
Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS-Projektes

In den letzten BEPS-Statusberichten¹ haben wir die am 5. Oktober 2015 veröffentlichten finalen Berichte des OECD/G20-Projektes gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebungen von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting; «BEPS») thematisiert. Wie im Aktionspunkt 6 Bericht zum Abkommensmissbrauch angekündigt, hat die OECD mit den Anfang 2016 vorgesehenen Folgearbeiten begonnen. So wurden zwei neue Diskussionsentwürfe veröffentlicht, welche die Abkommensberechtigung von sogenannten Non-CIV Funds, d.h. Investmentfonds, welche nicht als kollektive Kapitaleinlageinstrumente qualifizieren, sowie von Pensionskassenfonds, zum Thema haben.

Auch die Ausgestaltung der finalen Limitation on Benefits (LOB)-Klauseln und des dazugehörigen Kommentars wurde als Folgearbeit auf 2016 verschoben, da man die angepassten LOB-Klauseln des überarbeiteten US-Musterabkommens mitberücksichtigen wollte. Somit ist eine weitere wichtige Entwicklung, dass die USA ihr überarbeitetes Musterabkommen am 17. Februar 2016 veröffentlicht hat. Dieses enthält neben BEPS bezogenen Änderungen auch eine modifizierte LOB-Klausel.

Zudem haben sich seit der Publikation der finalen Berichte durch die OECD weitere Neuigkeiten im Zusammenhang mit der Implementierung des BEPS-Projektes ergeben. So hat die EU-Kommission am 12. April 2016 einen Vorschlag zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU) publiziert, welche multinationale Unternehmen zur Veröffentlichung eines länderspezifischen Ertragssteuerinformationsberichts verpflichten soll.



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

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



Sathi Meyer-Nandi

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

Des Weiteren hat der schweizerische Bundesrat am 13. April 2016 die Vernehmlassung zur multilateralen Vereinbarung über den Austausch von Country-by-Country (CbC) Reports und das für deren Umsetzung erforderliche Bundesgesetz eröffnet.

Inhaltsübersicht

Nachfolgender Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
1	Folgearbeiten zur Abkommensberechtigung unter Aktionspunkt 6	6
2	US-Musterabkommen 2016	
3	EU-Vorschlag zur öffentlichen Berichterstattung (Richtlinie 2013/34/EU)	13
4	Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zum Austausch von Country-by-Country Reports	13

1 Aktionspunkt 6: Folgearbeiten zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Der am 5. Oktober 2015 publizierte OECD-Bericht zu Aktionspunkt 6 über die Vermeidung von Abkommensmissbrauch («Bericht 6»)² enthielt eine lange Liste an Folgearbeiten, welche auf 2016 verschoben wurden. Dabei wird angestrebt, diese vor Ende 2016 – also bevor das multilaterale Instrument zur Unterschrift bereit sein soll – zu finalisieren. In der Zwischenzeit wurden zwei neue Diskussionsentwürfe publiziert.

1.1 Diskussionsentwurf zur Abkommensberechtigung von Non-CIV Funds

Am 24. März 2016 hat die OECD einen Diskussionsentwurf zur Abkommensberechtigung von

Non-CIV Funds³ veröffentlicht und dazu aufgerufen, diesen bis zum 22. April 2016 zu kommentieren.

a Transparente Non-CIV Funds

Der Aktionspunkt-2-Bericht hat vorgeschlagen den Art. 1 des OECD-MA mit einem Abs. 2 für transparente Unternehmen zu ergänzen. Danach soll, damit ein transparenter Rechtsträger auf Einkünften vom Abkommen Gebrauch machen kann, darauf abgestellt werden, inwieweit das Einkommen in diesem Vertragsstaat als steuerbares Einkommen behandelt wird.⁴ Gemäss dem Diskussionsentwurf zu Aktionspunkt 6 wird mit diesem Abs. 2 sichergestellt, dass ein Investor von Abkommensvorteilen profitieren kann, wenn er beispielsweise in einen Non-CIV Fund investiert, der aus Sicht des Ansässigkeitsstaats des Investors als transparent betrachtet wird und der Investor folglich

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S. 301 ff.

² 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=B590D66C5A2F17592169D3384D322F41>, nachfolgend «OECD, Bericht 6»; vgl. auch EY Global Tax 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».

³ Vgl. OECD (2016), Public Discussion Draft: Treaty Entitlement of Non-CIV Funds vom 24. März 2016, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/BEPS-consultation-treaty-entitlement-non-civ-funds.pdf>, nachfolgend Non-CIV Fund Diskussionsentwurf; vgl. auch EY Global Tax Alert, OECD seeks input on treaty entitlement of non-CIV funds vom 29. März 2016.

⁴ Vgl. OECD, Bericht 2, S. 139–142, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S. 313.

die Erträge aus dem Non-CIV Fund in seinem Ansässigkeitsstaat zu versteuern hat. Basierend auf dem empfohlenen Abs. 2 des Art. 1 des OECD-MA soll in einem solchen Fall der Investor von allfälligen Abkommensvorteilen auf den Erträgen, die von einem Quellenstaat an den Non-CIV Fund fließen (z. B. quellensteuerbelastete Dividendenerträge) profitieren und das Doppelbesteuerungsabkommen seines Ansässigkeitsstaates mit dem des Quellenstaats anwenden können (welches allenfalls einen reduzierten Quellensteuersatz vorsieht).

Es wurde ausserdem vorgeschlagen, dass die Non-CIV Funds entscheiden können, ob sie steuerlich als transparent betrachtet werden wollen. Dies würde allerdings eine entsprechende Umsetzung im unilateralen Recht erfordern.

Ein weiterer Vorschlag besteht darin, dass Non-CIV Funds im Namen ihrer Investoren, welche unter der oben erwähnten Bestimmung für transparente Gesellschaften abkommensberechtigt wären, Abkommensvorteile geltend machen können.

Der Diskussionsentwurf thematisiert zudem die Praktikabilität der Massnahmen unter Aktionspunkt 2 in Bezug auf transparente Non-CIV Funds. Insbesondere bei einem weit gestreuten Investorenkreis dürfte es schwierig sein, dem Quellenstaat der Erträge, die dem Non-CIV Fund zufließen, alle relevanten Informationen über alle Investoren des Non-CIV Funds zu liefern, was eine Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung ist. Es wird aufgerufen, diesen Umstand zu kommentieren und mögliche Lösungsvorschläge zu präsentieren.⁵

b Weitere Vorschläge und Fragen

Im Diskussionsentwurf wurde auch die Frage aufgeworfen, ob regulierte und/oder weit gestreute Non-CIV Funds per se abkommensberechtigt sein sollen und wie genau «reguliert» und «weit gestreut» definiert werden soll.⁶

Ein weiterer Vorschlag wäre eine Art von Derivative Benefits Test für Non-CIV Funds anzuwenden, welcher gewissen Non-CIV Funds die Abkommensberechtigung gewährt, wenn ein grosser Anteil ihrer Investoren Zugang zu gleichwertigen oder besseren Abkommensvorteilen hat als der Non-CIV Fund selbst.⁷

Ebenfalls im Diskussionsentwurf erwähnt ist die Möglichkeit, die LOB-Klausel so anzupassen, dass die Aktivitäten gewisser Non-CIV Funds als aktive Tätigkeiten qualifiziert werden, falls ausreichend Substanz im Ansässigkeitsstaat des Non-CIV Funds vorliegt.⁸

Zudem wird aufgerufen, Beispiele mit Non-CIV-Fund-Strukturen, welche eindeutig wirtschaftlich motiviert sind und bei denen die Erzielung von Abkommensvorteilen nicht einer der Hauptgründe der Struktur ist, zu finden, um diese im Kommentar zum sogenannten Principal Purpose Test (kurz PPT) aufzuführen. Die Beispiele sollen sicherstellen, dass Non-CIV-Fund-Strukturen nicht in unbeabsichtigter Art und Weise durch die Anwendung des PPT Abkommensvorteile verwehrt werden.⁹

1.2 Abkommensberechtigung von Pensionskassenfonds

Am 29. Februar 2016 hat die OECD ihren Diskussionsentwurf zur Abkommensberechtigung von Pensionskassenfonds publiziert und zur Kommentierung bis zum 1. April 2016 aufgerufen.¹⁰

Im Diskussionsentwurf ist festgehalten, dass die allgemeinen Begriffsbestimmungen in Artikel 3 (1) OECD-MA mit einer Definition von «anerkannten Pensionskassenfonds» in 3 (1) (j) OECD-MA ergänzt werden sollen. Unter die Definition von «anerkannten Pensionskassenfonds» soll eine Rechtsperson fallen, welche im Land, in dem sie errichtet wurde, als steuerlich eigenständige Person qualifiziert und (i) exklusiv für die Verwaltung von Geldern für die Altersvorsorge oder ähnlichen Vorsorgegeldern

für natürliche Personen agiert und vom Ansässigkeitsstaat auch als solche reguliert wird oder (ii) exklusiv die Gelder für eine Rechtsperson verwaltet, welche unter (i) fällt.¹¹

Darüber hinaus soll Artikel 4 (1) OECD-MA bezüglich ansässiger Personen dahingehend modifiziert werden, dass anerkannte Pensionskassenfonds im Land, in welchem sie errichtet wurden, als steuerlich ansässig gelten, auch wenn sie von der Besteuerung ganz oder teilweise ausgenommen sind.¹²

Interessenvertreter werden insbesondere aufgerufen, die Definition von anerkannten Pensionskassenfonds zu kommentieren.¹³

2 US-Musterabkommen

Am 17. Februar 2016 hat das US Treasury Department das modifizierte US-Musterabkommen¹⁴ veröffentlicht. Dies dient der US-Delegation als Basis für die Verhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen. Das Musterabkommen beinhaltet neu verschiedene Vorschläge aus dem BEPS-Projekt. Daneben wurde auch die LOB-Klausel angepasst. Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden zusammengefasst:

2.1 Allgemeine BEPS bezogene Anpassungen

Die Präambel des US-Musterabkommens hält fest, dass folgende BEPS-Empfehlungen im Musterabkommen umgesetzt wurden:

- Es wird festgehalten, dass der Zweck des Abkommens darin bestehe, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, jedoch soll dadurch nicht ermöglicht werden, dass eine Besteuerung ganz oder teilweise unterbleibt.
- Ausserdem wird neu eine Anti-Fragmentierungsregelung eingeführt. Dadurch soll es zum Beispiel nicht möglich sein, Verträge bei Bau- und Installationsprojekten auf verschiedene Unternehmen aufzuteilen, sodass die Dauer der Tätigkeit pro Unternehmen die Frist von 12 Monaten nicht überschreitet, womit allenfalls vermieden werden könnte, dass eine Betriebsstätte begründet würde. Gemäss der Anti-Fragmentierungsregel werden die Tätigkeiten von verschiedenen verbundenen Unternehmen zusammengezählt.¹⁵
- Um unter dem neuen Musterabkommen von einem reduzierten Quellensteuersatz von 5% auf Dividendenausschüttungen profitieren zu können, muss eine Beteiligung für mindestens 12 Monate gehalten werden

⁵ Vgl. Non-CIV Fund Diskussionsentwurf, S. 5–6.

⁶ Vgl. Non-CIV Fund Diskussionsentwurf, S. 4–5.

⁷ Vgl. Non-CIV Fund Diskussionsentwurf, S. 6–9.

⁸ Vgl. Non-CIV Fund Diskussionsentwurf, S. 9.

⁹ Vgl. Non-CIV Fund Diskussionsentwurf, S. 11–12.

¹⁰ Vgl. OECD (2016), Public Discussion Draft: Treaty Residence of Pension Funds, vom 29. Februar 2016, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/discussion-draft-treaty-residence-pension-funds.pdf>, nachfolgend Pension Funds Diskussionsentwurf.

¹¹ Pension Funds Diskussionsentwurf, S. 1–3.

¹² Pension Funds Diskussionsentwurf, S. 3.

¹³ Pension Funds Diskussionsentwurf, S. 2.

¹⁴ Vgl. United States Model Income Tax Convention (2016), nachfolgend «US-Musterabkommen 2016», abrufbar unter: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>, nachfolgend US-Musterabkommen.

¹⁵ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 5 Abs. 3.

und der wirtschaftliche Empfänger der Dividende muss für mindestens 12 Monate in einem der beiden Vertragsstaaten oder einem qualifizierenden Drittstaat mit vergleichbaren Abkommensvorteilen ansässig gewesen sein.¹⁶

Allerdings wurden die BEPS-Empfehlungen zu der Definition von Betriebsstätten (z.B. die Definitionen des abhängigen und unabhängigen Vertreters und den Ausnahmekatalog nur für Hilfstätigkeiten anwendbar zu machen) nicht übernommen.¹⁷

2.2 «Triangular»-Betriebsstätte

Der Artikel 1 des neuen US-Musterabkommens wurde durch einen Absatz 8 ergänzt, welcher die Abkommensvorteile einschränkt, wenn eine Gesellschaft in einem Vertragsstaat Einkünfte von einer Gesellschaft in einem anderen Vertragsstaat erhält, diese Einkünfte jedoch direkt einer Betriebsstätte zugeordnet werden, die nicht im Land des Empfängers liegt und dort nur einer sehr geringen oder keiner Besteuerung unterliegen.¹⁸ Eine sehr ähnliche Bestimmung befindet sich bereits im bestehenden Abkommen zwischen der Schweiz und der USA in der LOB-Klausel unter Artikel 22 Abs. 4.¹⁹

2.3 «Special Tax Regimes»

Das neue Musterabkommen enthält in Artikel 3 neu eine Definition von «Special Tax Regimes». Die Abkommensbegünstigungen für mobile Einkommensarten wurden insoweit eingeschränkt, als die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Besteuerung unter einem «Special Tax Regime» unterliegen. Die Artikel 11 (Zinsen), 12 (Lizenzzahlungen) und 21 (übrige Einkünfte) wurden dahingehend angepasst, dass basierend auf dem Abkommen keine Reduktion der Quellensteuern auf diesen Zahlungen gewährt werden soll, wenn die Erträge bei der empfangenden verbundenen Gesellschaft unter einem Special Tax Regime besteuert werden.²⁰

Um als «Special Tax Regime» zu qualifizieren, müssen Zinszahlungen, Lizenzzahlungen oder andere Zahlungen wie etwa Garantiezahlungen gegenüber Erträgen aus dem Handel mit Gütern oder aus Dienstleistungen privilegiert besteuert werden. Die Privilegierung kann in der Form eines reduzierten Steuersatzes, einer permanenten Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage oder einer privilegierten Besteuerung von passiven Geschäftstätigkeiten liegen. Es gibt jedoch gewisse Ausnahmen, beispielsweise werden privilegierte IP-Regime nicht als «Special Tax Regime» behandelt, wenn die Forschung und Entwicklung im Ansässigkeitsstaat stattfindet. Regime, die einen fiktiven Zinsabzug (sogenannter «Notional Interest Deduction» oder «NID») anwenden, fallen ebenfalls nicht unter die Kategorie der «Special Tax Regime».²¹

2.4 «Notional Interest Deduction»

Das neue Musterabkommen beinhaltet einen neuen Absatz zu Artikel 11 (Zinsen), welcher dem Quellenstaat bei Zinszahlungen das Besteuerungsrecht zuweist, sofern der wirtschaftlich Berechtigte der Zinseinkünfte – der ein nahestehendes Unternehmen darstellt – von einem fiktiven Zinsabzug profitiert.²² Die Einführung dieser neuen Bestimmung stellt insbesondere für die Schweiz in ihrer derzeitigen Diskussion um die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer eine bedeutsame neue Entwicklung dar.

2.5 «Expatriated companies»

Zudem wird gemäss den modifizierten Artikeln 10 (Dividenden), 11 (Zinsen), 12 (Lizenzzahlungen) und 21 (Garantiezahlungen) keine Reduktion der US-Quellensteuern auf solchen Zahlungen von US-Gesellschaften an Nicht-US-Gesellschaften für eine Dauer von 10 Jahren gewährt, insoweit es sich bei der US-Gesellschaft um eine «expatriated» Gesellschaft nach dem US-Steuerrecht handelt.²³

2.6 LOB-Klausel

Zudem wurde die LOB-Klausel in Artikel 22 des US-Musterabkommens überarbeitet, damit dem Abkommensmissbrauch noch stärker entgegen-gewirkt werden kann.

a «Active Trade or Business»-Test

Eine Änderungen zur bestehenden LOB-Klausel ist die Verschärfung des «Active Trade or Business»-Test. Einem Unternehmen werden unter der modifizierten Bestimmung Abkommensvorteile gewährt, wenn ein faktischer Zusammenhang zwischen einer aktiven Handels- oder Gewerbetätigkeit im Ansässigkeitsstaat und den Erträgen besteht, für die Abkommensvorteile geltend gemacht werden sollen. Der Wortlaut des Abkommenstexts besagt, dass die Erträge aus der Handels- oder Gewerbetätigkeit resultieren sollen oder mit dieser in Verbindung stehen müssen. Technische Erklärungen, wie dieser Konnex gegeben sein soll, werden vom Treasury Department voraussichtlich im Herbst veröffentlicht werden. Als Beispiel wird auf eine rohstoff-liefernde Tochtergesellschaft verwiesen, welche von einem Unternehmen gehalten wird, das für sein Geschäft auf eine zuverlässige Belieferung von Rohstoffen angewiesen ist. In dieser Konstellation würde eine ausreichende Verbindung zwischen den Dividenden- oder Zinseinkünften

und einer aktiven Handels- oder Gewerbetätigkeit der Muttergesellschaft bestehen.²⁴

Eine weitere Erneuerung im Wortlaut des «Active Trade or Business»-Tests ist die Einführung von vier Beispielen, welche keine aktive Handels- oder Gewerbetätigkeit darstellen können. Dieser Negativkatalog beinhaltet (i) Holdingaktivitäten, (ii) die Verwaltung und Überwachung von Gruppengesellschaften, (iii) Finanzierungsaktivitäten (inklusive Cash Pooling) und (iv) das Verwalten von Beteiligungen (ausser diese Tätigkeit würde durch eine Bank, Versicherungsgesellschaft oder einen registrierten Wertschriftenhändler im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgeführt). Im bisherigen US-Musterabkommen war nur die Verwaltung von Beteiligungen explizit als Tätigkeit aufgeführt, die keine aktive Handels- oder Gewerbetätigkeit darstelle.²⁵

b Abgeleitete Abkommensvorteile («Derivative Benefits»-Test)

Auch wurde neu ein sogenannter «Derivative Benefits»-Test in das US-Musterabkommen eingefügt, welcher bisher nicht im US-Musterabkommen präsent war, obgleich dieser Test in mehreren US-Doppelbesteuerungsabkommen vorzufinden ist. Unter dem «Derivative Benefits»-Test werden einer ansässigen Person Abkommensvorteile gewährt, sofern sie einen

¹⁶ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 10 Abs. 2 a).

¹⁷ Vgl. Preamble to 2016 U.S. Model Income Tax Convention, abrufbar unter: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Preamble-US%20Model-2016.pdf>, vgl. auch EY Global Tax Alert, US Treasury Department releases 2016 US Model Treaty including new provisions to combat base erosion and profit shifting, vom 26. Februar 2016, nachfolgend «EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016».

¹⁸ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 1 Abs. 8, vgl. auch EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

¹⁹ Vgl. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen.

²⁰ Vgl. US-Musterabkommen 2016, Artikel 3 Abs. 1 Ziff. I), vgl. EY Global Tax Alert, vom 26. Februar 2016.

²¹ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 1 Abs. 8, vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

²² Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 11 Abs. 2 e), vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

²³ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 10 Abs. 5, Artikel 11 Abs. 2 d), Artikel 12 Abs. 2 b), Artikel 21 Abs. 2 b) vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

²⁴ Vgl. Preamble to 2016 U.S. Model Income Tax Convention, S. 4–5.

²⁵ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 22 Abs. 3, vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

Test betreffend Beherrschung (nachfolgend «Ownership»-Test) und einen «Base-Erosion»-Test erfüllt. Um den «Ownership»-Test zu erfüllen, muss eine Gesellschaft zu mindestens 95% direkt oder indirekt von 7 oder weniger Personen gehalten werden, welche Anspruch auf gleichwertige oder bessere Abkommensvorteile in Bezug auf die jeweiligen Erträge hätten (sogenannte «equivalent beneficiaries»). In den meisten bisherigen Abkommen mit EU-Staaten war diese Bestimmung limitiert auf «equivalent beneficiaries» mit Ansässigkeit in der EU, EWR oder NAFTA.²⁶ Die neue Ausführung beinhaltet keine geographische Einschränkung mehr. Neben der Erfüllung des «Ownership»-Tests muss kumulativ noch der Base-Erosion-Test erfüllt werden, welcher prüft, ob eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage gegeben ist durch bestimmte abzugsfähige Zahlungen. So dürfen weniger als 50% der Brutto-Erträge einer Gesellschaft und der «getesteten Gruppe»²⁷ als steuerlich abzugsfähige direkte oder indirekte Zahlungen an Personen weitergeleitet werden, die

- nicht gleichwertige Abkommensvorteile haben,
- gleichwertige Abkommensvorteile nur aufgrund der Erfüllung des «Headquarter-Company»-Tests oder einer ähnlichen Bestimmung haben,
- gleichwertige Abkommensvorteile haben, verbundene Gesellschaften sind, aber die Erträge unter einem «Special Tax Regime» besteuert werden,
- gleichwertige Abkommensvorteile haben, verbundene Gesellschaften sind und in Bezug auf Zinsen den NID anwenden.²⁸

Der neue «Derivate Benefit Test» des US-Musterabkommens erhöht grundsätzlich die Möglichkeit, dass Nicht-US-Gesellschaften von Abkommensvorteilen profitieren können. Allerdings sind die Bestimmungen teilweise restriktiver als die OECD-Empfehlungen (z.B. «Owner-

ship»-Test von 95% anstatt 75% und zusätzlicher «Base-Erosion»-Test).²⁹

c Tochtergesellschaften einer börsenkotierten Unternehmung

Bisher wurde die Abkommensberechtigung unter diesem Test nur gewährt, wenn die Zwischengesellschaften in einem der beiden Ansässigkeitsstaaten ansässig waren. Gemäss der geänderten Bestimmung des US-Musterabkommens ist es neu möglich, diesen Test zu erfüllen, wenn eine Gesellschaft über qualifizierende Zwischengesellschaften indirekt von einer börsenkotierten Gesellschaft gehalten wird. Ausserdem wurde dieser Test durch einen «Base-Erosion»-Test ergänzt für Abkommensvorteile, die nicht Dividenden betreffen. Der «Base-Erosion»-Test ist mit dem Test unter dem «Derivative Benefits»-Test vergleichbar.³⁰

d «Headquarter Company»-Test

Der modifizierte «Headquarter Company»-Test entspricht zu weiten Teilen den Tests, die bereits in den heutigen Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA zu finden sind. Die wichtigste Erneuerung ist jedoch, dass Abkommensvorteile in Bezug auf konzerninterne Dividenden- und Zinseinkünfte nur dann gewährt werden, wenn die Headquarter-Gesellschaft die primären Management- und Kontrollfunktionen über ihre eigenen Aktivitäten sowie die ihrer Tochtergesellschaften in ihrem Ansässigkeitsstaat ausübt. Eine blosser Überwachung oder Verwaltung ist nicht ausreichend. Ausserdem wurde diese Bestimmung ebenfalls mit einem «Base-Erosion»-Test ergänzt.³¹

2.7 Schiedsgerichtsklausel

Ferner wurde der Artikel 25 des US-Musterabkommens betreffend Verständigungsverfahren modifiziert. Es wird ein zwingendes Schiedsverfahren eingeführt, welches Anwendung finden soll, wenn in bestimmten Fällen zwi-

schen den Steuerverwaltungen keine Einigung erzielt werden kann.³²

2.8 Zukünftige Gesetzesänderungen

Das neue US-Musterabkommen enthält zudem einen neuen Artikel 28, welcher den Abkommenspartnern ermöglicht, die Gewährung von Abkommensvorteilen zu verweigern, sollten sich wesentliche Änderungen im Steuergesetz des anderen Abkommenspartner ergeben (z. B. erhebliche Reduktion des Steuersatzes oder Einführung neuer Steuerregime).³³

2.9 Auswirkungen auf noch nicht ratifizierte Doppelbesteuerungsabkommen und Protokolle

Zurzeit ist die Ratifizierung einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen und Protokollen (u. a. auch mit der Schweiz) durch den US-Senat hängig. Gemäss dem US Treasury Department wird nicht beabsichtigt, diese Abkommen basie-

rend auf dem in der Zwischenzeit veröffentlichten US-Musterabkommen neu zu verhandeln.³⁴

3 EU-Vorschlag zur öffentlichen Berichterstattung (Richtlinie 2013/34/EU)

Am 12. April 2016 hat die EU-Kommission ihren Vorschlag zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie der EU veröffentlicht. Dieser sieht die Offenlegung eines Ertragssteuerinformationsberichtes vor, der auf den Internetseiten von Unternehmen für 5 Jahre abrufbar sein soll.³⁵ Diese Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie soll die Country-by-Country Reporting-Richtlinie («CbCR-Richtlinie»)³⁶, auf welche sich die EU-Mitgliedstaaten im März 2016 geeinigt haben und die im Wesentlichen die Empfehlungen der OECD übernahm, ergänzen.³⁷ Mit diesem neuen Vorschlag übernimmt die Europäische Kommission eine Vorreiterrolle

²⁶ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 22 Abs. 4 a), vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

²⁷ Der Begriff «getestete Gruppe» wird definiert als das ansässige Unternehmen, welches unter der LOB-Klausel getestet wird bezüglich seiner Abkommensberechtigung (daher «getestetes Unternehmen» genannt), und jeder zwischengeschaltete Beteiligte an dem getesteten Unternehmen, welcher im gleichen Staat ansässig ist wie das getestete Unternehmen und zum gleichen steuerlichen Konsolidierungskreis oder einer ähnlichen Regelung gehört, welche erlaubt, dass Unternehmen einer Gruppe Gewinne und Verluste teilen.

²⁸ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 22 Abs. 7 f), vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

²⁹ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 22 Abs. 4 b), vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

³⁰ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 22 Abs. 2 d), vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

³¹ Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 22 Abs. 5), vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

³² Vgl. US-Musterabkommen 2016 Artikel 25, vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

³³ Vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

³⁴ Vgl. EY Global Tax Alert vom 26. Februar 2016.

³⁵ Vgl. European Commission, Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches, SWD (2016) 117, abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/?uri=CELEX:52016PC0198>.

³⁶ Vgl. European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM(2016)

25 final 2016/0010 (CNS), abrufbar unter: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:89937d6d-c5a8-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF, nachfolgend «CbCR-Richtlinie».

³⁷ Vgl. Presse-Mitteilung der Europäischen Kommission, Steuertransparenz: EU-Kommission begrüßt die derzeit vom Vereinigten Königreich geprüfte Einigung der Mitgliedstaaten auf automatischen Informationsaustausch über länderbezogene Berichte multinationaler Unternehmen, vom 8. März 2016, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-663_de.htm.

in Bezug auf öffentliche Transparenz bei der Unternehmensbesteuerung.³⁸

3.1 Welche Unternehmen sind betroffen?

Die neuen Offenlegungsbestimmungen sollen gemäss dem Vorschlag für multinationale Konzerne oder Gesellschaften gelten, welche einen Nettoumsatz von mehr als EUR 750 Millionen erzielen und deren oberste Konzernmuttergesellschaft in der EU ansässig ist. Befindet sich die oberste Konzernmuttergesellschaft ausserhalb der EU, sind die neuen Bestimmungen trotzdem anwendbar, wenn der konsolidierte Nettoumsatz der Gruppe über EUR 750 Millionen liegt und der Konzern in der EU tätige mittelgrosse und grosse Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten³⁹ hat.⁴⁰ Damit keine parallelen Offenlegungsverpflichtungen entstehen, sind Kreditinstitute und Investmentunternehmen ausgenommen, sofern sie unter Art. 89 der Richtlinie 2013/36/EU (CRD IV) fallen und im Rahmen des CbCR bereits Informationen offenlegen über die Tätigkeiten aller in den konsolidierten Abschluss eingehenden verbundenen Unternehmen.⁴¹

3.2 Welche Informationen sollen veröffentlicht werden?

Unter den neuen Reporting-Bestimmungen sollen qualifizierende Konzerne und Gesellschaften folgende Informationen offenlegen:

- kurze Beschreibung der Art der Tätigkeiten;
- Anzahl der Beschäftigten;
- Nettoumsatzerlöse, einschliesslich der Umsätze mit nahestehenden Personen;
- Gewinn/Verlust vor Steuern;
- Steuerrückstellung für das laufende Jahr (ohne latente Steuern oder Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten);
- im entsprechenden Jahr bezahlte Steuern;
- die Höhe der nicht ausgeschütteten Gewinne.⁴²

Diese Informationen müssen, nach EU-Mitgliedsländern aufgeschlüsselt, offengelegt wer-

den, wobei die Informationen für die Nicht-EU-Mitgliedsländer in aggregierter Form präsentiert werden können.⁴³ Dies gilt jedoch nicht für Länder, die laut der EU die internationalen Standards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich nicht einhalten. Die Steuerinformationen für diese Länder müssen auch länderspezifisch offengelegt werden.⁴⁴

Die Europäische Kommission verfolgt das Ziel, eine gemeinsame EU-Liste solcher Steueroasen aufzustellen, für welche u.a. strengere Offenlegungspflichten gelten sollen.⁴⁵ Bei der Erstellung der gemeinsamen EU-Steueroasen-Liste sollen Länder aufgenommen werden, welche folgende Kriterien nicht erfüllen:

- Transparenz und Informationsaustausch, einschliesslich Informationsaustausch auf Ersuchen und automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten;
- fairer Steuerwettbewerb;
- Standards der G20 und/oder OECD;
- sonstige relevante Standards, einschliesslich der internationalen Standards der Arbeitsgruppe «Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung».⁴⁶

3.3 Nächste Schritte

Der Richtlinienvorschlag wird als Nächstes dem Europäischen Parlament und dem Ministerrat vorgelegt und die Kommission hofft auf eine schnelle Verabschiedung im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens. Nach der Verabschiedung sollte die neue Richtlinie von allen EU-Mitgliedsstaaten innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten in innerstaatliches Recht umgesetzt werden.⁴⁷

4 Bundesrat eröffnet Vernehmung zum Austausch von Country-by-Country Reports

Am 13. April 2016 hat der schweizerische Bundesrat die Vernehmung zur multilateralen Ver-

einbarung über den Austausch länderbezogener Berichte (nachfolgend «CbC Report») zusammen mit dem dazugehörigen für die Umsetzung erforderlichen Bundesgesetz (nachfolgend «CbCR-Gesetz») eröffnet. Diese Vorlagen dienen der Umsetzung des Mindeststandards zu CbCR unter Aktionspunkt 13. Bekanntlich haben sich alle G20- und OECD-Staaten im Rahmen des BEPS-Projekts verpflichtet, diesen umzusetzen. Danach sind multinationale Konzerne verpflichtet, jährlich einen CbC Report vorzulegen. Die Vernehmlassungsfrist läuft bis zum 13. Juli 2016.⁴⁸

4.1 Rechtsgrundlagen für den Austausch von CbC Reports

Damit der Austausch von CbC Reports mit der Schweiz in Zukunft möglich ist, sind drei verschiedene Rechtsgrundlagen erforderlich, die im Folgenden beschrieben werden.

4.1.1 Das multilaterale Amtshilfeübereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

Das multilaterale Amtshilfeübereinkommen⁴⁹ sieht vor, dass zwei oder mehrere Länder, nach vorheriger Einvernahme hinsichtlich Fallkonstellationen und Verfahren, Informationen automatisch austauschen können. Das Übereinkommen stellt somit die staatsvertragliche Rechtsgrundlage für den Austausch von CbC Reports dar. Die Schweiz hat das multilaterale Amtshilfeübereinkommen unterzeichnet und die Bundesversammlung hat dieses am 18. Dezember 2015 verabschiedet. Die Ratifikation ist zurzeit noch ausstehend. Voraussichtlich wird das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft treten.⁵⁰

³⁸ Siehe FN 37.

³⁹ Unternehmen oder Betriebsstätten müssen am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Grössemerkmale überschreiten, um in den Anwendungsbereich der Offenlegungsbestimmung zu fallen: Bei Betriebsstätten: a) Bilanzsumme: 4 Mio. EUR; b) Nettoumsatzerlöse: 8 Mio. EUR; c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 50. Bei Tochtergesellschaften: a) Bilanzsumme: 20 Mio. EUR; b) Nettoumsatzerlöse: 40 Mio. EUR; c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250; Vgl. Artikel 48b (3) i. V. m. Artikel 3 (3) Richtlinie 2013/34/EU.

⁴⁰ Vgl. gemäss Artikel 48b (1, 2, 3) Richtlinie 2013/34/EU.

⁴¹ Vgl. Artikel 48b (2) Richtlinie 2013/34/EU.

⁴² Vgl. Artikel 48c (2) Richtlinie 2013/34/EU.

⁴³ Vgl. Artikel 48c (3) Richtlinie 2013/34/EU.

⁴⁴ Vgl. Artikel 48c (3) Richtlinie 2013/34/EU.

⁴⁵ Vgl. Artikel 48g Richtlinie 2013/34/EU.

⁴⁶ Vgl. Artikel 48g Richtlinie 2013/34/EU.

⁴⁷ Vgl. Presse-Mitteilung der Europäischen Kommission, Europäische Kommission will Steuerzahlungen

von multinationalen Unternehmen transparenter machen, vom 12. April 2016, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_de.htm.

⁴⁸ Vgl. Medienmitteilung des Bundesrates, Austausch der länderbezogenen Berichterstattung: Bundesrat eröffnet Vernehmlassung vom 13. April 2016, nachfolgend «Medienmitteilung vom 13. April 2016».

⁴⁹ Vgl. Joint Council of Europe/OECD Convention on mutual administrative assistance in tax matters, abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf.

⁵⁰ Vgl. Medienmitteilung des Bundesrates, Austausch der länderbezogenen Berichterstattung: Bundesrat eröffnet Vernehmlassung vom 13. April 2016, sowie Eidgenössisches Finanzdepartament EFD, Erläuternder Bericht zur multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte und zum Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 13. April 2016, S. 9 abrufbar unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/43644.pdf>, nachfolgend «EFD, Erläuternder Bericht».

4.1.2 Die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte («CbC MCAA»)

Das CbC MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Reports, auch ALBA-Vereinbarung genannt) stellt eine zusätzliche Vereinbarung dar, mit welcher – gestützt auf das multilaterale Amtshilfeübereinkommen – der Austausch von CbC Reports umgesetzt werden kann. Das CbC MCAA ist eine multilaterale Rahmenvereinbarung, die einen standardisierten Austausch von CbC-Daten ermöglichen soll, ohne dass hierzu die Unterzeichnung von bilateralen Vereinbarungen notwendig ist. Das CbC MCAA wurde bereits am 27. Januar 2016 von 31 Ländern – darunter auch die Schweiz – unterzeichnet und ist ebenfalls Gegenstand der Vernehmlassungsvorlage.⁵¹

4.1.3 Das Bundesgesetz über den Austausch von CbC Reports

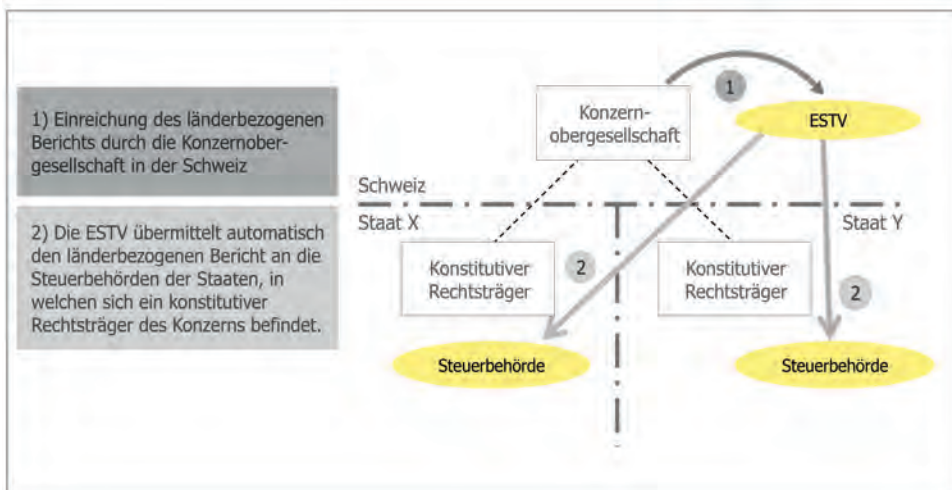
Grundsätzlich sind alle materiell-rechtlichen Grundlagen für den internationalen Austausch der CbC Reports im Amtshilfeübereinkommen

zusammen mit dem CbC MCAA enthalten. Jedoch beinhalten diese keine Bestimmungen, wie die CbC Reports zu erstellen und wie sie auszutauschen sind. Das CbCR-Gesetz vervollständigt diese «Lücken» und übernimmt im Wesentlichen die Empfehlungen der OECD im Zusammenhang mit dem CbCR.

a Konzernobergesellschaft

Laut dem Entwurf des Bundesgesetzes hat die in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft eines multinationalen Konzerns, welche einen konsolidierten Jahresumsatz generiert, der über dem vom Bundesrat festgesetzten Schwellenwert (voraussichtlich mindestens CHF 900 Millionen)⁵² liegt, die Pflicht zur Einreichung des CbC Reports für den ganzen Konzern. Damit ist die Einreichungspflicht für alle anderen Gruppengesellschaften des multinationalen Konzerns erfüllt.⁵³ Die anderen Staaten mit Gruppengesellschaften des Konzerns erhalten den CbC Report gestützt auf die vorgängig beschriebenen anwendbaren Abkommen.

Folgende Grafik⁵⁴ veranschaulicht, wie der Austausch von CbC Reports stattfinden soll:

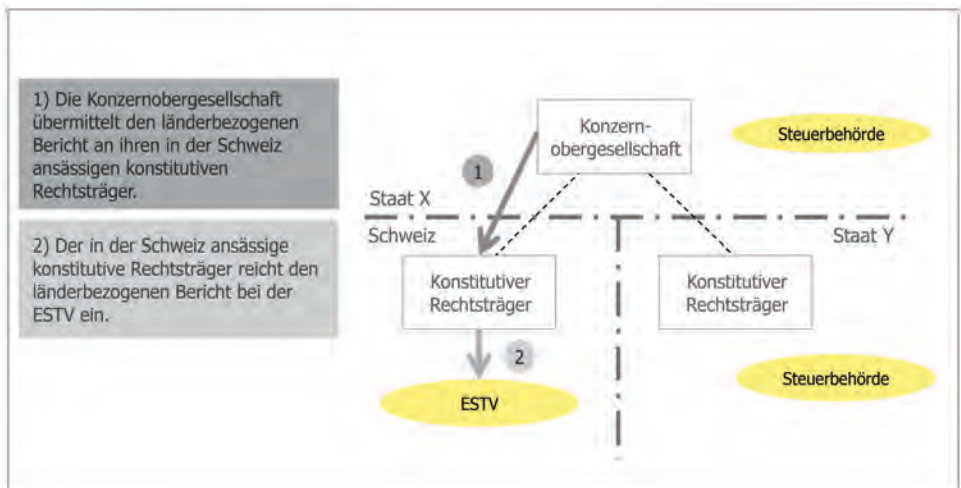


b Zweitmechanismus

Unter gewissen Voraussetzungen soll auch eine Gruppengesellschaft eines multinationalen Konzerns, welche nicht die Konzernobergesellschaft ist, jedoch Teil eines Konzern ist, welcher in die konsolidierte Jahresumsatzschwelle fällt, verpflichtet werden, den CbC Report bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend «ESTV») einzureichen. Dies gilt zum Beispiel in den Fällen, in welchen der An-

sässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft kein anwendbares internationales Abkommen abgeschlossen hat, um einen CbC-Report-Austausch mit der Schweiz vorzunehmen, oder trotz Vorliegen eines anwendbaren Abkommens ein Austausch von CbC Reports unterbleibt.⁵⁵

Folgende Grafik⁵⁶ veranschaulicht, wie der Austausch von CbC Reports unter dem Zweitmechanismus stattfinden soll:



⁵¹ Vgl. Medienmitteilung vom 13. April 2016, vgl. auch EFD, Erläuternder Bericht, S. 9–10, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S. 322–323.

⁵² Gemäss den OECD-Empfehlungen soll der Schwellenwert bei einem konsolidierten Jahresumsatz von EUR 750 Millionen liegen, was ungefähr einem Schwellenwert von CHF 900 Million entspricht. Möglicherweise wird der Bundesrat den Schwellenwert in 2020 nochmals anpassen.

⁵³ Vgl. Artikel 6 i. V. m. Artikel 7 des CbCR-Gesetzes, vgl. auch EFD, Erläuternder Bericht, S. 23.

⁵⁴ Quelle: EFD, Erläuternder Bericht, S. 23.

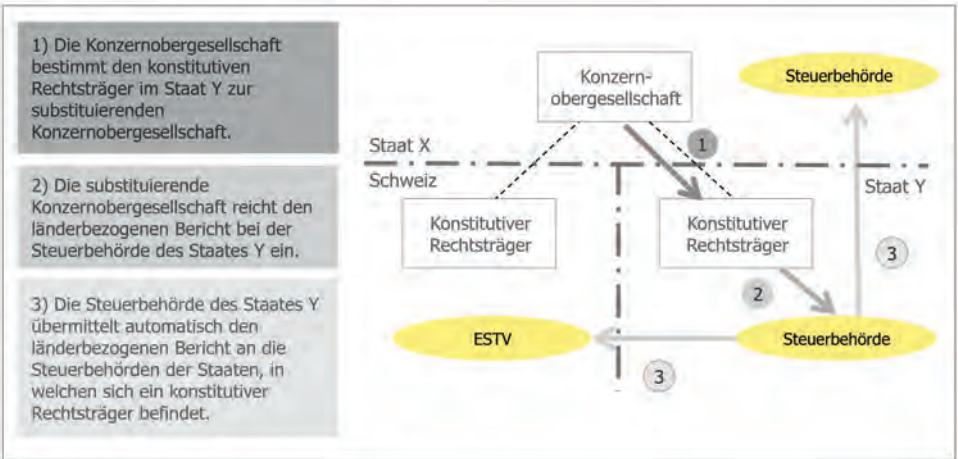
⁵⁵ Vgl. Artikel 8 CbCR-Gesetz, vgl. auch EFD, Erläuternder Bericht, S. 24.

⁵⁶ Quelle: Eidgenössisches Finanzdepartament, Erläuternder Bericht zur multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte und zum Bundesgesetz über den internationalen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 13. April 2016, S. 24. abrufbar unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/43644.pdf>.

c Im Ausland ansässige substituierende Konzernobergesellschaft

Unter gewissen Voraussetzungen kann ein multinationaler Konzern auch eine andere Gruppegesellschaft als die substituierende Konzernober-

gesellschaft bestimmen, welche die Einreichungspflicht im Name des Konzerns erfüllen soll.⁵⁷ Folgende Grafik⁵⁸ veranschaulicht, wie der Austausch von CbC Reports unter dem Substitutionsmechanismus stattfindet:



4.2 Aktivierung

Damit der Austausch der CbC Reports effektiv ausgeführt werden kann, bedarf es neben den drei genannten Rechtsgrundlagen einer Aktivierung mittels Notifikation an das Sekretariat des Koordinationsgremiums, i. e. das OECD-Sekretariat, welches das Koordinationsgremium, das aus Vertretern der Vertragsparteien besteht, unterstützt. Die Aktivierung kann dann erfolgen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Beide Staaten müssen das Amtshilfeübereinkommen in Kraft gesetzt haben.
- Beide Staaten müssen die CbC-MCAA-Vereinbarung unterzeichnet haben.
- Beide Staaten müssen bestätigt haben, dass sie über die zur Einreichung und zum Austausch des länderspezifischen Berichts notwendigen Gesetze verfügen.

- Beide Staaten müssen dem Sekretariat des Koordinationsgremiums mitgeteilt haben, dass sie mit dem anderen Staat auf automatischer Basis CbC Reports austauschen wollen, oder einer oder beide der Staaten müssen die Absicht erklärt haben, die ALBA-Vereinbarung mit allen anderen Staaten, die eine Notifikation hinterlegt haben, wirksam werden zu lassen.⁵⁹

4.3 Nächste Schritte

Sollte das Parlament den Vorlagen zustimmen und die Referendumsfrist ungenützt ablaufen, könnten die Rechtsgrundlagen für den Austausch von CbC Reports im Jahr 2018 in Kraft treten. Die multinationalen Konzerne müssten dann für die Jahre ab 2018 einen CbC Report erstellen. Der Bundesrat wird nach Inkrafttreten

der Rechtsgrundlagen festlegen, mit welchen Staaten ein Austausch stattfinden soll. Der erste automatische Austausch von CbC Reports mit den Partnerstaaten der Schweiz könnte somit voraussichtlich in 2020 stattfinden.⁶⁰

Das neue Bundesgesetz sieht ebenfalls vor, dass für die Steuerperioden, bevor die rechtlichen Grundlagen in Kraft treten (d.h. für die Steuerperioden vor 2018), die Konzerne CbC Reports auf freiwilliger Basis bei der ESTV einreichen

können, welche dann diese Berichte an einzelne Staaten übermitteln kann.⁶¹

⁵⁷ Vgl. Artikel 9 CbCR-Gesetz, vgl. auch EDF, Erläuternder Bericht S. 25.

⁵⁸ Quelle: EDF, Erläuternder Bericht, S. 25.

⁵⁹ Vgl. EDF, Erläuternder Bericht, S. 11.

⁶⁰ Vgl. Medienmitteilung vom 13. April 2016.

⁶¹ Vgl. Artikel 29 CbCR-Gesetz, vgl. Medienmitteilung vom 13. April 2016.



6. Auflage 2016

1100 Seiten
kartoniert
CHF 67.-



Daniel R. Gyga
Beat Lüscher

Die Mehrwertsteuererlasse des Bundes I

Allgemeine Erlasse 2016

In der vorliegenden 6. Auflage (Stand 1. 5. 2016) des bekannten Standardwerks sind die derzeit geltenden gesetzlichen Grundlagen zur Mehrwertsteuer sowie 21 MWST-Infos zusammen mit den aktuellen Zollinformationen zur Mehrwertsteuer originalgetreu abgedruckt. Der Gesetzestext enthält Querverweise auf die MWSTV, die MWST-Infos, MWST-Zoll-Infos und MWST-Branchen-Infos. Sämtliche neuen Praxisänderungen wurden aufgenommen und das raffinierte Stichwortverzeichnis entsprechend überarbeitet. Dieses Nachschlagewerk ist für angehende und ausgewiesene Steuerfachleute, für Treuhänder, Buchhalter und andere Mehrwertsteuerpraktiker sowie für Studierende des Mehrwertsteuerrechts ein äusserst nützliches Arbeitsinstrument.