

Blickpunkt BEPS

Seit dem letzten BEPS-Update über den in der Ausgabe StR 6/2015 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 29. April 2015 und am 4. Juni 2015 hat die OECD zwei Diskussionsentwürfe zu Aktionspunkt 8 über Kostenumlagevereinbarungen (sogenannte Cost Contribution Agreements, nachfolgend «KUV») und schwer zu bewertenden Immaterialgütern (sogenannte Hard-to-value Intangibles) veröffentlicht. Die eingereichten Kommentare und Stellungnahmen zu diesen Diskussionsentwürfen wurden auf der Website der OECD publik gemacht. Beide Diskussionsentwürfe wurden zudem im Rahmen der öffentlichen Konsultationen vom 6. und 7. Juli 2015 in Paris besprochen.
- Darüber hinaus hat die OECD anfangs Juni das Paket für die nach Ländern untergliederte Rechnungslegung (das sogenannte Country by Country Reporting, nachfolgend «CbCR») veröffentlicht mit Vorgaben bzw. Empfehlungen für die umsetzenden Staaten.
- Am 15. Mai 2015 wurde der modifizierte Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 7 über Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

M.A. HSG in Internationale Beziehungen
und Governance, dipl. Steuerexperten,
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/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 483 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS-Projekt vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 307 ff., 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.

- von Betriebsstätten veröffentlicht, welcher die bisher vorgeschlagenen 14 Änderungsvarianten, die die Begründung einer Betriebsstätte unter Artikel 5 des OECD-Musterabkommens an gängige globale Geschäftsstrukturen anpassen sollen, stärker eingrenzt.
- Zudem wurde am 22. Mai 2015 ein modifizierter Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 6 über Massnahmen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch publiziert, welcher als Diskussionspapier mit den interessierten Gruppen zu betrachten ist und über den Status der 20 thematisierten Aspekte aus dem vorherigen Diskussionsentwurf informiert. Darüber hinaus werden auch neue Vorschläge präsentiert.

- Ausserdem fanden die öffentlichen Konsultationen zu den Diskussionsentwürfen zu Aktionspunkt 3 bezüglich der Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerungsmassnahmen («Controlled Foreign Companies»- oder «CFC»-Regeln) und zu Aktionspunkt 12 über die Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen statt.
 - Im Rahmen eines Webcasts hat die OECD am 8. Juni 2015 über den aktuellen Stand der Arbeiten zu den verschiedenen Aktionspunkten der BEPS-Initiative informiert.
- 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 6/2015	Aktionspunkt
1	Öffentliche Konsultation zur Stärkung der CFC-Regeln ³	3
2	Modifizierter Diskussionsentwurf 6: Vermeidung von Abkommensmissbrauch ⁴	6
3	Modifizierter Diskussionsentwurf 7: Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten ⁵	7
4	Diskussionsentwürfe 8: Kostenumlagevereinbarungen «Cost Contribution Arrangements» ⁶ und schwer zu bewertende Immaterialgüter «Hard-to-Value Intangibles» ⁷	8–10
5	Öffentliche Konsultation zur Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen ⁸	12
6	Paket für die Umsetzung des Country by Country Reporting ⁹	13
7	OECD-Webcast 7 über den aktuellen Stand des BEPS-Projekts ¹⁰	

1 Aktionspunkt 3: Stärkung der CFC-Regeln

Am 12. Mai 2015 fand die öffentliche Konsultation der OECD zum Thema Stärkung der CFC-Regeln unter Aktionspunkt 3 statt, in welcher Delegierte aus verschiedenen Ländern, Wirtschafts- und NGO-Vertreter sowie die verantwortliche OECD-Arbeitsgruppe den am 3. April 2015 publizierten Entwurf (nachfolgend «Diskussionsentwurf 3»)¹¹ diskutierten. Die OECD hat dazu rund 570 Seiten an Stellungnahmen erhalten¹². Im Fokus der Konsultation standen die im Diskus-

sionsentwurf 3 vorgeschlagenen Bausteine für wirkungsvolle CFC-Regeln¹³. Die öffentliche Konsultation wurde eröffnet mit den Worten eines Vertreters des Beratenden Ausschusses der Wirtschaft bei der OECD (Business and Industry Advisory Committee ([BIAC])). Dieser beurteilte den fehlenden Konsens in den Vorschlägen des Diskussionsentwurfs 3 als eine verpasste Chance. So sollte das objektive Ziel von CFC-Regeln darin bestehen, die Verrechnungspreisregeln zu komplementieren, was aus den Vorschlägen des Diskussionsentwurfs 3 nicht ausreichend hervorgeht. Weiter wurden Bedenken darüber ge-

äussert, dass die Ausgestaltung der vorgeschlagenen CFC-Regeln von der klassischen Aufteilung in aktive und passive Einkünfte abweicht, indem zusätzliche Kriterien eingeführt werden. Ebenfalls wurde kritisiert, dass einige der Empfehlungen im Diskussionsentwurf die Besteuerungsrechte ver-

mehrt dem Ansässigkeitsstaat anstatt dem Quellenstaat zuweisen, was negative Auswirkungen auf die grenzüberschreitenden Investitionen haben könnte. Wirtschaftsvertreter kritisierten zudem, dass der Diskussionsentwurf die Besteuerungsrechte dem Ansässigkeitsstaat der beherrschenden

- ³ Vgl. EY Global Tax Alert, OECD holds public consultation on BEPS Action 3 on CFC rules, vom 18. Mai 2015; OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules, nachfolgend «Public Discussion Draft 3», abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-cfc-rules.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 10. April 2015, «OECD releases discussion draft on CFC rules under BEPS Action 3», nachfolgend EY Global Tax Alert vom 10. April 2015, vgl. auch OECD Public comments received on discussion draft on Action 3 (Strengthening CFC Rules) of the BEPS Action Plan vom 5. Mai 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-3-strengthening-cfc-rules.htm>.
- ⁴ OECD, Public Revised Discussion Draft: BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, nachfolgend «Public Revised Discussion Draft 6», abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD releases revised discussion draft on follow up work on treaty abuse under BEPS Action 6, vom 28. Mai 2015.
- ⁵ OECD, Public Revised Discussion Draft: BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, nachfolgend «Public Revised Discussion Draft 7», abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD releases revised discussion draft on preventing artificial avoidance of PE status under BEPS Action 7, vom 21. Mai 2015.
- ⁶ OECD, BEPS Action 8: Discussion Draft on Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements, nachfolgend «Public Discussion Draft CCA 8», abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-beps-action-8-cost-contribution-arrangements.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD releases discussion draft on cost contribution arrangements under BEPS Action 8, vom 4. Mai 2015.
- ⁷ OECD, BEPS Actions 8: Discussion Draft on Hard-to-Value Intangibles, nachfolgend «Public Discussion Draft HTVI 8», abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-beps-action-8-hard-to-value-intangibles.pdf>; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD released discussion draft on hard-to-value intangibles under BEPS Action 8, vom 8. Juni 2015.
- ⁸ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules, nachfolgend «Public Discussion Draft 12», abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>, vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD holds public consultation on BEPS Action 12 on mandatory disclosure rules, vom 15. Mai 2015; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD issues discussion draft on mandatory disclosure rules under BEPS Action 12, vom 3. April 2015; vgl. Auch OECD: Comments received on Public Discussion draft: BEPS Action 12: Mandatory disclosure rules, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>.
- ⁹ OECD / G20, BEPS Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, nachfolgend «Action 13 Implementation Package ChCR», vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD issues implementation package for country-by-country reporting under BEPS Action 13, vom 23. Juni 2015.
- ¹⁰ OECD; BEPS Webcast #7: An Update on the Project, vom 8. Juni 2015, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps-webcasts.htm>; vgl. EY Global Tax Alert, OECD hosts seventh webcast update on BEPS project, vom 29. Juni 2015.
- ¹¹ Vgl. OECD Public Discussion Draft 3; vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: *SteuerRevue* 6/2015, S. 484–488.
- ¹² OECD Public comments received on discussion draft on Action 3 (Strengthening CFC Rules) of the BEPS Action Plan, vom 5. Mai 2015.
- ¹³ Vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015.

Gesellschaft zuweist, ohne die Substanz und die Art der Tätigkeit auf Ebene der CFC zu berücksichtigen. So wurde vorgeschlagen, die CFC-Regeln mit einem sogenannten «active trade or business» Test zu ergänzen, in Anlehnung an die US-Regeln, welche ausländische Einkünfte, die durch aktive Tätigkeiten generiert wurden erst bei der Repartierung in die USA der Besteuerung unterstellen.

Weiter wurde eine Vielzahl von Kritik zu den verschiedenen Bestandteilen der CFC-Regeln (Definition einer CFC, Definition von CFC-Erträgen, Definition von Kontrolle, Festlegung des massgebenden Steuersatzes, Hinzurechnungsregeln, Zuordnung von Einkommen und Bestimmungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung)¹⁴ geäußert. Insgesamt wurden die Empfehlungen im Diskussionsentwurf 3 als zu subjektiv und zu weitgefasst beurteilt, welche oft Verrechnungspreisregeln duplizieren und daher einen hohen Aufwand für Unternehmen mit sich bringen würden. Daher wurde beispielsweise von der BIAC vorgeschlagen, bereits bestehende CFC-Regime zu analysieren und basierend darauf einen Best-Practice-Standard auszuarbeiten, welcher die Grundlage für die zukünftigen Arbeiten der OECD zu diesem Thema bilden soll¹⁵.

Im Webcast der OECD vom 8. Juni 2015¹⁶ informierte Achim Pross, Leiter der Abteilung steuerliche Zusammenarbeit und Finanzverwaltung der OECD, dass die verantwortliche Arbeitsgruppe höchstwahrscheinlich keinen Mindeststandard für CFC-Regeln im Herbst 2015 präsentieren werde, sondern vielmehr Best-Practice-Standards, welche kompatibel sind mit den Verrechnungspreisaspekten und den Regelungen zu hybriden Instrumenten unter Aktionspunkt 2.

2 Aktionspunkt 6: Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Am 22. Mai 2015 hat die OECD einen weiteren modifizierten Diskussionsentwurf zu Aktions-

punkt 6 über die Vermeidung von Abkommensmissbrauch (nachfolgend «modifizierter Diskussionsentwurf 6»)¹⁷ veröffentlicht. Dieser baut auf den am 21. November 2014 veröffentlichten Diskussionsentwurf 6 mit dem Titel «Folgemassnahmen zu BEPS-Aktionspunkt 6: Vermeidung von Abkommensmissbrauch» (nachfolgen «Diskussionsentwurf 6»)¹⁸ auf, welcher basierend auf dem OECD-Bericht vom 16. September 2015 (nachfolgend «Aktionspunkt 6 Bericht»)¹⁹ 20 Aspekte²⁰ adressierte, die noch Folgearbeiten benötigen. Der modifizierte Diskussionsentwurf 6 basiert auf den eingegangenen Kommentaren und der öffentlichen Konsultation zu diesen 20 Aspekten. Es wurden jedoch auch neue Vorschläge zur Anpassung des Musterabkommens unterbreitet mit der Bitte, diese zu kommentieren. Im September 2015 wird dann der finale OECD-Bericht erwartet. Einige Aspekte und Vorschläge des modifizierten Diskussionsentwurfs 6 werden im Folgenden umschrieben.

2.1 Einführung einer alternativen simplifizierten Limitation-of- Benefits (LOB)-Klausel

Der Aktionspunkt-6-Bericht enthielt die Einigung der beteiligten Staaten auf einen Mindeststandard zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch, welcher in die Doppelbesteuerungsabkommen übernommen werden soll. Unter diesem Mindeststandard haben Länder die Wahl zwischen folgenden Optionen:

- *Option 1:* Einführung eines Tests, der den Hauptzweck der Gestaltung analysiert (sogenannter Principle Purpose Test [PPT])
- *Option 2:* Einführung eines PPTs zusammen mit einer Klausel, die die Abkommensvorteile einschränkt (LOB-Klausel)
- *Option 3:* Einführung einer LOB-Klausel zusammen mit einer gesonderten Regelung, welche Gestaltungen als missbräuchlich bezeichnet, die nur der Durchleitung von Er-

trägen dienen (so genannte Conduit-Arrangements)²¹.

Im modifizierten Diskussionsentwurf 6 wurde neben der umfangreichen LOB-Klausel, welche im Aktionspunkt-6-Bericht enthalten war, eine vereinfachte Variante vorgestellt, welche dann Anwendung finden soll, wenn sich ein Land für Option 2 entscheidet. Die vereinfachte LOB-Klausel soll bei offensichtlichem «Treaty-Shopping» die Abkommensberechtigung verwehren. Alle anderen Fälle sollen durch den PPT adressiert werden.

Auch unter der vereinfachten LOB-Klausel ist ein Ansässiger abkommensberechtigt, insoweit dieser einen der objektiven Tests erfüllt. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn er unter die

Kategorie der berechtigten Personen fällt, der Ansässige zu mehr als 50% direkt oder indirekt durch eine berechtigte Person gehalten wird oder zu mehr als 75% direkt oder indirekt durch Personen gehalten wird, welche Anspruch auf gleichwertige oder bessere Abkommensvorteile in Bezug auf die jeweiligen Erträge hätten (sogenannte «equivalent beneficiaries»), oder das Einkommen aus einem aktiven Handel oder Geschäft aus dem Quellenstaat resultiert. Die simplifizierte LOB-Klausel beinhaltet auch einen sogenannten «Discretionary Relief», welcher Steuerbehörden Ermessensspielraum einräumt, Abkommensberechtigung zu gewähren, obgleich keiner der Tests erfüllt wurde²².

¹⁴ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 484–488.

¹⁵ Vgl. EY Global Tax Alert vom 10. April 2015, S. 2.

¹⁶ Vgl. OECD; BEPS Webcast #7: An Update on the Project, vom 8. Juni 2015.

¹⁷ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 28. Mai 2015.

¹⁸ OECD, Public Discussion Draft: Follow Up Work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse, nachfolgend «Public Discussion Draft 6», abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 135 ff. und 4/2015 S. 312 ff.

¹⁹ 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>, EY Global Tax Alert vom 24. September 2014, «OECD releases report under BEPS Action 6 on preventing treaty abuse».

²⁰ 1. Kollektive Kapitalanlage-Instrumente: Anwendung der LOB-Klauseln und Abkommensberechtigung, 2. Non-CIV Funds: Anwendung der LOB-Klauseln und Abkommensberechtigung, 3. Kommentar zur

«Discretionary Relief» Bestimmung der LOB-Regeln, 4. Alternative LOB-Regeln für die EU-Länder, 5. Kriterium, dass jede Zwischengesellschaft in einem der DBA-Länder ansässig sein muss, 6. Fragestellungen im Zusammenhang mit «Derivative Benefits» Bestimmung, 7. Bestimmungen für doppelt gelistete Gesellschaften, 8. Zeitliche Aspekte im Zusammenhang mit den LOB-Klauseln, 9. Kriterien für die Anwendbarkeit der Bestimmungen für börsennotierten Unternehmen, 10. Klarstellung der Regeln für aktive Tätigkeiten, 11. Anwendung der PPT-Regeln, wenn mehrere DBAs zur Anwendung kommen, 12. Ausführungen im Kommentar betreffend den administrativen Prozess zum PPT, 13. Nichtanwendung des PPT bei Anwendung des Verständigungsverfahrens, 14. Abstimmung des Kommentars zum PPT mit dem Kommentar zur Discretionary-Relief-Klausel der LOB-Regeln 15. Ob der PPT eine Discretionary Relief Bestimmung enthalten soll, 16. Entwurf alternativer conduit-PPT-Regeln, 17. Anwendung der neuen «treaty tie-breaker rule», 19. Design und Entwurf der Bestimmungen betreffend Betriebsstätten in Drittländern, 20. Vorgeschlagener Kommentar betreffend Interaktion zwischen DBAs und nationalen Missbrauchsbestimmungen.

²¹ Vgl. Huber/Bartz/Berr, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014, S. 854–855.

²² Vgl. Public Revised Discussion Draft 6, S. 4–6.

2.2 Derivative-Benefits-Bestimmungen: Neuer Vorschlag zu «Special Tax Regimes»

Der modifizierte Diskussionsentwurf 6 beinhaltet – im Zusammenhang mit den «Derivative-Benefits»-Bestimmungen der LOB-Regeln – einen neuen Vorschlag hinsichtlich der abkommensrechtlichen Behandlung von so genannten «Special Tax Regimes». So wird vorgeschlagen, die allgemeinen Begriffsbestimmungen in Artikel 3 OECD-MA mit einer neuen Definition von Special Tax Regimes zu ergänzen, um festzulegen, ab wann gemäss nationalem Recht, Verordnungen oder Verwaltungspraxen ein Special Tax Regime vorliegt. Dies soll mit einer Reihe von Ausnahmetatbeständen kombiniert werden. Darüber hinaus wird vorgeschlagen, Artikel 11 OECD-MA bezüglich Zinseinkünften, Artikel 12 OECD-MA bezüglich Lizenzgebühren und Artikel 21 OECD-MA bezüglich anderer Einkünfte mit einer neuen Regelung zu ergänzen, die besagt, dass, sofern die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unter einem Special Tax Regime unterliegen, die Besteuerungsrechte dem Quellenstaat zugewiesen werden²³. Ein interessanter Punkt wird dann das Zusammenspiel der Qualifikation von IP-Regimen als Special Tax Regime unter Aktionspunkt 6 und dem Aktionspunkt 5 betreffend schädlicher Steuerpraktiken sein.

2.3 Derivative-Benefits-Bestimmungen: Auswirkungen von Änderungen im nationalen Steuerrecht auf die Anwendbarkeit von DBA-Bestimmungen

Der modifizierte Diskussionsentwurf 6 unterbreitet im Zusammenhang mit den Derivative-Benefits-Bestimmungen einen neuen Vorschlag für einen neuen Artikel in Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend «DBA»), welcher es ermöglichen soll, nach Abschluss eines DBAs dynamisch auf Veränderungen in der nationalen Gesetzgebung reagieren zu können. Falls so-

mit der Ansässigkeitsstaat nach Abschluss eines DBAs seine nationalen Steuerregeln so ändert, dass ausländische Einkünfte (inklusive Zinseinkünfte und Lizenzzahlungen) weitgehend von der Besteuerung ausgenommen werden, hat der Quellensteuerstaat die Möglichkeit, durch Meldung an den Ansässigkeitsstaat die Zuweisung der Besteuerungsrechte laut geltendem DBA bezüglich Dividenden (Artikel 10 OECD-MA), Zinsen (Artikel 11 OECD-MA), Lizenzzahlungen (Artikel 12 OECD-MA) und anderen Einkünfte (Artikel 21 OECD-MA) aufzuheben²⁴.

3 Aktionspunkt 7: Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Am 15. Mai 2015 hat die OECD ihren modifizierten Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 7 (nachfolgend «modifizierter Diskussionsentwurf 7»)²⁵ veröffentlicht mit spezifischeren und konkreteren Änderungsvorschlägen zu den Absätzen (4), (5), und (6) des Artikels 5 des OECD Musterabkommens («OECD-MA») sowie dem Kommentar zu Artikel 5 OECD-MA. Der modifizierte Diskussionsentwurf baut auf den bereits publizierten Entwurf zu Aktionspunkt 7 vom 31. Oktober 2015 («Diskussionsentwurf 7»)²⁶ auf, welcher 14 verschiedene Änderungsoptionen für Artikel 5 OECD-MA beinhaltete. Ziel des modifizierten Diskussionsentwurfs 7 ist es, unter Berücksichtigung der 850 Seiten von Kommentaren und der öffentlichen Konsultation vom 21. Januar 2015, einen präferierten Vorschlag auszuarbeiten²⁷. Es wurde jedoch betont, dass obgleich der modifizierte Diskussionsentwurf stärker spezifizierte Vorschläge beinhaltet, dennoch nicht den Konsens des Fiskalkomitees der OECD widerspiegelt²⁸. Wie im Diskussionsentwurf 7 wurden die folgenden Strategien untersucht, welche laut OECD zur Vermeidung von Betriebsstätten gebraucht werden: Kommissionärsstrukturen, die

Anwendung des Ausnahmenkataloges in Artikel 5 (4) OECD-MA, die Aufspaltung von Verträgen sowie das Begründen von Betriebsstätten durch Versicherungsunternehmen. Zu dem modifizierten Entwurf konnte bis zum 12. Juni 2015 Stellung genommen werden. Auf eine erneute öffentliche Anhörung wurde verzichtet.

3.1 Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten bei Kommissionärsstrukturen und ähnlichen Gestaltungen

Wie im Diskussionsentwurf 7²⁹ bereits beschrieben³⁰ werden laut OECD Kommissionärsstrukturen oft dazu verwendet, die Besteuerung von Gewinnen aus Verkaufserlösen in dem Staat zu vermeiden, in welchem die Verkäufe tatsächlich getätigt werden («Vertriebsstaat»). Da ein Kommissionär Verkaufsverträge im eigenen Namen, aber auf Rechnung und Gefahr der ausländischen Gesellschaft abschliesst, begründet die ausländische Gesellschaft im Vertriebsstaat keine Betriebsstätte. Dieser Umstand basiert auf dem derzeitigen Wortlaut von Artikel 5 (5) OECD-MA, da ein abhängiger Vertreter nur dann eine Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft begründet, wenn er die Vollmacht hat, Verträge im

Namen der ausländischen Gesellschaft abzuschliessen³¹.

Um dem entgegenzuwirken, hatte die OECD im Diskussionsentwurf 7 vier alternative Optionen unterbreitet, wie die Definition einer Vertreterbetriebsstätte und eines unabhängigen Vertreters gemäss Artikel 5 (5) und 5 (6) des OECD-MA geändert werden soll³². Basierend auf den eingegangenen Kommentaren und der öffentlichen Konsultation hat sich die OECD für folgenden Vorschlag («Proposal 1» genannt) entschieden³³:

Artikel 5 (5) OECD-MA:

Artikel 5 des OECD-MA soll so geändert werden, dass unter Absatz (5) eine Betriebsstätte vorliegt, wenn ein Vertreter regelmässig Verträge abschliesst oder materielle Vertragselemente aushandelt und dies entweder im Namen der ausländischen Gesellschaft tut oder in eigenem Namen, aber dies im Zusammenhang mit der Übertragung von Eigentum oder der Erbringung von Dienstleistungen durch die ausländische Gesellschaft steht³⁴.

Artikel 5 (6) OECD-MA

Die Definition des unabhängigen Vertreters in Absatz (6) soll eingeschränkt werden, sodass ein

²³ Vgl. Public Revised Discussion Draft 6, S. 17–18.

²⁴ Vgl. Public Revised Discussion Draft 6, S. 18–19.

²⁵ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 21. Mai 2015.

²⁶ OECD, BEPS Action 7: Public Discussion Draft on Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>; 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», vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 137–139.

²⁷ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 10.

²⁸ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 2.

²⁹ 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».

³⁰ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 137–138; und vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 314–315.

³¹ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 10–12.

³² Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 314–315.

³³ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 12.

³⁴ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 13.

Vertreter, welcher exklusiv oder fast exklusiv für ein Unternehmen oder assoziierte Unternehmen bzw. verbundene Unternehmen tätig ist, nicht als unabhängige Vertreter, der keine Betriebsstätte begründet, qualifizieren kann. Da die Einschränkung insbesondere in Bezug auf den Begriff «assozierte Unternehmen» wegen der Weite des Begriff auf Kritik stiess, wurde im modifizierten Diskussionsentwurf 7 unter Proposal 1 der Begriff «assozierte Unternehmen» mit dem enger gefassten Begriff «verbundene Unternehmen» ersetzt. Darüber hinaus wurde in Absatz (6) b) eine Definition für die erforderliche Beteiligungsquote hinzugefügt³⁵. Demzufolge spricht man von verbundenen Unternehmen, wenn eine Person

- (i) zu mindestens 50% an einem Unternehmen wirtschaftlich beteiligt ist (resp. im Fall einer Gesellschaft mindestens 50% der Stimmrechte und des Aktienkapitals besitzt oder zu mindestens 50% am Eigenkapital beteiligt ist) oder
- (ii) eine andere Person zu mindestens 50% an dem Unternehmen und der Person wirtschaftlich beteiligt ist (resp. im Fall einer Gesellschaft mindestens 50% der Stimmrechte und des Aktienkapitals besitzt oder zu mindestens 50% am Eigenkapital beteiligt ist).
- (iii) Ferner kann Verbundenheit auch dann gegeben sein, wenn alle Fakten und Umstände darauf deuten, dass eine Kontrolle über den anderen besteht oder beide gemeinsam unter der Kontrolle einer Drittperson stehen³⁶.

Kommentar zu Artikel 5 (5) OECD-MA:

Die vorgeschlagenen Änderungen zum Kommentar zu Artikel 5 (5) OECD-MA beinhalten zusätzliche Anwendungsrichtlinien zu Artikel 5 (5) OECD-MA. So wird u. a. die Hierarchie der Absätze (4), (5) und (6) OECD-MA erläutert: Wenn die Ausnahme für unabhängige Vertreter unter Absatz (6) Anwendung findet oder die Tätigkeiten des Vertreters unter Absatz (4) fällt, wird keine

Betriebsstätte begründet, selbst wenn eine Voraussetzung unter Absatz (5) für die Qualifikation als eine Betriebsstätte gegeben ist³⁷. Ein Schlüsselement der vorgeschlagenen Änderung des Kommentars ist insbesondere die Erläuterung, dass Distributoren (inklusive sogenannter Low-Risk-Distributoren) nicht in den Anwendungsbereich von Absatz (5) fallen. Danach sollte, sobald ein Eigentumsübertrag vom Unternehmen auf einen Distributor stattfindet – unabhängig von der Dauer der Eigentumsübertragung – Absatz (5) OECD-MA keine Anwendung finden³⁸.

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

Laut Diskussionsentwurf 7 würde der Ausnahmenkatalog für Tätigkeiten, die keine Betriebsstätte begründen (Artikel 5 [4] OECD-MA), oft für missbräuchliche Gestaltungen verwendet. Dementsprechend wurden im Diskussionsentwurf 7 vier alternative Änderungsvorschläge unterbreitet, welche bereits im Rahmen einer öffentlichen Konsultation besprochen wurden³⁹. Im modifizierten Diskussionsentwurf 7 hat sich die OECD für folgende Option entschieden («Proposal 2» genannt), da diese von der Mehrheit favorisiert wurde⁴⁰:

Der komplette Artikel 5 (4) OECD-MA soll nur für vorbereitende und Hilfstätigkeiten Anwendung finden⁴¹. Um der vielfach geforderten Präzisierung für die Definition von vorbereitenden und Hilfstätigkeiten Rechnung zu tragen, wurde zudem eine Änderung des Kommentars zu Artikel 5 (4) OECD-MA vorgestellt. Der zusätzliche Änderungsvorschlag des Kommentars zu Artikel 5 (4) OECD-MA beinhaltet konkrete Beispiele. So wird unter anderem ein Beispiel eines Onlinehändlers gegeben, welcher durch ein Auslieferungslager in einem Drittland eine Betriebsstätte begründet. Da laut Beispiel die Lagerung

und Auslieferung von Waren einen wesentlichen Teil der Verkaufs- und Vertriebstätigkeit des On-linehändlers ausmacht, kann dies nicht als eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit angesehen werden, und somit sollte die Ausnahme in Artikel 5 (4) OECD-MA keine Anwendung finden⁴². Auch wird ein Beispiel eines Prinzipals angeführt, welcher Güter in einem Drittstaat in einem Warenlager durch einen Lohnfertiger verarbeiten lässt, welche jedoch weiterhin im Eigentum des Prinzipals stehen. Da der Prinzipal keine Verfügungsmacht hinsichtlich der Güter im Warenlager hat, sollte er laut Beispiel in diesem Fall im Staat des Warenlagers bzw. Auftragsfertigers grundsätzlich keine Betriebsstätte begründen⁴³.

3.3 Anti-Fragmentierungsregel

Im Diskussionsentwurf 7 wurden zwei alternative Optionen vorgestellt für eine sogenannte Anti-Fragmentierungsregel, welche die Aktivitäten einer Unternehmung an verschiedenen Standorten wie auch die Aktivitäten von verbundenen Unternehmen an verschiedenen Standorten mitberücksichtigt, um zu beurteilen, ob eine Hilfstätigkeit vorliegt. Beide Optionen sind auf Kritik gestossen, u. a. aufgrund der resultierenden Ungewissheit ihrer Anwendung, bezüglich darauf, welche Aktivitäten kumuliert betrachtet werden sollen, und der daraus entstehenden Inkonsistenz mit dem traditionellen Ansatz von unabhängigen Unternehmen. In der Arbeitsgruppe der OECD wiegt dennoch die Auffassung vor, dass die Einführung einer Anti-Fragmentierungsregel essenziell ist⁴⁴.

Im modifizierten Diskussionsentwurf ist nun vorgesehen («Proposal 3» genannt), einen Absatz (4) 1 zu Artikel 5 OECD-MA beizufügen, der den Anwendungsbereich von Absatz (4) einschränkt, vorausgesetzt dass

- (i) andere Aktivitäten eines Unternehmens oder verbundener Unternehmen im gleichen Land eine Betriebsstätte begründen oder
- (ii) Aktivitäten zusammengekommen im gleichen Land keine vorbereitende oder Hilfstätigkeit darstellen, und
- (iii) beides nur insofern die betreffenden Aktivitäten einen ergänzenden Teil einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit darstellen⁴⁵.

3.4 Künstliche Aufteilung von Verträgen bei Bauausführungen und Montage

Wie bereits erwähnt wurde laut Diskussionsentwurf 7 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 würden⁴⁶. Im Diskussionsentwurf 7 wurden zwei mögliche Massnahmen vorgeschlagen, unter welchen entweder die Aktivitäten der verbundenen Unternehmen in einem Land bei der Berechnung der 12 Monate mitberücksichtigt werden oder die allgemeinen Missbrauchsklauseln (wie zum Beispiel der sogenannte Principle Purpose Test [PPT]) von Ak-

³⁵ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 13.

³⁶ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 13.

³⁷ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 14.

³⁸ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 16.

³⁹ OECD, Public Discussion Draft 7, vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 315–316.

⁴⁰ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 21–30.

⁴¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 315–316.

⁴² Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 24.

⁴³ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 26.

⁴⁴ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 31.

⁴⁵ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 31.

⁴⁶ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 316.

tionspunkt 6 auf solche Fälle angewendet werden sollen.

Im modifizierten Diskussionsentwurf 7 wird ein Beispiel mit einer künstlichen Aufteilung von Bauverträgen für den Kommentar zum OECD-MA zum PPT vorgestellt⁴⁷. Als optionale Regelung für Länder, bei denen die missbräuchliche Aufteilung von Verträgen nicht unter ihre nationalen Missbrauchsregeln fallen und die sich gegen die Einführung des PPT in ihre DBAs entschieden haben, wird zusätzlich auch eine Änderung des Kommentars zu Artikel 5 (3) OECD-MA vorgeschlagen. Im Kommentar soll festgehalten werden, dass zusammenhängende Aktivitäten von verbundenen Unternehmen in einem Land bei der Berechnung der 12 Monate mitberücksichtigt werden, insoweit diese eine Dauer von 30 Tagen überschreiten⁴⁸.

3.5 Versicherungsunternehmen

Im Diskussionsentwurf 7 wurde auch die Betriebsstätten thematik bei Versicherungsunternehmen aufgegriffen und mit zwei Vorschlägen adressiert⁴⁹. Im modifizierten Diskussionsentwurf 7 wurden die allgemeinen Änderungsvorschläge zur Betriebsstätten thematik als ausreichend erachtet. Es werden somit keine gesonderten Regeln für Versicherungsunternehmen vorgeschlagen⁵⁰.

3.6 Allokation von Unternehmensgewinnen auf Betriebsstätten

Wie im Diskussionsentwurf 7 bereits betont wurde, sind die Arbeiten zu Aktionspunkt 7 bezüglich der Zurechnung von Unternehmensgewinnen zu Betriebsstätten stark mit anderen Aktionspunkten (insbesondere den Aktionspunkten 8–10) verknüpft. Daher hat man sich im modifizierten Diskussionsentwurf 7 entschieden, keine konkreten Änderungsvorschläge zu den bestehenden Zurechnungsregeln zu unterbreiten⁵¹. Vielmehr soll die Allokation von Unternehmensgewinnen auf Betriebsstätten nach dem September 2015 als Folgearbeit aufgegriffen werden, mit dem

Ziel, Leitlinien vor Ende 2016 auszuarbeiten. Diese Umsetzungsfrist stimmt mit derjenigen des multilateralen Instrumentes überein, welches u. a. die abkommensrechtlichen Änderungen unter Aktionspunkt 7 implementieren soll⁵².

4 Aktionspunkte 8–10

Im Verlaufe der letzten zwei Monate⁵³ hat die OECD zu den Aktionspunkten 8–10 zwei neue Diskussionsentwürfe veröffentlicht. Inzwischen sind auch im Rahmen der Konsultation vom 6./7. Juli bei der OECD die bereits eingegangenen Kommentare besprochen worden. Die wichtigsten Inhalte sowie die Ergebnisse der Diskussionen werden im Folgenden kurz vorgestellt.

4.1 Kostenumlagevereinbarungen

Am 29. April 2015 hat die OECD einen Diskussionsentwurf betreffend Kostenumlagevereinbarungen («KUV») veröffentlicht⁵⁴. Kostenumlagen werden von Unternehmensgruppen häufig dazu benutzt, gemeinsam immaterielle Wirtschaftsgüter zu erstellen, zu erweitern bzw. zu erwerben. Die zu beachtenden Verrechnungspreisaspekte werden in Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen beschrieben («OECD-Leitlinien»). Der vorgelegte Diskussionsentwurf stellt entsprechend einen Vorschlag für eine Überarbeitung dieses Kapitels dar, wobei der Fokus darauf liegt, dieses Kapitel mit den neueren Weisungen betreffend Immaterialgüter in Einklang zu bringen⁵⁵. Die wichtigsten im Diskussionsentwurf vorgesehenen Neuerungen sind dabei die folgenden:

- *Definition von KUV:*

Nach dem Diskussionsentwurf ist eine KUV eine vertragliche Vereinbarung zwischen Unternehmen, die Risiken aus einer gemeinsamen Entwicklung oder Kauf von (im)materiellen Wirtschaftsgütern bzw. Dienstleistungen zu tragen und/oder zu diesen Gütern beizutragen.

gen. Falls ein (alleiniger) direkter Begünstigter identifiziert werden kann, ist eine KUV nicht möglich, d. h. es muss immer mehrere Begünstigte geben. Jeder Teilnehmer an einem KUV wird im Umfange seiner Mitwirkung auch ökonomischer Eigentümer des entsprechenden Wirtschaftsgutes.

- *KUV für die Entwicklung von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungs-KUV:*

Die OECD hat die o.g. KUV als die häufigsten Typen von KUV identifiziert und ist entsprechend näher auf diese eingegangen. Bei ersteren handelt es sich um KUV, die nicht nur den Zweck haben die (im)materiellen Wirtschaftsgüter zu entwickeln, sondern diese auch zu erweitern, zu pflegen, zu schützen oder auszubeuten. Jeder Teilnehmer erhält dabei das Recht, die betroffenen Wirtschaftsgüter vollumfänglich zu nutzen, wobei grundsätzlich die jeweilig erwarteten Erträge daraus im Einklang mit den Beiträgen stehen sollten. Entwicklungs-KUVs sind auf die Erzielung von stetigen Erträgen ausgelegt, die sich vor allem in der Zukunft verwirklichen. Bei Dienstleistungs-KUV dagegen entfaltet sich der Nutzen typischerweise durch die Erbringung einer Dienstleistung, für die die Kosten geteilt werden, d. h. der Nutzen der KUV realisiert sich für die Teilnehmer in der Regel unmittelbar und nicht erst in Zukunft.

- *Kontrolle der aus einer KUV resultierenden Risiken:*

Da eine KUV definitionsgemäss die Übernahme von daraus entstehenden Risiken

voraussetzt, hat die OECD festgelegt, dass hierfür tatsächlich auch die wirtschaftliche Kapazität vorhanden sein muss, d. h. eine rein vertragliche Risikoübernahme ist nicht ausreichend. Kapazität heisst dabei, zum einen die möglicherweise entstehenden negativen finanziellen Auswirkungen tragen zu können, und zum anderen, auch die Befugnis zu haben, über die Risiken entscheiden zu können. Insbesondere wird erwähnt, falls Leistungen, die ein an einer KUV teilnehmendes Unternehmen erbringen sollte, an ein anderes ausgelagert werden («Outsourcing»), dann muss sichergestellt sein, dass dieses teilnehmende Unternehmen die erbrachte Leistung beurteilen kann und die relevanten strategischen Entscheidungen trifft.

- *Bewertung der Beiträge zu einer KUV anhand der Wertschöpfung:*

Der Diskussionsentwurf führt aus, dass es verschiedene Möglichkeiten gibt, an einer KUV teilzunehmen, darunter Forschungsaktivitäten, Dienstleistungen, etc. Dabei soll darauf abgestellt werden, welchen Anteil an der Wertschöpfung der KUV die Beiträge der einzelnen Teilnehmer leisten und nicht auf deren Kosten. Allerdings wird auch ausgeführt, dass es hierzu auch Ausnahmen gibt, wie z. B. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfungstiefe (sog. «low-value adding services»), bei denen davon auszugehen ist, dass die Kosten eine gute Schätzung der Wertschöpfung liefern.

⁴⁷ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 34.

⁴⁸ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 35.

⁴⁹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 23–24, vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 316–317.

⁵⁰ Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 36–37.

⁵¹ Vgl. OECD, Public Discussion Draft 7, S. 25.

⁵² Vgl. OECD, Public Revised Discussion Draft 7, S. 37–38.

⁵³ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, SteuerRevue 06/2015, S. 483 ff.

⁵⁴ Public Discussion Draft CCA 8.

⁵⁵ OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, September 2014, abrufbar unter: www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314291e.pdf, vgl. auch HUBER/BARTZ/BERR, SteuerRevue 12/2014, S. 856 ff.

- *Ermittlung der zu erwartenden Vorteile aus einer KUV:*

Die Erwartung von gemeinsamen Vorteilen ist eine Voraussetzung für das Konzept einer KUV. Nach dem Fremdvergleich wäre grundsätzlich zu erwarten, dass sich diese Vorteile proportional gemäss den Beiträgen der Teilnehmer aufteilen. Falls eine direkte Zuordnung nicht möglich ist, kann diese auch indirekt über Allokationsschlüssel erfolgen (analog zu Dienstleistungen, wie es in Kapitel VII der OECD-Leitlinien vorgesehen ist).

Diese neuen Regelungen weichen stark vom derzeitigen Stand des Kapitels VIII der OECD-Leitlinien ab. In den Kommentaren zu diesem Diskussionsentwurf sowie auch in der Konsultation vom 6./7. Juli wurde insbesondere die Frage diskutiert, ob ein an einer KUV teilnehmendes Unternehmen, das Mittel zur Verfügung stellt, aber selbst keine Beiträge in Form von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen bereitstellt, überhaupt Teil einer KUV sein kann. Nach Auffassung der OECD sollte dies nicht der Fall sein, da in dieser Konstellation die Risiken nicht kontrolliert werden können. Dagegen wurde von teilnehmenden Unternehmensvertretern geäussert, dass dies keine Voraussetzung zur Teilnahme an einer KUV sein sollte und in der Praxis häufig der Fall ist. Ferner wurde von den Kommentatoren gewünscht, dass die OECD mehr praktische Weisungen bereitstellt.

4.2 Schwer zu bewertende Immaterialgüter

Am 4. Juni 2015 hat die OECD einen Diskussionsentwurf betreffend die Bewertung von schwer zu bewertenden Immaterialgütern veröffentlicht («hard-to-value intangibles – HTVI», nachfolgend «Public Discussion Draft HTVI 8»)⁵⁶. Darin werden die Schwierigkeiten für Steuerzahler und -verwaltungen erläutert, die sich durch Transaktionen mit HTVI ergeben. Dieser Diskussionsentwurf ist als Nachtrag zu dem im September 2014

veröffentlichten Bericht über Immaterialgüter⁵⁷ zu verstehen. Dort waren die Teile, die diese Immaterialgüter betreffen noch grau hinterlegt, um anzudeuten, dass es sich hierbei lediglich um eine vorübergehende Weisung handelt und diese von der OECD noch im Zuge der Arbeiten an den Aktionspunkten 8–10 weiter überarbeitet wird. Die wichtigsten Inhalte des Public Discussion Draft HTVI 8 werden im Folgenden dargestellt:

- *Definition von HTVI:*

Unter HTVI versteht man Immaterialgüter, die (a) zum Zeitpunkt einer Übertragung nur teilweise entwickelt sind, (b) erst einige Jahre nach einer Übertragung kommerziell genutzt werden können, (c) separat für sich zwar keine HTVI sind, aber im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erweiterung von HTVI stehen oder (d) in einer Art und Weise genutzt werden, die zum Zeitpunkt der Übertragung noch nicht etabliert ist.

- *Vorgeschlagener Ansatz:*

Nach Auffassung der OECD ist bei HTVI die Gefahr einer Informationsasymmetrie zwischen Steuerzahler und -verwaltung besonders hoch. Entsprechend ist die Risikobeurteilung für Transaktionen mit HTVI aus Sicht von Steuerverwaltungen schwierig. Daher schlägt der Entwurf für derartige Transaktionen vor, eine Beurteilung *ex post* vorzunehmen, d. h. einen angemessenen Preis für die Transaktion erst zu bestimmen, nachdem die finanziellen Auswirkungen realisiert wurden, und eine entsprechende Korrektur der vorab festgelegten Preise durchzuführen. Dieser vorgeschlagene Ansatz wird auch damit begründet, dass es unter unverbunden Unternehmen üblich sei, Vereinbarungen über Zahlungen zu treffen, die abhängig vom zu erzielenden Ergebnis sind.

- *Ausnahmen:*

Um sicherzustellen, dass der oben beschriebene Ansatz nur auf Situationen angewendet wird, wo sich das *ex post* Ergebnis und das erwartete Ergebnis zum Zeitpunkt der Transak-

tion materiell unterscheiden, hat die OECD eine Reihe von Ausnahmen spezifiziert, bei denen die Festlegung eines angemessenen Preises nicht *ex post* erfolgen soll. Hierzu zählen Situationen, in denen der Steuerzahler sowohl die Details der Planzahlen des erwarteten Gewinns mit den HTVI offenlegt als auch in hinreichendem Masse belegen kann, dass diese nicht wesentlich von den tatsächlich erzielten Resultaten abweichen sollten (ausser durch unvorhersehbare Ereignisse).

In der Konsultation vom 6./7. Juli wurde im Bezug auf HTVI vor allem kritisiert, dass der Entwurf relativ allgemein gefasst ist und sich damit viele Unklarheiten ergeben. Nach Auffassung von Unternehmensvertretern wäre schon die Definition von HTVI zu weit gefasst, noch würde klar werden, welche Spielräume Steuerverwaltungen bei der Bewertung von Transaktionen mit HTVI genau hätten, insbesondere auch in Situationen, wo HTVI Teil einer KUV sind. In diesem Zusammenhang wurde der Wunsch geäussert, die Ausnahmen klarer zu definieren und evtl. mögliche Safe-Harbor-Situationen zu beschreiben. Die OECD hat versprochen, dies nochmals genauer zu untersuchen und nach Abschluss des BEPS Aktionsplans wieder aufzunehmen.

5 Aktionspunkt 12: Verpflichtung zur Offenlegung von Steuerplanungsmodellen

Am 11. Mai 2015 fand die öffentliche Konsultation der OECD zum Thema Offenlegungspflicht

von Steuerplanungsmodellen unter Aktionspunkt 12 statt. Ausgangspunkt bildete der am 31. März 2015 veröffentlichte Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 12 (nachfolgend «Diskussionsentwurf 12»). Die OECD hat rund 300 Seiten an Kommentaren erhalten⁵⁸.

Gemäss Diskussionsentwurf 12 verfolgt die OECD folgende drei Ziele⁵⁹:

1. Ausarbeitung von Empfehlungen für den modularen Aufbau einer verbindlichen Offenlegungspflicht mit genügend Flexibilität, um länderspezifische Anforderungen zu berücksichtigen und zu entwickeln;
2. internationale Steuerplanungsmodelle zu identifizieren, wobei der Begriff «Steuervorteil» weit auszulegen ist, damit alle relevanten Transaktionen darunter fallen; und
3. verbesserte Modelle für den Informationsaustausch von internationalen Steuerplanungsmodellen zwischen Steuerverwaltungen auszugestalten und zu implementieren⁶⁰.

Wirtschaftsvertreter aus verschiedenen Industriezweigen äusserten sich grundsätzlich kritisch zu den vorgeschlagenen Regeln, da sie zu weit gefasst sind. Sie stellen für Unternehmen grosse Risiken dar, zumal gemäss Vorschlag im Diskussionsentwurf Verstösse mit hohen Strafen geahndet werden sollen. Ausserdem sollten offenlegungspflichtige Transaktionen nicht per se als missbräuchlich stigmatisiert werden. Zudem bemängelten Wirtschaftsvertreter, dass der vorgeschlagene Rahmen, in dem Transaktionen offenzulegen wären, in verschiedenen Ländern unterschiedlich interpretiert werden könnte. Da-

⁵⁶ Public Discussion Draft HTVI 8.

⁵⁷ OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, September 2014, abrufbar unter: www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314291e.pdf; vgl. auch HUBER/BARTZ/BERR, SteuerRevue 12/2014, S. 856 ff.

⁵⁸ Vgl. OECD: Comments received on Public Discussion draft: BEPS Action 12: Mandatory disclosure rules,

abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 15. Mai 2015: OECD holds public consultation on BEPS Action 12 on mandatory disclosure rules.

⁵⁹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 491 ff.

⁶⁰ Vgl. OECD Public Discussion Draft 12, S. 10–11.

rüber hinaus wurde angeregt, dass Transaktionen, welche bereits offengelegt wurden, beispielsweise im Rahmen eines Steuer-Rulings oder mittels Einreichung einer Verrechnungspreis-Dokumentation grundsätzlich von zusätzlichen Verpflichtungen zur Offenlegung freigestellt werden sollten. Andere Wirtschaftsvertreter äusserten, dass die unterschiedliche Interpretation in den einzelnen Ländern die administrativen Kosten von Unternehmen stark ansteigen lassen würden. Die Mehrheit der Wirtschaftsvertreter favorisierte zudem Offenlegungsregime, welche «Promoter»-basiert sind⁶¹, d. h. bei denen die Pflicht zur Offenlegung bei denjenigen Personen liegt, die für die Gestaltung einer Steuerstruktur, ihr Marketing und die Implementierung verantwortlich sind oder materielle Unterstützung oder Beratung diesbezüglich erbringen, sollten gewisse vordefinierte Parameter gegeben sein. Ein Mitglied des OECD-Sekretariats wies jedoch auf die Schwierigkeiten hin, den Begriff «Promoter» insbesondere im internationalen Kontext zu definieren.

Die öffentliche Konsultation zeigte einmal mehr die divergierenden Interessen auf; einerseits den grossen Informationsbedarf der Regierungen und andererseits das Bedürfnis der Industrie an Vorhersehbarkeit mit möglichst geringem administrativem Aufwand.

6 Aktionspunkt 13

Aufgrund der Vielzahl von offenen Fragen betreffend die Umsetzung des sog. Country-by-Country Reportings («CbCR»)⁶², hat die OECD im Rahmen des Aktionspunkts 13 am 8. Juni 2015 eine Implementierungshilfe⁶³ für die Länder, die CbCR einführen wollen, veröffentlicht. Diese umfasst insbesondere einen Vorschlag eines Gesetzes für die Länder, um CbCR zu implementieren und im Rahmen des automatischen Informationsaustausches mit anderen Ländern zu integrieren. Ferner wird dort auch angekün-

digt, dass die OECD an einer Erweiterung arbeitet, um Weisungen für den elektronischen Informationsaustausch von CbCRs zu bieten.

Der Gesetzesvorschlag umfasst dabei neben Definitionen auch die Verpflichtung von betroffenen multinationalen Gruppen, ein CbCR grundsätzlich der Steuerbehörde zur Verfügung zu stellen, wo die oberste Muttergesellschaft domiziliert ist. Dies soll nicht später als 12 Monate nach dem letzten Tag des vorangehenden Geschäftsjahres erfolgen – beginnend mit dem Geschäftsjahr 2016. Sollte die Gruppe dies nicht befolgen, sieht der Gesetzesvorschlag mögliche Strafen vor, allerdings werden diese nicht festgelegt, sondern es wird darauf verwiesen, dass diese entsprechend den Strafen in bestehenden lokalen Dokumentationsvorschriften bestimmt werden sollten.

Weiter hat die OECD im Zusammenhang mit dem Aktionspunkt 13 an der Konsultation vom 6./7. Juli verkündet, dass sie alle Veröffentlichungen zum Aktionspunkt 13 als kombiniertes Dokument herausgeben wird.

7 OECD Webcast vom 8. Juni 2015: Status Update

Am 8. Juni 2015 hat die OECD im Rahmen ihres siebten Webcasts über den aktuellen Stand des BEPS-Projektes informiert⁶⁴. Pascal Saint-Amans, der Leiter des OECD-BEPS-Projekts, eröffnete den Webcast mit der Aussage, dass die Arbeitsgruppen zur Zeit intensiv daran arbeiteten, Kompromisse zu finden, welche nötig seien, damit das Projekt finalisiert werden könnte. Die Berichte der Arbeitsgruppen sind demzufolge kurz vor dem Abschluss. Der OECD-Ausschuss für Steuerangelegenheiten (Committee for Fiscal Affairs) will die 15 Berichte am Meeting vom 22.–23. September 2015 prüfen und absegnen. Diese 15 Berichte sollen dann wiederum vom OECD-Rat genehmigt werden. Es ist geplant, diese Berichte im Rahmen des G20-Treffens vom 8.–9. Oktober

2015 in Lima, Peru, den Finanzministern und danach im Rahmen des G20-Treffens vom 15.–16. November 2015 in Antalya, Türkei, den Staatschefs zu präsentieren. Darüber hinaus informierte Pascal Saint-Amans, dass eine ad-hoc Gruppe für die Verhandlung des multilateralen Instruments⁶⁵ gebildet wurde. Damit soll eine effiziente Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungen ermöglicht werden, ohne dass jeweils die einzelnen bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen bilateral neu verhandelt werden müssten. Bisher sollen rund 83 Länder,

darunter OECD-Mitgliedstaaten, G20-Staaten und Entwicklungsländer beigetreten sein. Weitere Länder sollen folgen. Es wird bereits mit rund 100 Ländern gerechnet, welche das Multilaterale Instrument umsetzen werden.

Saint-Amans betonte jedoch auch im Webcast, dass die Veröffentlichung der September-2015-Berichte oder die Umsetzung des multilateralen Instruments im Dezember 2016 nicht das Ende des BEPS-Projekts darstellten, da es vielmehr auch darum gehe, die Fortschritte zu verfolgen und zu überwachen.

⁶¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 492.

⁶² Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, SteuerRevue 12/2014, S. 857 ff.

⁶³ OECD Implementation Package 13.

⁶⁴ Vgl. OECD; BEPS Webcast #7: An Update on the Project, vom 8. Juni 2015.

⁶⁵ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2015, S. 320–321.

1. Auflage 2015



Andrea Opel

Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard

Die weltweite Durchsetzung des OECD-Amtshilfestandards hat zu einer eigentlichen Trendwende in der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen geführt: Steuerabkommen liegen nicht mehr primär im Interesse der Steuerpflichtigen (Vermeidung der Doppelbesteuerung), sondern ebenso in jenem der nationalen Fisci. Ziel der vorliegenden Arbeit ist eine wissenschaftliche Durchdringung und Systematisierung der Grundlagen der neuen Amtshilfepolitik, die sich im Landesrecht, im Völkerrecht, aber auch in ausserrechtlichen Erkenntnisquellen (Arbeiten der OECD) finden.

688 Seiten, kartoniert
CHF 185.–

