

Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS-Projektes

Im letzten BEPS-Statusbericht¹, haben wir erwähnt, dass am 5. Oktober 2015 die finalen Berichte des OECD/G20-Projektes gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting; «BEPS») zu allen 15 Aktionspunkten veröffentlicht wurden². In der Zwischenzeit genehmigten die Staatschefs diese Berichte im Rahmen des G20-Treffens vom 15. – 16. November 2015 in Antalya, Türkei.

Der letzte BEPS-Statusbericht konzentrierte sich auf die Aktionspunkte, welche unmittelbar oder in der nahen Zukunft Auswirkungen haben (vgl. Abbildung 1).

In dieser Ausgabe wird der Fokus auf die Aktionspunkte gelegt, welche einen Einfluss auf die bilateralen Steuerabkommen zur Folge haben sowie auf einige der analytischen Berichte (vgl. Inhaltsübersicht). In diesem Zusammenhang ist nochmals auf den Aktionspunkt 15 zu verweisen, der vorsieht, dass ein multilaterales Instrument geschaffen wird, so dass nicht jedes bilaterale Abkommen überarbeitet werden muss.



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



Sathi Meyer-Nandi

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

Inhaltsübersicht

Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
1	Identifikation von Besteuerungsproblemen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft ³	1
2	Vermeidung von Abkommensmissbrauch ⁴	6
3	Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten ⁵	7
4	Streitbeilegungsmechanismen ⁶	14
5	Multilaterales Instrument ⁷	15

Abbildung 1	1. Mindeststandards	2. Änderungen von bestehenden internationalen Standards	3. Empfehlung von einheitlichen Ansätzen und bewährten Verfahren
Sofortige Anwendung	Aktionspunkt 13 (CbCR) Aktionspunkt 5 (Schädliche Steuerpraktiken)	Aktionspunkt 8 – 10 (Verrechnungspreise) Aktionspunkt 13 (CbCR)	
Abkommens-basierte Massnahmen	Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismus)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen) Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) Aktionspunkt 7 (Betriebsstätten) Aktionspunkt 14 (Streitbeilegungsmechanismus) Aktionspunkt 15 (Multilaterales Instrument)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen)
Änderungen des nationalen Rechts	Aktionspunkt 5 (Schädliche Steuerpraktiken)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen)	Aktionspunkt 2 (Hybride Strukturen) Aktionspunkt 3 (CFC-Regeln) Aktionspunkt 4 (Abzug von Zinsen) Aktionspunkt 12 (Offenlegung)
4. Analytische Berichte: Aktionspunkt 1 (Digitale Wirtschaft), Aktionspunkt 11 (Analyse von BEPS-Daten), Aktionspunkt 15 (Multilaterales Instrument)			

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2015, S. 952 ff.

² Für weitere Informationen zum BEPS-Projekt vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 753 ff., 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.

³ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, nachfolgend «OECD, Bericht 1»; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD issues final report on tax challenges of the digital economy under Action 1 vom 23. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015».

⁴ OECD (2015), Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, abrufbar unter <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315331e.pdf?expires=1449839943&id=id&accname=guest&checksum=B590b66c5a2f17592169-D3384d322f41>, nachfolgend «OECD, Bericht 6»; vgl. auch EY Tax Global Alert, OECD releases final report under BEPS Action 6 on preventing treaty abuse vom 20. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 20. Oktober 2015».

⁵ OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 OECD/G20 Final Report, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf?expires=1449838960&id=id&accname=guest&checksum=85BCE73551BD8414F386D864C259826>, nachfolgend «OECD, Bericht 7»; EY Global Tax Alert, OECD releases final report on preventing the artificial avoidance of permanent establishment status under Action 7, vom 19. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert Action 7».

⁶ OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>, nachfolgend «OECD, Bericht 14», vgl. auch EY Global Alert, OECD releases final report on improving the effectiveness of dispute resolution mechanisms under Action 14, vom 8. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 8. Oktober 2015».

⁷ OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>, nachfolgend «OECD, Bericht 15», vgl. auch EY Tax Global Alert vom OECD releases final report on developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties under BEPS Action 15 vom 10. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 10. Oktober 2015».

1 Aktionspunkt 1: Identifikation von Besteuerungsproblemen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

Der am 5. Oktober 2015 publizierte finale Bericht zu Aktionspunkt 1 betreffend Besteuerungsproblemen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft («Bericht 1»)⁸ folgt im Wesentlichen dem im September 2014 publizierten Bericht⁹. Der Bericht 1 anerkennt, dass spezifische Regeln, welche nur für die digitale Wirtschaft anwendbar wären, wenig sinnvoll seien, da die digitale Wirtschaft zunehmend ein grosser Teil der Wirtschaft selbst darstellt. Daher kommt der Bericht 1 zum Schluss, dass die direkt steuerlichen Anliegen des BEPS-Projektes durch die Massnahmen unter den anderen Aktionspunkten effektiv abgedeckt werden können¹⁰. Der Bericht 1 empfiehlt insbesondere die folgenden Massnahmen für die digitale Wirtschaft aus direkt steuerlicher Sicht:

- Aktionspunkt 7:
 - Anpassung des Ausnahmekataloges für Betriebsstätten unter Artikel 5 (4) OECD-Musterabkommen («OECD-MA»), welcher nur noch für Tätigkeiten vorbereitender Art sowie Hilfstätigkeiten gelten soll. So wurde u. a. dem Kommentar zu Artikel 5 (4) OECD-MA ein Beispiel eines Onlinehändlers beigefügt (vgl. folgender Abschnitt 3.2)¹¹
 - Einführung einer neuen Anti-Fragmentierungsregel unter Artikel 5 (4) OECD-MA (vgl. folgender Abschnitt 3.3)¹²
 - Anpassung der Definition eines abhängigen Vertreters, der nach Artikel 5 (5) eine Betriebsstätte begründet und der Definition eines unabhängigen Vertreters, der nach Artikel 5 (6) OECD-MA keine Betriebsstätte begründet. Damit soll gemäss der Terminologie der OECD vermieden werden, dass durch «künstliche» Struktu-

ren verhindert werden kann, dass bei einem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen eine Betriebsstätte begründet werden kann (vgl. folgender Abschnitt 3.1). Der Kommentar zu den Artikeln 5 (5) und (6) enthält nun entsprechende Beispiele betreffend die digitale Wirtschaft¹³.

- Aktionspunkte 8–10:
 - Anpassung der Verrechnungspreisrichtlinien, insbesondere im Zusammenhang mit immateriellen Gütern¹⁴.
- Aktionspunkt 3:
 - Anpassung der CFC-Regeln, um den spezifischen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft Rechnung zu tragen (beispielsweise mittels Qualifikation der Erträge die typischerweise in der digitalen Wirtschaft generiert werden, wie z. B. Lizenzerträge und Serviceerträge, als CFC-Einkommen oder mittels einer Substanzanalyse der CFCs)¹⁵.

Hinsichtlich der indirekten Steuern empfiehlt der Bericht 1 im Wesentlichen die Anwendung der OECD International Value Added Tax and Goods and Services Tax (VAT/GST) Richtlinien¹⁶. Da sich insbesondere die digitale Wirtschaft laufend weiterentwickelt, muss stetig überprüft werden, inwieweit die steuerlichen Massnahmen im Zusammenhang mit BEPS noch aktuell sind. Weitere Arbeiten im Zusammenhang mit der Überwachung von BEPS unter Aktionspunkt 1 sollen zusammen mit den interessierten Kreisen auf der Basis eines detaillierten Mandates erfolgen, welches in 2016 durch die OECD entwickelt werden soll. Ein Zusatzbericht, der die Ergebnisse und weiteren Arbeiten im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft festhalten soll, ist bis 2020 geplant. Ausserdem beabsichtigt die OECD, die Umsetzung der Massnahmen im Zusammenhang mit den Internationalen Mehrwertsteuer- und GST-Richtlinien aufeinander abzustimmen¹⁷.

2 Aktionspunkt 6: Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD ihren Bericht zu Aktionspunkt 6 über die Vermeidung von Abkommensmissbrauch («Bericht 6»)¹⁸ veröffentlicht, welcher auf den vorhergehenden Diskussionsentwürfen¹⁹ basiert und den Interim OECD-Bericht vom 16. September 2014²⁰ ersetzt.

Obgleich die Vermeidung von Abkommensmissbrauch als eines der zentralen Elemente des BEPS-Projekts angesehen wurde, enthält der Bericht 6 nicht die erwarteten Klärungen der vielen offenen Punkte. Der Bericht 6 unterbreitet keinen einheitlichen Vorschlag zur Anpassung des OECD-MA. Er enthält lediglich einen Änderungsvorschlag der Präambel und Vorschläge für einen Mindeststandard für Anti-Treaty-Shopping-Bestimmungen, welche verschiedene mögliche Optionen enthalten und den Ländern somit einen gewissen Spielraum lässt. Zudem hat Aktionspunkt 6 eine der längsten Listen an Folgearbeiten, welche auf 2016 verschoben wurden. Dies jedoch mit dem Ziel, diese vor Ende 2016 – also bevor das multilaterale Instrument zur Unterschrift bereit sein sollte – zu finalisieren.

2.1 Der Mindeststandard

Der Bericht 6 beinhaltet – wie bereits der Interim Bericht 6 – die Einigung der OECD-Länder auf einen Mindeststandard zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch, welcher in die Doppelbesteuerungsabkommen übernommen werden soll. Dieser Mindeststandard enthält folgende zwei Elemente:

- (i) Eine Erklärung in der Präambel der Doppelbesteuerungsabkommen, welche bekundet, dass der Sinn und Zweck des Abkommens die Verhinderung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Kapital ist, ohne dadurch Möglichkeiten für eine Nichtbesteuerung oder eine reduzierte Besteuerung durch Steuerumgehung oder Steuervermeidung zu schaffen (inklusive Treaty-Shopping-Strukturen, welche darauf ausgerichtet sind, dass Ansässige in Drittstaaten indirekt von Abkommensvorteilen profitieren können)²¹.
- (ii) Die Einführung von Missbrauchsbestimmungen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch und Einschränkung der Abkommensvorteile durch eine der folgenden Optionen:

⁸ OECD, Bericht 1.

⁹ Vgl. HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014, S. 849.

¹⁰ OECD, Bericht 1, S. 11, EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹¹ OECD, Bericht 1, S. 136, 144–145, EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹² OECD, Bericht 1, S. 136, 144–145, EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹³ OECD, Bericht 1, S. 144–145, EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹⁴ Vgl. OECD, Bericht 1, S. 145, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹⁵ Vgl. OECD, Bericht 1, S. 146, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹⁶ OECD, International VAT/GST Guidelines, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 23. Oktober 2015.

¹⁷ Vgl. EY Global Alert: OECD releases final reports on BEPS Action Plan vom 6. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Alert vom 6. Oktober 2015».

¹⁸ Vgl. OECD, Bericht 6; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 28. Mai 2015.

¹⁹ 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>, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2015, S. 135 ff und 4/2015, S. 312 ff.

²⁰ OECD (2014), 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».

²¹ OECD, Bericht 6, S. 92.

- *Option 1:* Einführung eines sogenannten Principle Purpose Tests («PPT»), der den Hauptzweck einer Gestaltung hinterfragt.
- *Option 2:* Einführung eines PPTs zusammen mit einer Limitation of Benefits («LOB»)-Klausel. Sollte ein Land sich für diese Variante entscheiden, kann eine simplifizierte LOB-Klausel angewendet werden, die nur die offensichtlichen Missbrauchstatbestände abdeckt, wobei in allen anderen Fällen der PPT Anwendung finden soll.
- *Option 3:* Einführung einer LOB-Klausel zusammen mit einer zusätzlichen Bestimmung, welche Gestaltungen als missbräuchlich bezeichnet, die nur der Durchleitung von Erträgen dienen (sogenannte «Conduit-Arrangements»)²². Sollte ein Land sich für diese Option entscheiden, hat es Handlungsspielraum bei der Ausgestaltung und Implementierung der Regeln für Conduit-Arrangements. Diese können durch nationale Gesetze oder auch durch richterliche oder administrative Praxen implementiert werden. Als Handlungshilfe werden im Bericht 6 verschiedene Beispiele zu Conduit-Arrangements aufgeführt, welche unter diese Regeln fallen sollten²³.

Interessant bleibt zu sehen, wie der Mindeststandard schlussendlich implementiert werden wird, da die Länder zwischen verschiedenen Optionen hinsichtlich der Art der Missbrauchsbestimmungen (3 Optionen wie oben beschrieben) und gewisser Bestimmungen selbst (z. B. bei der Formulierung der LOB-Klauseln) wählen können. Somit wird eine sofortige und einheitliche Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen durch die Unterzeichnung des multilateralen Instrumentes unter Aktionspunkt 15 schwierig umzusetzen sein²⁴.

2.1.1 Principal Purpose Test

Gemäss dem PPT sollen in den Fällen keine Abkommensvorteile bezüglich Einkommen und

Kapital gewährt werden, in denen man unter der Berücksichtigung aller Fakten und Umstände vernünftigerweise darauf schliessen kann, dass die Erlangung von Abkommensvorteilen einer der Hauptgründe einer Gestaltung oder Transaktion war, welche direkt oder indirekt zu Abkommensvorteilen führen würde und die Gewährung dieser Vorteile unter diesen Umständen nicht dem Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens entspräche²⁵.

Der PPT enthält somit im Wesentlichen folgende zwei Elemente²⁶:

- Eine objektive Beurteilung des «primären Zwecks» einer Gestaltung oder Transaktion, welche direkt oder indirekt zu Abkommensvorteilen führt. Gemäss dem angepassten Kommentar zum OECD-MA sind dabei die Ziele und Absichten aller involvierten Parteien zu berücksichtigen und eine Beurteilung kann nur basierend auf Fakten unter der Berücksichtigung aller relevanten Umstände im Einzelfall erfolgen.
- Eine subjektive Beurteilung, ob man «vernünftigerweise darauf schliessen kann», dass die Erlangung von Abkommensvorteilen einen primären Zweck darstellt.

Im Kommentar wird der PPT weiter spezifiziert. So dürften die Abkommensvorteile nicht der einzige oder dominante Grund einer Gestaltung oder einer Transaktion sein. Der Kommentar hält jedoch fest, dass, falls eine Struktur eindeutig und untrennbar wirtschaftlich motiviert war, die erzielten Abkommensvorteile nicht als der Hauptgrund dieser Gestaltung angesehen werden sollten²⁷.

Es bleibt zu sehen, wie die zuständigen Behörden den PPT interpretieren werden. Die 10 Beispiele des Kommentars sollen dabei eine gewisse Hilfestellung geben²⁸.

2.1.2 LOB-Klausel

Die vereinfachte wie auch die ausführliche LOB-Klausel soll die Gewährung von Abkommensvorteilen einschränken. Von Abkommensvorteilen

len profitieren können gemäss beiden LOB-Klauseln:

- Qualifizierte Personen, wie
 - Natürliche Personen
 - Vertragsstaaten, ihre politischen Einrichtungen und von ihnen gehaltene Gesellschaften
 - Gewisse börsennotierte Unternehmen und ihre verbundenen Unternehmen
 - Gewisse wohltätige Organisationen und Pensionskassen (nicht unter der vereinfachten Version)
 - Weitere Gesellschaften, welche gewisse Eigentümerquoten und Weiterleitungsbeschränkungen (Base Erosion clause) erfüllen (die vereinfachte Version enthält lediglich gewisse Eigentümerquoten)
 - Gewisse kollektive Kapitalanlagegesellschaften (nicht unter der vereinfachten Version)
 - Gewisse Erträge von Gesellschaften, die eine aktive Geschäftstätigkeit in ihrem Ansässigkeitsstaat ausüben (active conduct of business clause)
 - Gesellschaften, die von einem Begünstigten gehalten werden, der ebenfalls für Abkommensvorteile qualifizieren würde (derivative benefits clause)
 - Ausserdem kann eine zuständige Behörde einem Unternehmen, welches unter den obigen Bestimmungen nicht für Abkom-

mensvorteile qualifizieren würde, Abkommensvorteile nach Ermessen gewähren (discretionary relief clause)²⁹.

Da hinsichtlich der LOB-Klauseln noch viele offene Punkte bestehen und sich noch Änderungen ergeben können (vgl. Abschnitt 1.4), wird an dieser Stelle nicht vertiefter auf die einzelnen LOB-Bestimmungen und dem entsprechenden Kommentar des derzeitigen Entwurfs im Bericht 6 eingegangen³⁰.

2.2 Weitere spezifische Missbrauchsklauseln (nicht Teil des Mindeststandards)

Der Bericht 6 beinhaltet ausserdem Empfehlungen für weitere spezifische Missbrauchsklauseln, welche fakultativ von Ländern in ihre Doppelbesteuerungsabkommen übernommen werden können und daher nicht Teil des Mindeststandards sind.

So werden beispielsweise verschiedene Anti-Missbrauchsregeln im Zusammenhang mit Dividendenerträgen und Kapitalgewinnen aus Immobilien vorgeschlagen. U. a. sollen Dividenden nur bei einer Haltedauer von mindestens einem Jahr vom reduzierten Quellensteuersatz profitieren können. Auch bei Kapitalgewinnen aus Immobilienverkäufen soll eine Mindestheldauer von einem Jahr gelten, um von Abkommensvorteilen profitieren zu können³¹.

²² Für weitere Informationen vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer-Revue 2/2015, S. 135 ff; 4/2015, S. 312 ff sowie HUBER/BARTZ/BERR, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2014, S. 854–855.

²³ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 65–69, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

²⁴ Vgl. TaxJournal, Issue 1283 vom 31. Oktober 2015, Jil Gotehouse, Susanne Brain, 30 questions on BEPS, S. 15.

²⁵ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 57–58, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015 und EY Webcast vom 19. November 2015, OECD project BEPS outcome: Anti-abuse measures 3, 5, 6 und 12.

²⁶ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 57–58, vgl. auch TaxJournal, Issue 1283 vom 30. Oktober 2015, Micheal McGowan, Andrew Thomson, Emma Hardwick, Preventing treaty abuse, S. 24.

²⁷ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 58.

²⁸ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 59–64.

²⁹ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 20–54, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

³⁰ EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

³¹ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 69–71, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

Ausserdem soll das neue OECD-MA keine sogenannte «tie-breaker» Bestimmung mehr enthalten, welche im Falle einer steuerlichen Doppelansässigkeit von Unternehmen, das Besteuerungsrecht einem Staat zuweist. Es wird vorgeschlagen, dass alle Fälle von doppelter Ansässigkeit mittels Verständigungsverfahren geklärt werden müssen. Ohne eine solche Einigung soll das doppelansässige Unternehmen keine Abkommensvorteile beanspruchen können. Allerdings hält der Kommentar zum OECD-MA fest, dass es den Ländern frei stehe einen alternativen Artikel in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen, welche die steuerliche Ansässigkeit dem Staat zu weist, in dem sich die tatsächliche Leitung einer Gesellschaft befindet (sog. place of effective management), wie dies in vielen Doppelbesteuerungsabkommen bereits heute der Fall ist³².

Ferner werden weitere Missbrauchsbestimmungen bezüglich Betriebsstätten in Drittstaaten vorgeschlagen³³. Auch empfiehlt der Bericht 6 eine Klausel ähnlich wie die «US Saving Clause» in Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen, damit durch die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen die Missbrauchsregelungen des jeweiligen nationalen Rechts nicht umgangen werden können³⁴. Dies dürfte jedoch lediglich dazu beitragen, dass die bisherige Auffassung, dass Doppelbesteuerungsabkommen die unilateralen Missbrauchsregeln nicht einschränken, positivrechtlich verankert wird³⁵. Zudem empfiehlt der Bericht, dass eine Wegzugsbesteuerung (sog. Exit Tax) nicht durch die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden soll. Eine allfällige Doppelbesteuerung soll in solchen Fällen durch die Kooperation der zuständigen Behörden mittels Verständigungsverfahren behoben werden³⁶.

2.3 Aktionspunkt 6: Folgearbeiten

Der Bericht 6 hält fest, dass noch verschiedene Folgearbeiten nötig sind. Diese beinhalten u. a. folgende Punkte:

- (i) Ausgestaltung der Limitation of Benefits («LOB») Klausel und des dazugehörigen Kommentars:

Die Ausgestaltung der LOB-Klausel orientierte sich weitgehend an der LOB-Klausel in den Doppelbesteuerungsabkommen der USA. Da deren Inhalt derzeit überarbeitet wird und sich seit Mai 2015 in der öffentlichen Konsultation befindet, wurde die finale Ausgestaltung der ausführlichen wie auch vereinfachten LOB-Klausel für das OECD-MA auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Sobald der finale Wortlaut der US LOB-Klausel feststeht – es wird erwartet, dass dies in der ersten Hälfte von 2016 sein wird – wird der Wortlaut der Musterbestimmung der LOB-Klauseln für das OECD-MA zusammen mit dem dazugehörigen Kommentar nochmals überarbeitet.

- (ii) Abkommensberechtigung von «Non-CIV Funds»:

Der Interim Bericht 6 überliess die Frage, ob kollektive Kapitalanlageinstrumente («CIV») unter der LOB-Klausel als qualifizierende Personen gelten sollen und daher von Abkommensvorteilen profitieren sollen, den Vertragsstaaten. Jedoch wurden unterschiedliche steuerliche Beurteilungen von CIVs diskutiert, die auf dem in 2010 veröffentlichten OECD-Bericht «The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles» («CIV Bericht»)³⁷ beruhten, und es war geplant, die verschiedenen Behandlungsmethoden weiter zu analysieren, um schlussendlich eine einzige präferierte steuerliche Behandlungsmethode für CIVs zu erarbeiten³⁸. Im Bericht 6 kommt die OECD jedoch zum Schluss, dass die Resultate aus dem CIV Bericht bereits ausreichen und somit keine weiteren Arbeiten zu der Abkommensberechtigung von CIVs benötigt werden³⁹. Anders soll dies jedoch für andere Investmentfonds («Non-CIV Funds») ausse-

hen. Die Abkommensberechtigung von non-CIV Funds, inklusive Real Estate Investment Trusts («REITs») sowie Pensionskassen unter der LOB-Klausel wurde als Folgearbeit auf die erste Hälfte von 2016 verschoben⁴⁰.

- (iii) Abkommensrechtliche Behandlung von «Special Tax Regimes»:
Zudem adressierte der Bericht 6 die im letzten Diskussionsentwurf vorgeschlagene Bestimmung hinsichtlich der abkommenrechtlichen Behandlung von sogenannten «Special Tax Regimes»⁴¹. Dementsprechend sollen Artikel 11 OECD-MA bezüglich Zinseinkünften, Artikel 12 OECD-MA bezüglich Lizenzgebühren und Artikel 21 OECD-MA bezüglich anderer Einkünfte mit einer neuen Regelung ergänzt werden, die besagt, dass, sofern die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unter einem «Special Tax Regime» unterliegen, die Besteuerungsrechte dem Quellenstaat zugewiesen werden⁴². Da die USA eine ähnliche Bestimmung im Mai 2015 in die öffentliche Vernehmlassung geschickt hat, wird auch die finale Ausgestaltung der Regelung für Special Tax Regimes auf die erste Hälfte von 2016 verschoben, damit diese sich nach der US-Fassung richten kann⁴³.

3 Aktionspunkt 7: Massnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD ihren Bericht zu Aktionspunkt 7 («Bericht 7»)⁴⁴ veröffentlicht, mit den finalen Empfehlungen zur Änderung der Betriebsstättendefinition in Artikel 5 OECD-MA sowie des Kommentars zu Artikel 5 OECD-MA. Dabei enthält der Bericht 7 keine grossen Änderungen gegenüber dem letzten Entwurf vom 15. Mai 2015⁴⁵. Vielmehr wurden gewisse Formulierungen im Bericht verfeinert. Wie in den vorherigen Diskussionsentwürfen zu Aktionspunkt 7 wurde die Betriebsstättendefinition hinsichtlich folgender Strategien angepasst, welche gemäss der OECD zur «künstlichen» Vermeidung von Betriebsstätten verwendet würden:

- Kommissionärs und ähnliche Strukturen,
- die Anwendung des Ausnahmenkataloges in Artikel 5 (4) OECD-MA für Tätigkeiten, die keine Betriebsstätte begründen,
- die Fragmentierung von Geschäftsaktivitäten und Aufteilung von Verträgen.

³² Vgl. OECD, Bericht 6, S. 72 ff, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

³³ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 80, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

³⁴ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 86, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

³⁵ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 84–85.

³⁶ Vgl. OECD, Bericht 6, S. 89, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

³⁷ Vgl. OECD (2010), *The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*, OECD, Paris, abrufbar unter www.oecd.org/ctp/treaties/45359261.pdf.

³⁸ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in *SteuerRevue* 2/2015, S. 136–137 sowie in *SteuerRevue* 4/2015, S. 312 ff.

³⁹ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 15, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

⁴⁰ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 15–16, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

⁴¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in *SteuerRevue* 10/2015, S. 758.

⁴² Vgl. OECD, Bericht 7, S. 96–98, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

⁴³ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 96, vgl. auch EY Global Alert vom 20. Oktober 2015.

⁴⁴ Vgl. OECD, Bericht 7, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁴⁵ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in *SteuerRevue* 10/2015, S. 758–762 ff.

3.1 Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten bei Kommissionärsstrukturen und ähnlichen Gestaltungen

3.1.1 Abhängiger Vertreter – Änderung der Betriebsstättendefinition

Neuer Artikel 5 (5) OECD-MA:

Der derzeitige Wortlaut von Artikel 5 (5) OECD-MA, wonunter ein abhängiger Vertreter nur dann eine Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft begründet, wenn er die Vollmacht hat, Verträge im Namen der ausländischen Gesellschaft abzuschliessen, soll wie folgt geändert werden:

Eine Betriebsstätte soll dann vorliegen, wenn ein Vertreter regelmässig Verträge abschliesst oder regelmässig eine Hauptrolle beim Abschluss von Verträgen spielt, welche routinemässig keine materiellen Änderungen durch die ausländische Gesellschaft erfahren. Dies gilt dann, wenn der Vertreter einen Vertrag wie folgt abschliesst:

- (i) im Namen der ausländischen Gesellschaft,
- (ii) im eigenem Namen, wobei der Vertrag im Zusammenhang mit der Übertragung von Eigentum steht, welches der ausländischen Gesellschaft gehört oder woran diese nutzungsberechtigt ist oder
- (iii) im eigenen Namen, wobei der Vertrag die Erbringung von Dienstleistungen durch die ausländische Gesellschaft zum Gegenstand hat⁴⁶.

Allerdings begründen diese Aktivitäten dann keine Betriebsstätte, wenn der Vertreter als ein unabhängiger Vertreter gemäss dem überarbeiteten Artikel 5 (6) OECD-MA qualifiziert (vgl. Abschnitt 3.1.2) oder es sich um eine Tätigkeit handelt, welche unter den Ausnahmekatalog gemäss dem überarbeiteten Artikel 5 (4) OECD-MA (vgl. Abschnitt 3.2) fällt.

Kommentar zu Artikel 5 (5) OECD-MA:

Die Änderungen im Kommentar zu Artikel 5 (5) OECD-MA sollen den Sinn und Zweck der Ände-

rungen im OECD-MA erläutern und als Leitfaden für die Interpretation des überarbeiteten Artikels dienen.

Wie im vorherigen Diskussionsentwurf vom 15. Mai 2015 vorgeschlagen⁴⁷, hält die finale Version des Kommentars fest, dass ein Vertreter, welcher im Gegensatz zu einem Kommissionär das rechtliche Eigentum an einem Gut von der ausländischen Gesellschaft erwirbt, wie dies bei sogenannten Limited-Risk Distributoren («LRD's») der Fall ist, nicht unter den Artikel 5 (5) OECD fallen sollte und keine Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft begründen sollte. Die Dauer der Eigentumsübertragung eines Guts auf den Distributor ist dabei unerheblich⁴⁸. Eine wesentliche Änderung gegenüber den vorherigen Entwürfen von Artikel 5 (5) OECD-MA besteht darin, dass der Vertreter eine zentrale Rolle im Vertragsabschluss spielen muss, um eine Betriebsstätte zu begründen, sofern er nicht selbst die Verträge abschliesst (im Diskussionsentwurf vom 15. Mai 2015 musste der Vertreter materielle Vertragsinhalte aushandeln⁴⁹). Im Kommentar wird detaillierter umschrieben, wann eine solche zentrale Rolle bei einem Vertragsabschluss gegeben ist. Dies ist in der Regel dann der Fall, wenn eine Tätigkeit regelmässig stattfindet und kausal zu einem Vertragsabschluss führt. Mit anderen Worten sind die Tätigkeiten des Vertreters so bedeutend, dass die Drittperson regelmässig den Vertrag gutheisst. Als Beispiel wird im Kommentar die Situation beschrieben, in der eine Person Aufträge akquiriert und entgegennimmt und diese direkt an das Warenlager weiterleitet, welches die Güter ausliefert, wobei die ausländische Gesellschaft nur noch routinemässig diese Aufträge genehmigt. Jedoch sollen bloss Marketingdienstleistungen nicht darunter fallen. Zwar können diese dazu führen, dass ein ausländisches Unternehmen vermehrt Verträge abschliessen kann, jedoch ist die direkte kausale Verknüpfung mit dem Vertragsabschluss nicht gegeben⁵⁰.

Ausserdem hält der Kommentar fest, dass im Falle einer Begründung einer Betriebsstätte nach Artikel 5 (5) OECD-MA, nicht die gesamten Gewinne, welche durch die abgeschlossenen Verträge generiert werden, der Betriebsstätte zuzuordnen seien. Vielmehr soll Artikel 7 OECD-MA Anwendung finden und lediglich der Gewinn der Betriebsstätte zugeordnet werden, welche die Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie als ein selbstständiges Unternehmen diese Aktivitäten ausübt hätte⁵¹.

3.1.2 Unabhängiger Vertreter – Änderung der Ausnahmebestimmung

Artikel 5 (6) OECD-MA

Die Definition des unabhängigen Vertreters, welcher gemäss Artikel 5 (6) des OECD-MA keine Betriebsstätte begründet, soll ebenfalls angepasst werden. Ein Vertreter, welcher exklusiv oder fast exklusiv für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, zu welchen eine enge Verbindung besteht, soll unter dem neuen Artikel 5 (6) OECD-MA nicht als unabhängiger Vertreter qualifizieren und somit nicht unter die Ausnahme fallen.

Der Begriff der engen Verbindung wurde in Artikel 5 (6 b) genauer definiert. Diese ist dann gegeben, wenn alle Fakten und Umstände darauf deuten, dass eine Person die Kontrolle über das andere Unternehmen hat oder beide gemeinsam unter der Kontrolle einer Drittperson stehen. Auf jeden Fall liegt eine enge Verbindung vor, wenn:

- (i) Eine Person zu mindestens 50% direkt oder indirekt an einer anderen 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) oder
- (ii) eine andere Person zu mindestens 50% direkt oder indirekt an der Person und dem 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)⁵².

Kommentar zu Artikel 5 (6) OECD-MA

Naturgemäss führt die Überarbeitung des Artikels 5 (6) OECD-MA auch dazu, dass der entsprechende Kommentar angepasst wird. Im Kommentar wird beschrieben, dass ein Unternehmen dann exklusiv oder fast exklusiv für ein anderes verbundenes Unternehmen tätig sei, wenn es keine anderen signifikanten Geschäftsaktivitäten ausübt. Der Kommentar enthält in dem Zusammenhang ein Beispiel, in welchem ein Verkaufsagent weniger als 10% des Gesamtumsatzes mit nicht verbundenen Unternehmen erzielt und daher im Sinne des Artikels 5 (6) OECD-MA als exklusiv oder fast exklusiv für verbundene Unternehmen tätig, zu qualifizieren ist. Daher stellt ein solcher Verkaufsagent kein unabhängiger Vertreter dar, der unter die Ausnahmeregelung von Artikel 5 (6) OECD-MA fällt⁵³.

⁴⁶ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 13, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁴⁷ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in SteuerRevue 10/2015, S. 760.

⁴⁸ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 21, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁴⁹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in SteuerRevue 10/2015, S. 759.

⁵⁰ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 19, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁵¹ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 23; vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁵² Vgl. OECD, Bericht 7, S. 16 -17, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁵³ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 26, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

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

Da laut OECD der Ausnahmekatalog die Begründung von Betriebsstätten stark einschränke und oft für missbräuchliche Gestaltungen verwendet würde, soll gemäss dem finalen Bericht 7 der komplette Ausnahmekatalog der Tätigkeiten gemäss Artikel 5 (4) OECD-MA angepasst werden und nur noch für Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten gelten. Dies entspricht dem Vorschlag aus dem letzten Diskussionsentwurf vom 15. Mai 2015⁵⁴.

Im Kommentar wurden konkrete Beispiele für jede Tätigkeitskategorie des Artikel 5 (4) des OECD-MA beigelegt, mit Präzisierungen, was unter Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten zu verstehen ist. Im Vordergrund soll dabei stets die Frage stehen, ob eine Tätigkeit ein wesentlicher und bedeutender Bestandteil des Kerngeschäfts einer Unternehmung darstellt. Sollte dies der Fall sein, kann diese Tätigkeit nicht von vorbereitender Art sein oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Der Kommentar enthält u. a. verschiedene Beispiele, wann ein Warenlager nicht unter den Ausnahmekatalog fällt. Das Beispiel des Onlinehändlers im Kommentar zum OECD-MA zu Artikel 5 (4 a), welcher durch ein Auslieferungslager in einem Drittland eine Betriebsstätte begründet, wurde aus dem vorherigen Diskussionsentwurf für den finalen Bericht übernommen⁵⁵. Da gemäss dem Beispiel die Lagerung und Auslieferung von Waren einen wesentlichen Teil der Verkaufs- und Vertriebstätigkeit des Onlinehändlers ausmachen, können diese nicht als Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeiten angesehen werden. Dasselbe gilt, wenn ein Warenlager neben der Lagerung für Waren für den Vertrieb, auch für die Instandhaltung und Reparaturen der Produkte genutzt wird. In diesen Fällen soll die Ausnahme in Artikel 5 (4 a) OECD-MA keine Anwendung finden⁵⁶.

Auch wurde das Beispiel eines Prinzipals, welcher Güter in einem Drittstaat in einem Warenlager

durch einen Lohnfertiger verarbeiten lässt, wobei die Güter sich im Eigentum des Prinzipals befinden, aus dem Diskussionsentwurf vom 15. Mai 2015 übernommen⁵⁷. Sofern der Prinzipal kein unlimitierter Zugang zu einem separaten Bereich der Einrichtung des Lohnfertigers hat (Erfordernis des Vorliegens einer fixen Geschäftseinrichtung zur Begründung einer Betriebsstätte), begründet der Prinzipal in diesem Beispiel gemäss Artikel 5 (4 c) OECD-MA grundsätzlich keine Betriebsstätte im Staat des Warenlagers bzw. Lohnfertigers. Verfügt der Prinzipal über einen solchen Zugang, ist zu prüfen, ob der Unterhalt dieses Warenlagers eine Hilfs- und vorbereitende Tätigkeit des Unternehmens darstellt⁵⁸.

Ferner haben einige Länder Bedenken geäussert, dass viele Tätigkeiten im Ausnahmekatalog inhärent von vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen und daher eine explizite Anwendung des Ausnahmekataloges nur für Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeiten nicht erforderlich ist und nur zu Ungewissheiten in der Anwendung für die Steuerverwaltungen und für die Steuerpflichtigen führen könnte. Um dieser Sorge Rechnung zu tragen enthält der Kommentar einen alternativen Vorschlag zu Artikel 5 (4) OECD-MA für Länder, welche nicht den ganzen Ausnahmekatalog unter den Vorbehalt von Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten stellen wollen, welcher jedoch die Anwendung der Anti-Fragmentierungsregeln voraussetzt. Diese alternative Version von Artikel 5 (4) OECD-MA stellt, eine wichtige Änderung zu den vorherigen Diskussionsentwürfen dar⁵⁹.

3.3 Anti-Fragmentierungsregel

Der Bericht 7 schlägt ausserdem vor, den Anwendungsbereich von Artikel 5 Absatz (4) OECD-MA einzuschränken mittels eines zusätzlichen Sub-Paragraphen (4) 1 zu Artikel 5 OECD-MA, welcher aus dem Diskussionsentwurf vom 15. Mai 2015 übernommen wurde⁶⁰. Dieser Zusatz erlaubt es Ländern, unter bestimmten Voraussetzungen die Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten aus

verschiedenen festen Geschäftseinrichtungen im gleichen Land aggregiert zu betrachten. Der Ausnahmekatalog von Artikel 5 (4) soll daher keine Anwendung finden, wenn

- (i) andere Aktivitäten eines Unternehmens oder verbundener Unternehmen im gleichen Land eine Betriebsstätte begründen oder
- (ii) Aktivitäten zusammengefasst im gleichen Land keine Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeit darstellen und
- (iii) beides nur insofern die betreffenden Aktivitäten sich ergänzende Teile einer zusammenhängenden Geschäftstätigkeit darstellen⁶¹.

Gemäss dem Kommentar zu Absatz (4) 1, muss an mindestens einem der Orte eine Betriebsstätte vorliegen, damit die Anti-Fragmentierungsregel angewendet werden kann. Ist dies nicht der Fall, müssen die kombiniert betrachteten Aktivitäten über reine Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten hinausgehen, um eine Betriebsstätte zu begründen. Zudem enthält der Kommentar Beispiele für sich ergänzende Geschäftsaktivitäten⁶².

3.4 Künstliche Aufteilung von Verträgen bei Bauausführungen und Montage

Gemäss OECD wird die Anforderung der zeitlichen Präsenz von 12 Monaten im Tätigkeits-

land 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 würden⁶³. Um dem entgegenzuwirken, soll gemäss dem finalen Bericht 7 die künstliche Aufteilung von Verträgen durch den PPT unter Aktionspunkt 6 adressiert werden. Entsprechend wurde im Kommentar zum PPT des OECD-MA ein Beispiel mit einer künstlichen Aufteilung von Bauverträgen eingefügt⁶⁴. Für die Länder, bei denen die missbräuchliche Aufteilung von Verträgen nicht unter ihre nationalen Missbrauchsregeln fallen und die sich gegen die Einführung des PPT in ihre Doppelbesteuerungsabkommen entschieden haben, soll optional die künstliche Aufteilung von Verträgen mittels einer Ergänzung des Kommentars zu Artikel 5 (3) OECD-MA adressiert werden. Der Einschub enthält eine optionale Klausel, welche Artikel 5 (3) OECD-MA einschränken soll, indem sie erlaubt, zusammenhängende Aktivitäten von verbundenen Unternehmen in einem Land bei der Berechnung der 12 Monate mit zu berücksichtigen, insoweit diese Aktivitäten einzeln eine Dauer von 30 Tagen überschreiten⁶⁵.

⁵⁴ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in *SteuerRevue* 10/2015, S. 760.

⁵⁵ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 31, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁵⁶ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 31, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁵⁷ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in *SteuerRevue* 10/2015, S. 760.

⁵⁸ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 32, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁵⁹ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 38, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁶⁰ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI in *SteuerRevue* 10/2015, S. 761.

⁶¹ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 39, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁶² Vgl. OECD, Bericht 7, S. 40, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁶³ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 42; vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, *Blickpunkt BEPS*, in: *SteuerRevue* 10/2015, S. 761; sowie HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, *Blickpunkt BEPS*, in: *SteuerRevue* 4/2015, S. 316.

⁶⁴ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 42, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁶⁵ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 43–44, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

3.5 Versicherungsunternehmen

Wie im vorherigen Diskussionsentwurf vorgeschlagen, hat sich die OECD entschieden, dass die allgemeinen Änderungen für die Betriebsstättendefinition ausreichen und keine gesonderte Regeln für Versicherungsunternehmen benötigt werden⁶⁶.

3.6 Allokation von Unternehmensgewinnen auf Betriebsstätten

Da die Zurechnung von Unternehmensgewinnen zu Betriebsstätten stark mit anderen Aktionspunkten (insbesondere den Aktionspunkten 8–10) verknüpft ist, hat sich die OECD entschieden, noch keine konkreten Änderungsvorschläge zu den bestehenden Zurechnungsregeln zu unterbreiten⁶⁷. Vielmehr soll die Allokation von Unternehmensgewinnen auf Betriebsstätten 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 soll⁶⁸.

4 Aktionspunkt 14: Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen

Am 5. Oktober 2015 hat die OECD den finalen Bericht zu Aktionspunkt 15 zur Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen publiziert («Bericht 14»)⁶⁹.

Der Bericht 14 enthält einen Mindeststandard betreffend Verständigungsverfahren (auch «Mutual Agreement Procedure» oder «MAP» genannt) auf den sich die G20 und OECD-Länder geeinigt haben. Ausserdem enthält der Bericht 14 sogenannte «Best Practice» Empfehlungen, welche den Mindeststandard komplementieren sollen, jedoch nicht von allen Ländern gutgeheissen wurden. Der Bericht 14 listet zudem die 20 Länder auf, die

zugestimmt haben verbindliche Schiedsverfahren einzuführen. Gemäss der OECD seien diese 20 Länder in mehr als 90% der per Ende 2013 ausstehenden Verständigungsverfahren involviert⁷⁰.

4.1 Die 3 Prinzipien des Mindeststandards für Verständigungsverfahren

Der Mindeststandard beinhaltet 17 Massnahmen zur Verbesserung der Effektivität und der Effizienz von Verständigungsverfahren. Ausgehend davon wird es notwendig sein, sowohl das nationale Recht, die entsprechende Praxis im Zusammenhang mit der Interpretation und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, die administrativen Verfahren sowie die Doppelbesteuerungsabkommen selbst anzupassen. Der Mindeststandard verfolgt 3 Hauptziele:

- (i) Die Länder sollen ihren Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren gemäss Artikel 25 OECD-MA nach Treu und Glauben nachkommen.
- (ii) Es sollen administrative Prozesse implementiert werden, welche die zeitnahe Lösung von Abkommensstreitigkeiten gewährleisten.
- (iii) Den Steuerpflichtigen soll Zugang zu Verständigungsverfahren gewährt werden, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des Verständigungsverfahrens erfüllt sind⁷¹.

4.1.1 Implementierung des Artikel 25 OECD-MA nach Treu und Glauben

Der Mindeststandard verlangt, dass durch die Implementierung des Artikels 25 OECD-MA die zuständigen Behörden Abkommensstreitigkeiten diskutieren und lösen können. Eine Implementierung nach Treu und Glauben bedeutet gemäss dem Bericht 14 insbesondere Folgendes:

- Die Länder sollen die Absätze 1–3 des Artikels 25 OECD-MA in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen und gemäss

dem OECD-MA Kommentar interpretieren. Entsprechend sollen Verrechnungspreisanpassungen, die zu einer Doppelbesteuerung führen, mittels Verständigungsverfahren beseitigt werden können.

- Die Länder sollen Zugang zu Verständigungsverfahren gewähren, auch wenn sich die Behörden und der Steuerpflichtige nicht darüber einig sind, ob ein Missbrauch vorliegt. Dies sollte jeweils ebenfalls von der Steuerbehörde des anderen Staates überprüft werden.
- Die Länder sollen sicherstellen, dass Verständigungsverfahren durchschnittlich innerhalb von 24 Monaten abgeschlossen werden.
- Die Länder sollen Mitglied des Forums der Steuerverwaltungen für Verständigungsverfahren («FTA MAP Forum») werden, um dadurch eine Verbesserung der Effektivität von Verständigungsverfahren zu erreichen.
- Die Länder sollen fristgerecht Statistiken zu ihren Verständigungsverfahren rapportieren.
- Die Länder sollen die Überprüfungen der Anwendung des Mindeststandards durch das FTA MAP Forum zulassen.
- Die Länder sollen klarstellen, ob sie das Schiedsgerichtsverfahren anwenden oder nicht⁷².

Zudem wird als Best Practice Empfehlung den Ländern vorgeschlagen, den Artikel 9 OECD-MA mit einem Abs. 2 zu ergänzen, der eine Gegenberichtigung zulässt, wenn eine Verrechnungspreisanpassung, die auf dem Drittvergleichsprinzip basiert, in anderen Vertragsstaat erfolgt⁷³.

4.1.2 Implementierung von administrativen Abläufen, welche die zeitnahe Lösung von Abkommensstreitigkeiten gewährleisten

Die Länder, welche den Mindeststandard akzeptieren, sind verpflichtet folgende Massnahmen zu ergreifen, um eine effiziente Streitbeilegung sicherzustellen:

- Es sollen die Richtlinien und Prozesse publiziert werden, wie ein Verständigungsverfahren initiiert werden kann. Zudem soll sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige Zugang zu diesen Informationen hat.
- Es soll das MAP-Profil eines Landes auf einer dafür vorhergesehenen gemeinsamen Plattform publiziert werden. Eine Vorlage des MAP-Profils soll durch das FTA MAP Forum ausgearbeitet werden und Informationen wie Kontaktdetails der zuständigen Behörde, Link zu den lokalen Verständigungsverfahrenrichtlinien und weitere wichtige länderspezifische Informationen zum Verständigungsverfahren enthalten.
- Es soll sichergestellt werden, dass die in die Verständigungsverfahren involvierten Personen, die Kompetenz haben Fälle zeitnah zu lösen und beispielsweise keine Zustimmung der Steuerverwaltung, welche eine Aufrechnung vorgenommen hat, einholen müssen.
- Es sollen angemessene Leistungsziele für das in die Verständigungsverfahren involvierte

⁶⁶ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 44, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015 sowie vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2015, S. 762.

⁶⁷ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 45, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁶⁸ Vgl. OECD, Bericht 7, S. 45, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 19. Oktober 2015.

⁶⁹ OECD, Bericht 14.

⁷⁰ Vgl. OECD, Bericht 14, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷¹ Vgl. OECD, Bericht 14, S. 9, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷² Vgl. OECD, Bericht 14, S. 13–17, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷³ Vgl. OECD, Bericht 14, S. 29, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

Personal (z. B. Anzahl von abgeschlossenen Verständigungsverfahren, Dauer der Verfahren, nicht aber etwa die Generierung von Steuereinnahmen) angewandt werden.

- Es soll sichergestellt werden, dass die zuständigen Behörden über ausreichende Ressourcen verfügen.
- Es soll klargestellt werden, dass eine Einigung zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen in einer Steuerprüfung ein Verständigungsverfahren nicht ausschliesst.
- Es soll ermöglicht werden, dass ein Advanced Pricing Agreements («APA») in angemessenen Fällen widerrufen werden kann⁷⁴.

Zudem enthält der Bericht 4 Best-Practice Empfehlungen wie verhindert werden soll, dass der Zugang zu Verständigungsverfahren durch lokale Abläufe eingeschränkt wird⁷⁵.

4.1.3 Zugang zu Verständigungsverfahren bei Erfüllung der Voraussetzungen

Der Mindeststandard beinhaltet folgende Elemente, um sicherzustellen, dass Steuerpflichtige Zugang zu Verständigungsverfahren haben, wenn die Voraussetzungen für ein Verständigungsverfahren erfüllt sind:

- Beide zuständigen Behörden sollen darüber informiert werden, wenn ein Verständigungsverfahren in einem Land eingereicht wird. Zudem soll den Behörden ermöglicht werden, dazu Stellung zu nehmen resp. ein Gesuch anzunehmen oder abzulehnen.
- Die von den Ländern publizierten Richtlinien zu den Verständigungsverfahren sollen alle Informationen auflisten, welche mit einem Antrag eingereicht werden müssen.
- Die Länder sollen in Artikel 25 (2) ihrer Doppelbesteuerungsabkommen einen zweiten Satz einfügen, der es erlaubt, eine Lösung mittels Verständigungsverfahren zu erzielen, unabhängig von den Verjährungs-

fristen nach nationalem Recht. Alternativ, könnte auch eine zeitliche Beschränkung für Verrechnungspreisanpassungen durch den Vertragsstaat gemäss Artikel 9 (1) OECD-MA oder 7 (2) OECD-MA vorgesehen werden, um zu verhindern, dass eine allfällige Doppelbesteuerung aufgrund einer späten Aufrechnung nicht mehr mittels Verständigungsverfahren beseitigt werden kann⁷⁶.

Der Bericht 15 enthält ebenfalls 6 Best-Practice Empfehlungen, wie der Zugang zu Verständigungsverfahren für den Steuerpflichtigen sichergestellt werden kann, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind⁷⁷.

5 Aktionspunkt 15: Multilaterales Instrument

Wie erwähnt, hat die OECD den Interim Report zu Aktionspunkt 15 am 16. September 2014 publiziert. Darin wurde festgehalten, dass ein multilaterales Instrument, um die abkommensbasierten BEPS-Massnahmen umzusetzen, einerseits machbar wie auch andererseits erstrebenswert sei. Dies deshalb, da damit eine rasche und konsistente Umsetzung von BEPS-Massnahmen ermöglicht werde und somit die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen nicht alle einzeln neu verhandelt werden müssten. Der am 5. Oktober 2015 publizierte finale Bericht zu Aktionspunkt 15 («Bericht 15»)⁷⁸ gibt den jetzigen Stand wieder. Er enthält aber keine grossen Neuigkeiten oder weitere Information bezüglich der konkreten Ausgestaltung des Instruments. Vielmehr wird erneut festgehalten, dass das multilaterale Instrument die Anpassungen der Doppelbesteuerungsabkommen betreffend Hybride Instrumente (Aktionspunkt 2), Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6), Betriebsstätten (Aktionspunkt 7) und Streitbeilegungsmechanismen (Aktionspunkt 14) zum Gegenstand haben sollte. Ausserdem erwähnt der Bericht 15, dass eine Ad-hoc-Gruppe im Februar 2015 gebil-

det wurde, die das multilaterale Instrument ausarbeiten soll. Die Gruppe hat ihre Arbeit im Mai 2015 aufgenommen⁷⁹. Zurzeit nehmen rund 90 Länder an den Diskussionen teil. Das Ziel besteht darin, bis Dezember 2016 ein unterzeichnungsreifes multilaterales Instrument auszuarbeiten. Inwieweit das multilaterale Instrument erfolgreich ist, hängt naturgemäss stark davon

ab, was als Ergebnis der Verhandlungen der teilnehmenden Länder resultiert. Denn danach richtet sich, inwieweit die Länder bereit sind, das multilaterale Instrument schlussendlich zu unterzeichnen und umzusetzen. Zurzeit wird daraufhin gearbeitet, dass die neuen Abkommensbestimmungen bereits in 2017 in Kraft treten können⁸⁰.

⁷⁴ Vgl. OECD, Bericht 14, S. 17–21, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷⁵ Vgl. OECD, Bericht 14, S. 29–31, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷⁶ Vgl. OECD, Bericht 14, S. 22–28, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷⁷ Vgl. OECD, Bericht 14, S. 31–37, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷⁸ Vgl. OECD, Bericht 15, vgl. auch EY Global Alert vom 8. Oktober 2015.

⁷⁹ Vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 320.

⁸⁰ Vgl. OECD, Bericht 15, S. 9–10, vgl. Auch EY Global Alert vom 10. Oktober 2015.

Lucerne University of
Applied Sciences and Arts

**HOCHSCHULE
LUZERN**

Wirtschaft
Institut für Finanzdienstleistungen Zug
IFZ

NEU!

Certificate of Advanced Studies

CAS Tax Compliance Management for Financial Institutions

Sind Sie im Berufsalltag mit komplexen steuerlichen und regulatorischen Herausforderungen in der Finanzindustrie konfrontiert? Erhöhen Sie Ihre Fachkompetenz und besuchen Sie die neue berufsbegleitende Weiterbildung **CAS Tax Compliance Management for Financial Institutions** während 12 Monaten. Der Unterricht erfolgt alle zwei Monate an drei Tagen (Do–Sa). Der Lehrgang wird in englischer Sprache durchgeführt.

Start 1. Lehrgang: 25. August 2016

Info-Veranstaltung: 3. März 2016, 17:30 Uhr,
Au Premier, Zürich

www.hslu.ch/tax

FH Zentralschweiz