Betriebsstättenregelung für Versicherungsunternehmen mit den aufsichtsrechtlichen Regelungen zu koordinieren, unterstrichen⁴⁸.

4.6 Allokation von Unternehmensgewinnen auf Betriebsstätten

Das letzte Thema der öffentlichen Konsultation zum Diskussionsentwurf 7 war die Allokation von Unternehmensgewinnen auf die Betriebsstätten. Im Diskussionsentwurf 7 wurde eigentlich kein konkreter Änderungsvorschlag zu den bestehenden Zurechnungsregeln für Unternehmensgewinne unterbreitet, da diese Thematik stark mit anderen Aktionspunkten verknüpft ist⁴⁹. Im Rahmen der öffentlichen Konsultationen standen zwei spezifische Fragen im Zentrum. Erstens wurde die Frage aufgeworfen, welche Unternehmensgewinne der neu definierten Betriebsstätte zugerechnet werden sollen. Beispielsweise sollte genauer spezifiziert werden, wie sich der Gewinnanteil, der einem betriebsstättenbegründenden Vertreter (z. B. ein Kommissionär) zugewiesen werden soll, zu ermitteln sei.

Als zweiten Punkt forderten mehrere Vertreter der Interessengruppen, dass sich die Arbeitsgruppe vertiefter mit der Gewinnallokation unter den verschiedenen Optionen auseinandersetzen sollte. So gibt es in der Praxis oft Fälle, in denen man zwar zum Schluss kommt, dass eine Betriebsstätte vorliegt, aber dieser Betriebsstätte am Ende gar kein oder nur ein sehr geringfügiger

Gewinnanteil zuzuordnen ist. Demgegenüber steht oft ein unverhältnismässiger Mehraufwand in der Form von zusätzlichen administrativen Kosten, Erstellen eines lokalen Abschlusses für die Betriebsstätte, Einreichung einer lokalen Steuererklärung sowie weitere Verpflichtungen. In dem Zusammenhang soll auch weiter geklärt werden, ob die im Diskussionsentwurf 7 vorgeschlagenen Optionen auch bei nur marginalen Aktivitäten zur Begründung von Betriebsstätten führen würden und ob dies erstrebenswert ist. Einige Teilnehmer merkten zudem an, dass gewissen BEPS-Anliegen des Aktionspunktes 7 allenfalls besser mittels soliden Transfer-Pricing-Bestimmungen nachgekommen werden sollte anstelle einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs.

Schon in den einleitenden Worten erwähnte der Leiter der zuständigen OECD-Arbeitsgruppe, dass der Diskussionsentwurf 7 nicht den Konsens der beteiligten Länder widerspiegelt. Er gab zu verstehen, dass die Arbeitsgruppe nach ihrem nächsten Treffen im März 2015 einen angepassten Diskussionsentwurf mit verbindlicheren Vorschlägen veröffentlichen wird⁵⁰.

5 Aktionspunkte 8–13: Angemessene Verrechnungspreise passend zur Wertschöpfung

Die OECD veröffentlichte am 19. Dezember 2014 einen ersten Diskussionsentwurf zu den Aktions-

⁴³ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 19–21; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014.

⁴⁴ Vgl. EY Global Tax Alert Public Consultation Action 7.

⁴⁵ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 21–23; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 2/2015, S. 139.

⁴⁶ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7.

⁴⁷ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 23–24; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 2/2015, S. 139.

⁴⁸ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7.

⁴⁹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 25; EY Global Tax Alert vom 4. November 2014.

⁵⁰ Vgl. EY Global Tax Alert, Public Consultation Action 7.

punkten 8–10⁵¹. Hierzu hat die OECD 860 Seiten Kommentare erhalten und diese am 10. Februar auf ihre Website gestellt⁵². Im Rahmen des Webcast vom 12. Februar 2015 ist die OECD kurz darauf eingegangen und hat betont, dass der Zweck der bestehenden Arbeiten zu diesen Diskussionspunkten vor allem darin besteht, die geschäftliche Substanz mit den vertraglichen Vereinbarungen in Einklang zu bringen. Ausserdem soll eine Grundlage geliefert werden, um Risiken besser zu identifizieren und die Erträge aus der Risikoübernahme den richtigen Gesellschaften zuzuordnen, d. h. denjenigen, die dieses Risiko kontrollieren.

Am 19. und 20. März will die OECD eine öffentliche Konferenz in Paris abhalten, um den Diskussionsentwurf und die erhaltenen Kommentare im Detail zu diskutieren.

Ferner plant die OECD, unter diesen BEPS-Aktionspunkten anfangs April 2015 einen Diskussionsentwurf zu schwierig zu bewertenden Immaterialgütern und zwischen April und Juni Diskussionsentwürfe zu Kostenumlagevereinbarungen und der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode auf Finanztransaktionen herauszugeben.

6 Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation

Nachdem die OECD im September letzten Jahres einen Bericht im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 13 betreffend Verrechnungspreisdokumentation publiziert hat⁵³, wurden von Seiten der Steuerzahler eine Vielzahl von Fragen betreffend Anwendbarkeit und Implementierung dieses Berichts geäussert. Aus diesem Grund hat die OECD am 6. Februar 2015 ein Dokument mit Hilfestellungen und Hinweisen zur Implementierung herausgegeben⁵⁴. Relevant ist hierbei insbesondere das Folgende:

- Einführung des Dokumentationskonzepts: Die OECD empfiehlt Staaten, das vorgeschla-

gene dreigeteilte Dokumentationskonzept, bestehend aus einem Masterfile, lokaler Dokumentation (Local Files) und dem Country-by-Country Reporting («CbC-Reporting»), mit dem Geschäftsjahr 2016 als Teil der lokalen gesetzlichen Verrechnungspreis-anforderungen einzuführen.

- Erfordernis eines CbC-Reportings: Die OECD schlägt hierzu eine Materialitätsgrenze vor, wonach nur multinationale Gruppen, die im Vorjahr einen konsolidierten Gruppenumsatz von EUR 750 Mio. oder mehr erzielten, ein CbC-Reporting erstellen müssen. Demnach sollen kleinere Gruppen nicht mit zusätzlichen administrativen Verpflichtungen belastet werden. Dessen ungeachtet sollen laut OECD 85–90% aller Unternehmensumsätze erfasst werden, da diese durch eine kleine Zahl sehr grosser Unternehmen generiert werden. Explizit wird erwähnt, dass diese Grenze im Rahmen der für 2020 geplanten Überprüfung des neuen Konzepts nochmals diskutiert werden sollte. Andere Ausnahmen, wie z. B. für bestimmte Industriesektoren, sind nicht vorgesehen.
- Vereinbarungen der Länder für den Umgang mit CbC-Reporting-Unterlagen: Jurisdiktionen, die CbC-Reportings erhalten, sollen diese vertraulich behandeln. Ferner dürfen die CbC-Reporting-Informationen nur zu bestimmten Zwecken eingesetzt werden. Dies sind insbesondere die Überprüfung allfälliger Verrechnungspreis- und BEPS-Risiken. Mögliche Aufrechnungen sollten allerdings nicht aus einer formelhaften Einkommens-zuteilung basierend auf dem CbC-Reporting ermittelt werden.
- Austausch von CbC-Reportings zwischen Jurisdiktionen: Jurisdiktionen, in denen die Konzernmuttergesellschaft angesiedelt ist, sollen vorsehen, dass von dieser das CbC-Reporting erstellt wird (sofern die Gruppe ein CbC-Reporting erstellen muss, s. o.). Das

CbC-Reporting soll dann an alle Jurisdiktionen, in denen die Gruppe tätig ist und die mit o. g. Vereinbarungen einverstanden sind, im Rahmen eines automatischen Informationsaustauschs weitergegeben werden. Dies soll rechtlich durch Verträge zwischen den zuständigen Behörden umgesetzt werden (sog. competent authority agreements, CAAs). Falls ein automatischer Informationsaustausch nicht zustande kommen sollte, könnte ein zweitrangiger Mechanismus angewendet werden, wonach z. B. Gruppenunternehmen verpflichtet werden, das CbC-Reporting lokal abzuliefern. Die OECD ist derzeit dabei, diese Rahmenbedingungen genauer auszuarbeiten, und will diese im April 2015 vorlegen.

Aufgrund des Umstandes, dass diese Umsetzungsregeln mit den Ländern abgestimmt wurden, kann dahingehend interpretiert werden, dass diese grundsätzlich das von der OECD vorgeschlagene Konzept für Verrechnungspreisdokumentationen (inkl. CbC-Reporting) unterstützen werden. Daher sollten Schweizer multinationale Unternehmen die Entwicklungen weiterhin genau verfolgen und sich bereits jetzt Gedanken über die

Implementierung von internen Prozessen zur Beschaffung der notwendigen Informationen machen, insbesondere wenn die Konzernmuttergesellschaft in der Schweiz angesiedelt ist.

7 Aktionspunkt 14: Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungs- mechanismen

Am 23. Januar 2015 fand die öffentliche Konsultation zur Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen im Rahmen von Aktionspunkt 14 statt⁵⁵. Diese öffentliche Konsultation ermöglichte es den verschiedenen Interessengruppen, sich über die vorgeschlagenen Massnahmen des am 18. Dezember 2014 veröffentlichten Diskussionsentwurfs («Diskussionsentwurf 14»)⁵⁶ auszutauschen. Bei der OECD sind über 400 Seiten Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf 14 eingegangen⁵⁷.

Einleitend zur öffentlichen Konsultation betonte die Leiterin der Untergruppe zu Aktionspunkt 14, dass sich das Mandat zu Aktionspunkt 14 grundsätzlich aus den folgenden drei Elementen zusammensetzt:

⁵¹ OECD, BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including Risk, Recharacterization, and Special Measures), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TPGuidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>, S. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 02/2015, S. 139 ff.

⁵² OECD, Public comments received on discussion draft on Actions 8, 9 and 10: revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including risk, recharacterisation and special measures) of the BEPS Action Plan, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-tp-guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.htm>.

⁵³ OECD, Action 13: 2014 Deliverable, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country

Reporting, 14. September 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314301e.pdf>, S. auch HUBER/ BARTZ/BERR, Blickpunkt «BEPS» Base Erosion and Profit Shifting, SteuerRevue 12/2014, S. 846–859.

⁵⁴ OECD, Implementation of Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting.

⁵⁵ Vgl. EY Global Tax Alert vom 27. Januar 2015.

⁵⁶ OECD, Public Discussion Draft 14; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 22. Dezember 2014; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 144–145.

⁵⁷ OECD, Comments received on public discussion draft BEPS Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>.

- 1) politischer Wille, Doppelbesteuerung zu vermeiden,
- 2) neue zugänglichere und effizientere Streitbeilegungsmechanismen zu entwickeln und
- 3) Einführung von Überwachungsmechanismen, welche die angemessene Umsetzung des politischen Willens prüfen.

Sie führte an, dass sich der Diskussionsentwurf 14 in erster Line auf das zweite Element fokussierte. Zudem räumte sie ein, dass verbindliche Schiedsverfahren allgemein als effiziente Streitbeilegungsmechanismen angesehen werden, da aber einige Länder solche Schiedsverfahren grundsätzlich ablehnen, wurde dies im Diskussionsentwurf 14 nicht weiter thematisiert.

Im Allgemeinen betonten die Teilnehmer der öffentlichen Konsultation die Wichtigkeit von zugänglichen und effizienten Streitbeilegungsmechanismen, da erwartet wird, dass als Folge der BEPS-Initiative die Häufigkeit von DBA-Streitigkeiten zunehmen wird. Ferner sind effiziente Streitbeilegungsmechanismen unabdingbar für den Erfolg des BEPS-Projektes, da sie eine faire und verlässliche Anwendung der neuen Standards unter dem BEPS-Projekt gewährleisten sollen. Die Teilnehmer betonten ebenfalls, dass das BEPS-Projekt allgemein zu erhöhten Steuer-, Reporting- und Compliance-Kosten für Unternehmen führen wird und es daher von zentraler Bedeutung sei, zu vermeiden, dass es aufgrund von mangelnden Streitbeilegungsmechanismen zudem vermehrt zu Doppelbesteuerungen kommen kann. Eine grosse Anzahl der eingegangenen Kommentare forderte somit die Einführung eines verbindlichen Schiedsverfahrens. Als weniger in die Souveränität der Staaten eingreifende Methode wurde die Mediation vorgeschlagen. Verschiedene Teilnehmer wie auch das OECD-Sekretariat zweifelten jedoch an, dass Mediation wirklich zu einer effizienteren Streitschlichtung führen würde. Daneben wurden auch Fragen zur Ausgestaltung des Schiedsverfahrens, Veröffentlichung von Ur-

teilen, die Mitwirkung des Steuerpflichtigen und die Unabhängigkeit der Behörden diskutiert.

Allgemein wurde kritisiert, dass der Diskussionsentwurf 14 nicht weit genug geht und die Erwartungen der Wirtschaft bezüglich der Sicherstellung eines effizienten Streitbeilegungsmechanismus, als einer der zentralen Erfolgsfaktoren für das BEPS-Projekt, nicht erfüllt.

Die Arbeitsgruppe zu Aktionspunkt 14 wird sich im März 2015 erneut treffen, um Änderungen am Diskussionsentwurf 14 zu besprechen⁵⁸.

7.1 Aktionspunkt 15: Mandat für die Ausarbeitung eines multilateralen Instruments

Das am 3. Februar 2015 von der OECD veröffentlichte Arbeitspapier mit dem Titel «Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS» (Aktionspunkt 15 Papier), hat das durch die OECD und die G20-Länder vereinbarte Mandat zur Entwicklung eines multilateralen Instruments zum Gegenstand⁵⁹. Dieses Mandat beruht auf dem am 16. September veröffentlichten Bericht zum Aktionspunkt 15, welcher die Einführung eines multilateralen Instruments zur Umsetzung von abkommensbezogenen BEPS-Aktionsmassnahmen analysierte und die Umsetzbarkeit eines solchen multilateralen Instruments bestätigte. Das Hauptziel der Entwicklung eines multilateralen Instruments besteht darin, die sich aus dem BEPS-Projekt ergebenden Änderungen für die bilateralen Steuerabkommen effizient implementieren zu können, ohne dass jedes bilaterale Abkommen einzeln neu verhandelt werden muss⁶⁰.

Das Mandat des Aktionspunkt 15 Papiers sieht die Gründung einer Ad-hoc-Gruppe für die Ausarbeitung eines solchen multilateralen Instruments vor und legt dessen Anwendungsbereich fest. Das multilaterale Instrument soll die Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen zur Implementierung der Massnahmen zu Aktionspunkt 2 (Hy-

bride Instrumente), Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch), Aktionspunkt 7 (künstliche Vermeidung von Betriebsstätten) und Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismen) beinhalten. Ausserdem sollte das multilaterale Instrument auch die sich im Zusammenhang mit den Aktionspunkten 8–10 (Verrechnungspreise) und Aktionspunkt 13 (Umsetzung des Country-by-

Country Reportings) ergebenden abkommensbezogenen Massnahmen abdecken und auch für zukünftige Änderungen des OECD-Musterabkommen genutzt werden können.

Die Ad-hoc-Gruppe wird ihre erste Sitzung bereits vor Juli 2015 abhalten mit dem Ziel, ein unterzeichnungsreifes multilaterales Instrument bis Ende 2016 auszuarbeiten⁶¹.

⁵⁸ Vgl. EY Global Tax Alert vom 27. Januar 2015.

⁵⁹ OECD/G20, Mandate for the Development of a Multilateral Instrument; vgl. EY Global Tax Alert, mandate for negotiation of a multilateral instrument.

⁶⁰ Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014, S. 858–859.

⁶¹ OECD/G20, Mandate for the Development of a Multilateral Instrument; vgl. EY Global Tax Alert, Mandate for negotiation of a Multilateral Instrument.

Sechsteilige Ausbildungskurse
mit Kursbescheinigung

Auskünfte: Tel. 031 950 64 69, info@firstseminare.ch

www.firstseminare.ch



Einführung in die Mehrwertsteuer

Bern: Casino Restaurants Bern AG

Montagnachmittag,

13.30 – 17.00 Uhr

Mo, 4.5. / Mo, 11.5. / Mo, 18.5. /

Mo, 1.6. / Mo, 8.6. / Mo, 15.6.2015

Zürich: HWZ – Hochschule für Wirtschaft

Montag-/Dienstagnachmittag,

14.00 – 17.30 Uhr

Mo, 10.8. / Mo, 24.8. / Mo, 7.9. /

Di, 15.9. / Mo, 21.9. / Mo, 28.9.2015

Vertiefung der Mehrwertsteuer- kenntnisse

Zürich: HWZ – Hochschule für Wirtschaft

Donnerstag-/Dienstagnachmittag,

14.00 – 17.30 Uhr

Do, 13.8. / Di, 25.8. / Do, 10.9. /

Do, 17.9. / Do, 24.9. / Do, 1.10.2015

Bern: Casino Restaurants Bern AG

Montagnachmittag,

13.30 – 17.00 Uhr

Mo, 26.10. / Mo, 2.11. / Mo, 9.11. /

Mo, 16.11. / Mi, 25.11. / Mo, 30.11.2015

Kursleiter / Referent: Benno Frei, dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling;
MAS FH in Mehrwertsteuer; Inhaber der FISKAL Schulung + Beratung GmbH, Balgach SG