
Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS-Projektes

Seit der Ausgabe StR 6/2016¹ haben sich weitere Entwicklungen im Zusammenhang mit der OECD-Initiative gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebung von Gewinnen (base erosion and profit shifting; «BEPS») ergeben.

Die OECD hat am 23. Mai 2016 die vorgeschlagenen Änderungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen² aufgrund der Ergebnisse des BEPS-Projekts genehmigt und am 16. August 2016 weitere Implementierungshilfen für die länderbezogene Berichterstattung multinationaler Unternehmen («Country-by-Country Reporting») herausgegeben.

Die OECD hat ausserdem Diskussionsentwürfe zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen im Bank- und Versicherungssektor (Aktionspunkt 4), zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten (Aktionspunkt 7), zur Profit-Split-Methode (Aktionspunkt 8–10) und zum multilateralen Instrument (Aktionspunkt 15) publiziert und zur Kommentierung aufgerufen.

Ferner hat die OECD ein standardisiertes IT-Format für den Austausch von Steuerrulings unter Aktionspunkt 5 veröffentlicht.

Einen wichtigen Schritt hinsichtlich der Implementierung der BEPS-Massnahmen hat ausserdem die EU gemacht. So wurde am 21. Juni 2016 eine Einigung über den Entwurf der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken von grenzüberschreitenden Unterneh-



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

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



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Manager Transfer Pricing, EY Zürich



David Zengaffinen

Master of Law, Rechtsanwalt, Consultant, International Tax Services, EY Zürich

Inhaltsübersicht

Nachfolgender Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
1	Diskussionsentwurf zu Ansätzen bzgl. Behandlung von Zinsen im Bank- und Versicherungssektor	4
2	Standardisiertes IT-Format zum Austausch von Rulings für Steuerbehörden	5
3	Diskussionsentwurf zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten	7
4	Diskussionsentwurf zur Anwendung der Profit-Split-Methode	8–10
5	Leitlinien zum Country-by-Country (CbC) Reporting	13
6	Änderung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien	
7	Diskussionsentwurf zum multilateralen Instrument	15
8	EU-Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	

men erzielt und eine Richtlinie hinsichtlich des automatischen Austauschs steuerlich relevanter Informationen multinationaler Unternehmen («EU Country-by-Country Reporting» Richtlinie resp. «EU CbCR») erlassen³.

In der untenstehenden Tabelle sind die neuesten Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten zusammengefasst.

1 Aktionspunkt 4: Diskussionsentwurf zur Begrenzung des Zinsabzuges im Bank- und Versicherungs- sektor

Am 28. Juli 2016 hat die OECD einen Diskussionsentwurf hinsichtlich der Behandlung von Zinsen im Banken- und Versicherungssektor⁴ (Aktionspunkt 4) veröffentlicht und dazu aufgerufen, diesen bis zum 8. September 2016 zu kommentieren⁵. Der Diskussionsentwurf enthält geeignete Massnahmen im Zusammenhang mit den bestehenden BEPS-Risiken im Banken- und Versicherungssektor unter Berücksichtigung der spezifischen Eigenheiten dieser Sektoren⁶. Der Diskussionsentwurf ist in zwei Abschnitte un-

terteilt: Der erste bezieht sich auf Risiken von Gesellschaften im Banken- und Versicherungs-

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 6/2016, S. 492 ff.

² OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris, 2010, nachfolgend OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.

³ Vgl. Pressemitteilung Rat der EU vom 25. Mai 2016, nachfolgend Rat der EU vom 25. Mai 2016, EY Global Tax Alert, ECOFIN formally adopts directive on country-by-country reporting in the EU vom 25. Mai 2016, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 25. Mai 2016.

⁴ OECD (2016), Public Discussion Draft: Approaches to Address BEPS Involving Interest in the Banking and Insurance Sectors (BEPS Action 4) vom 28. Juli 2016, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-beps-action-4-banking-and-insurance-sector.pdf>, nachfolgend Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf.

⁵ Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf, S. 1 ff.

⁶ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-discussion-draft-on-beps-action-4-approaches-to-address-beps-involving-interest-in-the-banking-and-insurance-sectors.htm>, EY Global Tax Alert, The Latest on BEPS vom 1. August 2016, S. 1, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 1. August 2016.

sektor, welche Eigenkapitalvorschriften auf Einzel-ebene unterstellt sind, und der zweite Abschnitt bezieht sich auf Risiken anderer Gesellschaften, die in einen Konzernverbund mit einer Bank oder Versicherung integriert sind⁷. Im ersten Abschnitt wird insbesondere auf die besondere Bedeutung von Zinsen bzw. Zinszahlungen im Finanzsektor hingewiesen und der Einfluss von Eigenkapitalvorschriften auf die Steuern und die mögliche Anwendung einer «fixed ratio rule»⁸ für Banken und Versicherungen erläutert⁹. Im zweiten Teil des Diskussionsentwurfs wird insbesondere über die Anwendung der «fixed ratio rule»¹⁰ und der «group ratio rule»¹¹, im Zusammenhang mit Gesellschaften, die einem Konzern mit einer Bank oder Versicherung angehören, diskutiert¹².

2 Aktionspunkt 5: Standardisiertes IT-Format zum Austausch von Infor- mationen über Rulings für Steuerbehörden

Am 11. Juli 2016 veröffentlichte die OECD ein standardisiertes Schema zum effizienten und einheitlichen Austausch von Informationen über Steuer-rulings unter OECD- und EU-Standards. Wie in Aktionspunkt 5 vorgesehen, gewährleistet das Schema ein gemeinsames IT-Format zur Implementierung des Informationsaustauschs zwischen den Steuerbehörden der einzelnen Staaten¹³.

3 Aktionspunkt 7: Diskussionsentwurf zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten

Am 4. Juli 2016 hat die OECD einen Diskussionsentwurf zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten¹⁴ (Aktionspunkt 7) veröffentlicht und dazu aufgerufen, diesen bis zum 5. September 2016 zu kommentieren.

3.1 Übersicht

Der Diskussionsentwurf verfolgt das Ziel, Bestimmungen zu BEPS-Aktionspunkt 7¹⁵ hinsichtlich der Allokation von Gewinnen zu Betriebsstätten zu erarbeiten bzw. die bestehenden Bestimmungen auszuweiten. Dadurch sollen die in BEPS-Aktionspunkt 7 gemachten Vorschläge gegen die «künstliche Vermeidung der Begründung von Betriebsstätten durch internationale Konzerne» weiter gestärkt werden. Der veröffentlichte Diskussionsentwurf konzentriert sich insbesondere auf folgende zwei Hauptpunkte, welche nach Auffassung der OECD weiterer Leitlinien bedürfen:

- Abhängige betriebsstättenbegründende Vertreter, insbesondere in der Form von Kommissionären und ähnlichen Strukturen;
- Betriebsstätten gemäss Art. 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen, bei welchen die Ausnahmen von Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen keine Anwendung finden (z. B. bei gewissen Warenlagern).

Zudem illustriert der Diskussionsentwurf anhand mehrerer ausführlicher Beispiele¹⁶ die Zurechnung von Gewinnen zu solchen Betriebsstätten¹⁷.

3.2 Abhängige Vertreterbetriebs- stätten, insbesondere bei Kom- missionären und ähnlichen Gestaltungen

Die Allokation von Gewinnen an abhängige Vertreter, die eine Betriebsstätte begründen, geht anhand der illustrierten Beispiele jeweils davon aus, dass ein nichtansässiges Unternehmen (Prinzipal), welches als Auftraggeberin handelt, ein ansässiges verbundenes Unternehmen damit beauftragt bzw. einen beauftragten Arbeitnehmer entsendet, im Ansässigkeitsstaat Geschäftsaktivitäten zu erbringen, was sodann zur Anwendung von Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen führt¹⁸. Falls die abhängige Vertreterbetriebsstätte (Vertreter) aus Transfer-Pricing-Sicht gleichzeitig

ein verbundenes Unternehmen darstellt, gilt gemäss Entwurf Folgendes: Neben der Allokation der Gewinne muss auch die marktübliche Entschädigung des Vertreters bestimmt werden. Dabei sollte neben der Prüfung von Artikel 7 OECD-Musterabkommen gleichzeitig eine Drittvergleichsanalyse des kontrollierten Geschäfts i. S. v. Art. 9 OECD-Musterabkommen erfolgen. Um den Gewinn des Vertreters unter dem «Authorised OECD Approach» bestimmen zu können, ist das entsprechende Geschäft zwischen dem Prinzipal und dem Vertreter zu analysieren und die entsprechende marktübliche Entschädigung zu bestimmen¹⁹. Das ermittelte marktübliche Ent-

gelt für die Vertreterstätigkeit ist sodann beim Vertreter in Abzug zu bringen²⁰.

Falls das abhängige Vertreterunternehmen keine erheblichen Personalleistungen für das nichtansässige Unternehmen erbringt, werden weder Risiken noch Kapital der abhängigen Vertreterbetriebsstätte zugewiesen und demnach auch keine Gewinne²¹. Im umgekehrten Fall, in dem das abhängige Vertreterunternehmen erhebliche Personalleistungen erbringt, welche massgeblich für die Zuweisung von Risiken und Vermögen an die abhängige Vertreterbetriebsstätte sind, führt die kombinierte Anwendung von Artikel 7 und Artikel 9 des OECD-Musterab-

⁷ Vgl. Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf, S. 6 ff. und S. 14 ff., EY Global Tax Alert vom 1. August 2016, S. 1.

⁸ Vgl. Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf, S. 10: Mittels der «fixed ratio rule» wird eine feste Limite der steuerabzugsfähigen Nettozinsausgaben einer Gesellschaft basierend auf einem festen Prozentsatz des unter Besteuerungsgrundsätzen berechneten EBITDA (Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen) bestimmt.

⁹ Vgl. Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf, S. 6 ff.

¹⁰ Vgl. oben Fn. 8.

¹¹ Vgl. Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf, S. 19: Die «group ratio rule» ermöglicht es unter Umständen einer Gesellschaft, im Vergleich zu den steuerabzugsfähigen Nettozinsausgaben der «fixed ratio rule» höhere Zinsausgaben geltend zu machen. Das Höchstmass der abzugsfähigen Zinsen wird anhand des Verhältnisses zwischen Nettodrittpartei-Zinsausgaben und EBITDA des Konzerns bestimmt.

¹² Vgl. Banking and Insurance Interest Diskussionsentwurf, S. 14 ff.

¹³ Vgl. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecd-releases-standardised-it-format-for-providing-feedback-on-received-common-reporting-standard-information.htm>, EY Global Tax Alert, The Latest on BEPS vom 18. Juli 2016, S. 2.

¹⁴ Vgl. OECD (2016), Public Discussion Draft: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent

Establishments (BEPS Action 7) vom 4. Juli 2016, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>, nachfolgend Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf.

¹⁵ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 7: Preventing Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, abrufbar unter <http://www.oecdlibrary.org/docserver/download/2315341e.pdf?expires=1471280525&id=id&accname=guest&checksum=B5A52AA03189C22054FD76BEECF0BDD0>, nachfolgend Final Report BEPS Action 7.

¹⁶ Vgl. Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 8 ff.

¹⁷ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 5 ff., EY Global Tax Alert, OECD releases discussion draft on profit splits, attribution of profits to permanent establishments and conforming amendments to OECD Chapter IX on business restructurings vom 14. Juli 2016, S. 3, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016.

¹⁸ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 6 ff., EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

¹⁹ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 8, EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²⁰ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 8, EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²¹ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 11 ff., EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

kommens dazu, dass die Gegenleistung zur Finanzierung des wirtschaftlichen Eigentums der Vermögenswerte der abhängigen Vertreterbetriebsstätte und die Gegenleistung für die Risiken dem abhängigen Vertreterunternehmen zugewiesen werden²².

Falls die abhängige Vertreterbetriebsstätte nicht durch ein abhängiges Vertreterunternehmen begründet wird, sondern durch einen Arbeitnehmer des nichtansässigen Unternehmens, beschränkt sich die Analyse auf Art. 7 OECD-Musterabkommen und eine Analyse von Art. 9 OECD-Musterabkommen ist diesbezüglich nicht nötig. In einem solchen Fall enthalten die Gewinne, die der abhängigen Vertreterbetriebsstätte zugewiesen werden, auch eine Gegenleistung für die Risiken, welche der abhängigen Vertreterbetriebsstätte zugewiesen werden²³.

3.3 Betriebsstätten gemäss Art. 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen, bei welchen der Ausnahmekatalog von Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen keine Anwendung findet

Hinsichtlich der Allokation von Gewinnen an Warenlager, die eine Betriebsstätte begründen, falls sie nicht unter die spezifischen Ausnahmen von Artikel 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen fallen, hält der Diskussionsentwurf fest, dass es entscheidend ist, ob im Land, in dem sich das Warenlager befindet, wesentliche Funktionen durch das Personal ausgeübt werden oder nicht. Im letzteren Fall widerspiegeln die zurechenbaren Gewinne an die Betriebsstätte im Wesentlichen die Gegenleistung für das wirtschaftliche Eigentum der Vermögenswerte und die Routine-tätigkeiten, die im Warenlager erbracht werden. Im umgekehrten Fall (wichtige Funktionen werden durch das Personal im Land des Warenlagers ausgeübt) sollte dies entsprechend in den zurechenbaren Gewinnen der Betriebsstätte widerspiegelt werden²⁴.

Sollten die mit dem Warenlager verbundenen Aufgaben von einer Drittpartei erbracht werden, sind der Betriebsstätte keine Gegenleistungen für die Funktionen oder Risiken zuzuweisen und die zurechenbaren Betriebsstättengewinne werden auf die Gegenleistung für das wirtschaftliche Eigentum beschränkt²⁵.

Schliesslich führt der Diskussionsentwurf aus, dass die Existenz einer abhängigen Vertreterbetriebsstätte für Unternehmenssteuerzwecke selbst dann vorliegen könnte, wenn keine Gewinne an diese Betriebsstätte zuzuweisen sind. Somit könnten gleichwohl Pflichten zur Einreichung von Steuererklärungen bzw. weitere Steuerpflichten entstehen²⁶.

4 Aktionspunkte 8–10: Diskussionsentwurf zur Anwendung der Profit-Split-Methode

Am 4. Juli 2016 hat die OECD einen Diskussionsentwurf zur Anwendung der Profit-Split-Methode²⁷ (Aktionspunkt 8–10) veröffentlicht und dazu aufgerufen, diesen bis am 5. September 2016 zu kommentieren. Die bisherigen Kommentare zur Anwendung der Profit-Split-Methode in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sind eher abstrakt gehalten. Aus diesem Grund ist das Ziel des Diskussionsentwurfs, die Anwendung der Profit-Split-Methode, insbesondere im Zusammenhang mit globalen Wertschöpfungsketten, besser zu erläutern.

Dabei kommt der Profit-Split-Methode eine besondere Bedeutung zu, da vieles darauf hindeutet, dass die OECD zur Analyse komplexer globaler Wertschöpfungsketten diese Methode als besonders geeignet ansieht, um eine fremdübliche Aufteilung von Gewinnen – und damit letztlich Steuersubstrat – zu finden.

Konkret soll die Profit-Split-Methode angewendet werden, wenn die Wertschöpfungskette hochintegriert ist oder mehrere Parteien «einzigartige

und wertvolle» immaterielle Wirtschaftsgüter beitragen. Diese Kriterien werden zwar auch schon in den derzeitigen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien genannt, allerdings liefert der Profit-Split-Diskussionsentwurf hierzu nun weitergehende Definitionen.

«Hochintegriert» bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Art und Weise, wie eine Partei in einer Transaktion Funktionen ausführt, Wirtschaftsgüter einsetzt und Risiken trägt, nicht isoliert von einer anderen Partei betrachtet werden kann. Dabei ist vor allem anzumerken, dass die Profit-Split-Methode eine transaktionsbasierte Methode ist. Sie zielt somit nicht darauf ab, einen gesamten Unternehmensgewinn aufzuteilen, wenn das Unternehmen in mehrere Transaktionen involviert ist. Entsprechend kommt vor Aufteilung des Gewinns der vorgängigen sauberen Abgrenzung der Transaktionen zwischen zwei Parteien eine besondere Bedeutung zu, um das Problem zu vermeiden, dass zwei Transaktionen vermischt werden, was die Komplexität nochmals erhöht.

Unter dem Begriff der «einzigartigen und wertvollen» Beiträge versteht die OECD, dass (i) es keine vergleichbaren Beiträge zwischen Drittparteien in vergleichbaren Situationen gibt und (ii) die Nutzung dieser Beiträge zu tatsächlichen oder zumindest potenziellen zukünftigen Gewinnen führt.

Um festzustellen, ob es sich um eine hochintegrierte Transaktion handelt bzw. einzigartige und wertvolle Beiträge eingesetzt werden, wird die Durchführung einer Wertschöpfungskettenanalyse empfohlen. Diese soll vor allem auf die folgenden Punkte fokussieren:

- Die wichtigsten Werttreiber im Zusammenhang mit der Transaktion.
- Die Art der Beiträge der einzelnen beteiligten Parteien, in Form von durchgeführten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgütern.
- Hierzu ist insbesondere relevant, welche Par-

teien die wirtschaftlich wesentlichen Risiken übernehmen bzw. Kontrollfunktionen über diese Risiken ausüben.

- Feststellung, welche Parteien die bei den Transaktionen eingesetzten Immaterialgüter entwickeln, pflegen und schützen (sog. «DEMPE functions»).

Weiter führt der Profit-Split-Diskussionsentwurf in diesem Zusammenhang aus, dass die Gewinne aus Gruppensynergieeffekten entsprechend den Beiträgen der beteiligten Parteien aufgeteilt werden sollten. Falls diese nicht direkt messbar sind, können auch geeignete Allokationsschlüssel zur Aufteilung herangezogen werden. Explizit wird dabei erwähnt, dass eine Aktivität der Gruppe notwendig ist («deliberate concerted group action»), die passive Erzielung von Synergien, etwa die Erzielung von vorteilhaften Kreditkonditionen durch Banken, die alleine wegen der Gruppenzugehörigkeit gewährt werden, nicht entschädigt und damit auch nicht zwischen Gruppengesellschaften aufgeteilt werden müssen.

Wenn die Eignung der Profit-Split-Methode geklärt ist, stellt sich die Frage, bevor überhaupt ein Gewinn aufgeteilt wird, um welche Art von

²² Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 16 ff., EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²³ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 19 ff., EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²⁴ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 26 ff., EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²⁵ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 26 ff., EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²⁶ Attribution of Profits to PE Diskussionsentwurf, S. 31, EY Global Tax Alert vom 14. Juli 2016, S. 3.

²⁷ OECD (2016), Public Discussion Draft: BEPS Actions 8–10, Revised Guidance on Profit Splits vom 4. Juli 2016, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-revised-guidance-on-profit-splits.pdf>, nachfolgend Profit-Split-Diskussionsentwurf.

Gewinn es sich dabei überhaupt handelt – erwartete Gewinne oder tatsächlich realisierte Gewinne? Grundsätzlich soll die Methode auf tatsächlich realisierte Gewinne angewendet werden, allerdings gibt es Fälle, wie z. B. die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern, für die erwartete Gewinne benutzt werden sollten/müssen, da die tatsächlichen Gewinne zum Zeitpunkt der Transaktion noch nicht zur Verfügung stehen.

Sollte auch dies geklärt sein, kommt es zur Anwendung des Profit Splits. Hierzu stellt der Profit-Split-Diskussionsentwurf die zwei gängigen (nicht abschliessenden) Ansätze vor:

- Beitragsanalyse: Der aus einer Transaktion erzielte aufzuteilende Gewinn wird dabei zwischen den beteiligten Parteien anhand von Vergleichstransaktionen zwischen bzw. mit Dritten aufgeteilt. Sollten keine Vergleichstransaktionen zur Verfügung stehen – was der Regelfall ist – sollen die Gewinne anhand der relativen Wertschöpfung der durchgeführten Funktionen, unter Berücksichtigung der übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter, aufgeteilt werden (hierzu wird die oben genannte Wertschöpfungskettenanalyse empfohlen).
- Residualanalyse: Diese soll benutzt werden, wenn die Beiträge der Parteien in zwei Kategorien aufgeteilt werden können und wird entsprechend in zwei Stufen durchgeführt: In der ersten Stufe werden alle Beiträge entschädigt, die direkt quantifizierbar sind, d. h. für die Vergleichstransaktionen zur Verfügung stehen (oftmals Routinefunktionen). In der zweiten Stufe wird der verbleibende Gewinn nach Entschädigung in der ersten Stufe gemäss der relativen Wertschöpfung der Beiträge aufgeteilt, z. B. mit Hilfe der o. g. Beitragsanalyse.

Basierend auf den erhaltenen Kommentaren will die OECD bereits bis Ende September 2016 einen überarbeiteten Diskussionsentwurf veröf-

fentlichen und in der ersten Jahreshälfte 2017 dieses Projekt abschliessen.

5 Aktionspunkt 13: Leitlinien zum Country-by-Country (CbC) Reporting

Die OECD hat am 16. August 2016 weitere Weisungen zur vieldiskutierten länderbezogenen Berichterstattung («Country-by-Country (CbC) Reporting») vorgelegt²⁸. Konkret werden die folgenden vier Themen behandelt:

- *Übergangsweise Vorlage des CbC Reportings («Parent Surrogate Filing»)*: Von der OECD wird eine Einführung des CbC Reporting für Wirtschaftsjahre beginnend am oder nach dem 1. Januar 2016 empfohlen. In diesem Zusammenhang hat die OECD erkannt, dass es Staaten gibt, die zwar eine Verpflichtung zum CbC Reporting einführen wollen, es aber nicht schaffen, die notwendige gesetzliche Grundlage fertigzustellen, um bereits Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 2016 abzudecken. In vielen Ländern sieht die Implementierung des CbC Reportings vor, wenn dieses nicht, wie eigentlich vorgesehen, im Land der obersten Muttergesellschaft angefordert werden kann, dass entweder eine andere Gesellschaft («surrogate entity») oder die lokale Gesellschaft das CbC Reporting vorlegen muss. Um diesen Prozess zu vereinfachen, schlägt die OECD vor, dass übergangsweise, selbst ohne gesetzliche Verpflichtung, das CbC Reporting durch die oberste Muttergesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat («parent surrogate filing») abgegeben werden kann. In der Schweiz wird das CbC Reporting verpflichtend für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 2018 eingeführt, allerdings hat sich die Schweiz – gemäss der vorgängig genannten Empfehlung – bereit erklärt, für die Wirtschaftsjahre 2016 und 2017 ein freiwillig abgegebenes

CbC Reporting entgegenzunehmen und entsprechend auch mit anderen Steuerverwaltungen auszutauschen.

- *Anwendung für Investmentfonds:* Investmentfonds sind in den CbC-Reporting-Empfehlungen der OECD explizit enthalten. Dabei stellt sich die Frage, ob diese die Unternehmen, an denen sie beteiligt sind bzw. beherrschen, für das CbC Reporting miteinbeziehen müssen. Hierzu ist die Meinung der OECD, dass es von den jeweils angewendeten Rechnungslegungsvorschriften abhängt. Sollten demnach die Ergebnisse der Beteiligungen (nicht) mit dem Investmentfonds konsolidiert werden müssen, dann sind diese (nicht) miteinzubeziehen. Dies ist auch relevant für die Frage, ob überhaupt die Schwelle für die Erstellung des CbC Reportings erreicht wird.
- *Anwendung für bestimmte Personengesellschaften:* Hierbei ist die Frage, wie die CbC-Reporting-Empfehlungen auf Personengesellschaften, die mindestens in einem Staat steuerlich transparent sind (und damit dort nicht als steuerlich ansässig gelten), angewendet werden. Auch hier empfiehlt die OECD den Konsolidierungsbestimmungen des angewendeten Rechnungslegungsstandards zu folgen. Falls die oberste Muttergesellschaft eine Personengesellschaft ist und diese für alle Staaten transparent ist, dann muss diese das CbC Reporting in dem Staat einreichen, nach dessen Recht sie gegründet wurde.
- *Auswirkung von Wechselkursschwankungen auf die Schwelle für die Berichtspflicht von EUR 750 Mio.:* Die Staaten, die das CbC Reporting umsetzen, haben hierfür die Schwelle von EUR 750 Mio. oder einen ähnlichen Betrag in lokaler Währung mit Wechselkurs per Januar 2015 übernommen (z. B. in der Schweiz CHF 900 Mio.). Es besteht keine Verpflichtung für die Staaten, diesen

Betrag auf Grund von Wechselkursschwankungen anzupassen. Daher könnte es vorkommen, dass die konsolidierten Umsätze einer obersten Muttergesellschaft zwar in ihrem Ansässigkeitsstaat unter der Schwelle in lokaler Währung sind, diese aber gemäss einem zukünftigen Wechselkurs die Schwelle von EUR 750 Mio. übersteigen. Damit ergibt sich die Situation, dass im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft kein CbC Reporting abgegeben werden muss, dagegen müsste sie dies, wäre sie in einem Euroland ansässig. Hierzu ist die klare Aussage der OECD, dass andere Länder eine Gruppe nicht verpflichten können, ein CbC Reporting zu erstellen, wenn diese nach den entsprechenden lokalen Regelungen im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft dazu nicht verpflichtet ist.

6 Änderung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien

Der Rat der OECD hat am 23. Mai 2016 formal Änderungen der Verrechnungspreisrichtlinien durch das BEPS-Projekt angenommen. Die derzeit aktuelle Version der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien stammt aus dem Jahr 2010, und in diese sollen die Ergebnisse der finalen Berichte zu den Aktionspunkten 8–10 und zum Aktionspunkt 13 übernommen werden, die im Oktober 2015 veröffentlicht wurden. Insgesamt werden damit sechs der neun Kapitel der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien angepasst oder komplett ersetzt, was im Folgenden kurz zusammengefasst ist:

- Kapitel I: Die Weisungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes werden angepasst

²⁸ OECD (2016), Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung vom 16. August 2016, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13-DEU.pdf>.

sowie Beschriebe wichtiger Vergleichbarkeitsfaktoren, wie z. B. Standortvorteile oder Synergieeffekte, ergänzt (beides gemäss den Ergebnissen der BEPS-Aktionspunkte 8–10).

- Kapitel II: Ergänzung eines Abschnitts zu Verrechnungspreisen für Rohstofftransaktionen (BEPS-Aktionspunkt 10).
- Kapitel V: Ersetzung des gesamten Kapitels zu Verrechnungspreisdokumentation mit den Empfehlungen zu Master- und Local File sowie CbC Reporting (BEPS-Aktionspunkt 13).
- Kapitel VI: Ersetzung des gesamten Kapitels zu Immaterialgütern mit den vorgeschlagenen Formulierungen im finalen Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 8.
- Kapitel VII: Ergänzungen zu Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung (BEPS-Aktionspunkt 10).
- Kapitel VIII: Ersetzung des gesamten Kapitels zu Kostenumlagevereinbarungen (BEPS-Aktionspunkte 8–10).

Darüber hinaus hat die OECD am 4. Juli 2016 einen Diskussionsentwurf veröffentlicht, der vorgeschlagene Änderungen zu Kapitel IX betreffend Geschäftsumstrukturierungen enthält. Dabei handelt es sich aber nicht um neue wesentliche Änderungen, sondern um Anpassungen, die notwendig geworden sind durch die Änderungen der vorangegangenen Kapitel, insbesondere im Zusammenhang mit der Übernahme und vorgeschlagenen Analyse von Risiken. Es wird erwartet, dass die zu diesem Diskussionsentwurf erhaltenen Kommentare von der OECD speeditv verarbeitet werden und nachfolgend offiziell auch diese Änderungen durch den OECD-Rat bestätigt werden.

7 Aktionspunkt 15: Diskussionsentwurf zum multilateralen Instrument

Am 31. Mai 2016 hat die OECD einen Diskussionsentwurf zur Entwicklung eines multilate-

ralen Instruments²⁹ (Aktionspunkt 15) veröffentlicht und dazu aufgerufen, diesen bis zum 30. Juni 2016 zu kommentieren.

7.1 Übersicht

Die Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Implementierung von abkommensbezogenen BEPS-Massnahmen hat das Hauptziel, die sich aus dem BEPS-Projekt ergebenden Änderungen für die bilateralen Steuerabkommen effizient und einheitlich innerhalb eines angemessenen Zeitraums umsetzen zu können, ohne dass die entsprechenden bilateralen Abkommen jeweils einzeln neu verhandelt werden müssen³⁰. Das Instrument soll die BEPS-Empfehlungen zu hybriden Instrumenten (Aktionspunkt 2), Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6), künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (Aktionspunkt 7) und Streitbeilegungsmechanismen (Aktionspunkt 14) beinhalten. Die zu implementierenden Abkommensbestimmungen sehen im Besonderen folgende Massnahmen vor:

7.2 Hybride Instrumente

Die unter BEPS-Aktionspunkt 2³¹ fallenden Massnahmen, einschliesslich

- die Abänderung von Artikel 1 (persönlicher Geltungsbereich) des OECD-Musterabkommens hinsichtlich steuerlich transparenter Gesellschaften und
- die Massnahmen betreffend die Anwendung der Freistellungsmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung³².

7.3 Abkommensmissbrauch

Die unter BEPS-Aktionspunkt 6³³ fallenden Massnahmen, einschliesslich

- einem Minimumstandard hinsichtlich Abkommensmissbrauch,
- die Einführung einer «Saving Clause», welche explizit festhält, dass das Abkommen das Recht eines Staates seine Ansässigen zu besteuern, nicht einschränkt,

- spezifische Missbrauchsregeln betreffend
 - bestimmter Dividendentransaktionen
 - Transaktionen von unbeweglichen Liegenschafts-Holding-Gesellschaften
 - Fälle von Gesellschaften mit «Doppel-Ansässigkeit» («dual resident»)
 - «Treaty Shopping» mittels Drittstaaten-Betriebsstätten³⁴.

7.4 Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Die unter BEPS-Aktionspunkt 7³⁵ fallenden Massnahmen, einschliesslich

- Massnahmen betreffend Kommissionärsstrukturen und ähnliche Strukturen,
- Anpassungen des Ausnahmekataloges für spezifische Tätigkeiten von Art. 5 Abs. 4 OECD-

Musterabkommen und die Ergänzung mit einer Anti-Fragmentierungsregel sowie

- Massnahmen gegen die Aufspaltung von Verträgen, die zum Missbrauch der Ausnahme von Art. 5 Abs. 3 OECD-Musterabkommen führen³⁶.

7.5 Streitbeilegungsmechanismus

Die Implementierung des Mindeststandards sowie der «Best-Practice-Empfehlungen» zu Aktionspunkt 14³⁷ sollen mittels multilateralem Instrument erfolgen. Diesbezüglich wird zum einen Absatz 1 durch Absatz 3 des Artikels 25 OECD-Musterabkommen betreffend Verständigungsverfahren ersetzt, und zum anderen erfolgt die Einführung eines Absatzes 2 zu Artikel 9 des OECD-Musterabkommens hinsichtlich Gegenberichtigungen bei Transfer-Pricing-Anpassungen³⁸.

²⁹ OECD (2016), Public Discussion Draft: Development of a Multilateral Instrument to Implement the Tax Treaty related BEPS Measures (BEPS Action 15) vom 31. Mai 2016, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf>, nachfolgend Multilateral Instrument Diskussionsentwurf.

³⁰ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2015, S. 320, Multilateral Instrument Diskussionsentwurf, S.1 f., EY Global Tax Alert, OECD releases discussion draft on development of a multilateral instrument to implement tax treaty-related BEPS measures vom 6. Juni 2016, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016.

³¹ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, abrufbar unter <http://www.oecdlibrary.org/docserver/download/2315291e.pdf?expires=1471279694&id=id&acname=guest&checksum=AA05017A07558C3FC42A7B6011C5741D>, nachfolgend Final Report BEPS Action 2.

³² Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 2, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S.303–313.

³³ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 6: Pre-

venting the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, abrufbar unter <http://www.oecdlibrary.org/docserver/download/2315331e.pdf?expires=1471280326&id=id&acname=guest&checksum=71FEBC0C9D9E794F3236B770B7ED3165>, nachfolgend Final Report BEPS Action 6.

³⁴ Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 2, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S.119–123.

³⁵ Final Report BEPS Action 7.

³⁶ Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 2, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S.137–139.

³⁷ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, abrufbar unter <http://www.oecdlibrary.org/docserver/download/2315391e.pdf?expires=1471280734&id=id&acname=guest&checksum=BD2C508B6E71A9086C3AB5B81596E49B>, nachfolgend Final Report BEPS Action 14.

³⁸ Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 2, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S.128–130.

7.6 Schiedsgericht für Verständigungsverfahren

Zusätzlich zu den vorgenannten Massnahmen hält der Diskussionsentwurf zum multilateralen Instrument fest, dass sich mehrere Länder bereit erklärt haben, ein bindendes Schiedsgericht hinsichtlich des Verständigungsverfahrens vorzusehen, welches garantiert, dass bilaterale Streitigkeiten innerhalb eines bestimmten Zeitraums gelöst werden können. Diesbezüglich wird als Teil des multilateralen Instruments auch eine optionale Bestimmung erarbeitet, die ein obligatorisches bindendes Schiedsgericht für das Verständigungsverfahren vorsieht³⁹.

7.7 Technische Fragen im Zusammenhang mit dem multilateralen Instrument

Im Diskussionsentwurf wurde auch festgehalten, dass die Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Anpassung der hohen Anzahl der bestehenden Abkommen eine Vielzahl von technischen Fragen mit sich bringen würde. So müssten – wo noch keine Bestimmungen vorliegen – diese in die Abkommen effektiv integriert werden können bzw. alte Bestimmungen in bestehenden Abkommen durch das multilaterale Instrument angepasst oder ausser Kraft gesetzt werden können. Dies soll mittels Integration von «Kompatibilitäts-Klauseln» erfolgen, in denen festgehalten wird, unter welchen Voraussetzungen die neuen Bestimmungen integriert bzw. die bestehenden Bestimmungen ersetzt werden können⁴⁰. Des Weiteren soll die einheitliche Anwendung und Auslegung des multilateralen Instruments auf die verschiedenen bilateralen Abkommen gewährleistet werden. Dies soll bspw. durch Integration einer erläuternden Stellungnahme bzw. eines Kommentars sichergestellt werden⁴¹. Schliesslich soll – trotz Sprachunterschieden der verschiedenen bilateralen Abkommen und des Umstandes, dass das multilaterale Instrument lediglich in einer englischen und

französischen Version erscheinen wird – die einheitliche Anwendung auf die verschiedenen Abkommen gewährleistet werden⁴².

8 EU-Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken

Der Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN)⁴³ der EU hat am 21. Juni 2016 eine Einigung über den Entwurf einer Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken von multinationalen Unternehmen erzielt. Die Richtlinie⁴⁴ ist Teil des Pakets, das die EU-Kommission im Januar 2016⁴⁵ vorgelegt hat, und enthält einige Änderungen gegenüber dem ersten Entwurf. So wurde beispielsweise auf die Einführung einer sogenannten «Switch-over»-Klausel⁴⁶ verzichtet. Die Ausgestaltung der spezifischen Massnahmen basiert grundsätzlich auf den OECD-Massnahmen von 2015 hinsichtlich BEPS⁴⁷ und umfasst Vorschriften zu den nachfolgenden fünf Bereichen⁴⁸.

8.1 Beschränkung des Zinsabzuges

Im Rahmen des politischen Verhandlungsprozesses haben die Bestimmungen zur Einschränkung der steuerlich abziehbaren Zinsaufwände diverse Anpassungen erfahren. Gemäss Art. 4 Abs. 1 Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie («ATA-Richtlinie») sollen Konzerne künftig nur noch überschüssige Zinsaufwände im Umfang von maximal 30% des Betriebsgewinns (EBITDA) steuerlich zum Abzug bringen dürfen. Alternativ können die Mitgliedsstaaten jedoch vorsehen, dass überschüssige Zinsaufwände bis zu EUR 3 Mio. abzugsfähig sein sollen und eigenständige Unternehmen von der entsprechenden Zinsschranke ausgenommen werden⁴⁹. Zudem können Mitgliedstaaten gemäss dem angepassten Entwurf vorsehen, dass überschüssige Zinsaufwände für Darlehen, die vor dem 17. Juni 2016 geschlossen wurden, nicht der Zinsschranke gemäss Art. 4

Abs. 1 ATA-Richtlinie unterliegen⁵⁰. Ebenfalls besteht die Möglichkeit, dass die Mitgliedstaaten Finanzunternehmen⁵¹ nicht dem Anwendungsbereich der Zinsschranke unterstellen⁵². Ferner sieht die Richtlinie vor, dass für bestimmte Konzernunternehmen bei Erfüllung spezifischer Voraussetzungen höhere Aufwendungen abzugsfähig bleiben⁵³ und die Mitgliedstaaten zeitlich u. a. unbegrenzte Vortrags- oder auf höchstens drei Jahre begrenzte Rücktragsmöglichkeiten⁵⁴ vorsehen können. Schliesslich können bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen die überschüssigen Fremdkapitalkosten und das EBITDA auf Ebene der Gruppe berechnet werden und umfas-

sen die Ergebnisse sämtlicher Mitglieder der Gruppe⁵⁵. Die Massnahme soll konzerninterne Kredite mit «überhöhten» Zinsen künftig unattraktiv machen⁵⁶. Sie folgt weitgehend dem Modell der «Zinsschranke», die ins deutsche Steuerrecht Eingang gefunden hat⁵⁷.

8.2 Wegzugsbesteuerung

In Art. 5 ATA-Richtlinie werden Regeln zur grenzüberschreitenden Wegzugbesteuerung statuiert. Demnach wird der Steuerpflichtige in der Höhe des Betrages besteuert, der dem Marktwert der übertragenen Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Transfers der Vermögenswerte abzüg-

³⁹ Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 2, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2.

⁴⁰ Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 2, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2.

⁴¹ Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 3, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2.

⁴² Multilateral Instrument Diskussionsentwurf S. 3, EY Global Tax Alert vom 6. Juni 2016, S. 2.

⁴³ Economic and Financial Council of the European Union.

⁴⁴ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes 2016/0011 (CNS), abrufbar unter <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10426-2016-INIT/de/pdf>, nachfolgend ATA-Richtlinie.

⁴⁵ Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 28. Januar 2016, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.html, nachfolgend Europäische Kommission vom 28. Januar 2016, EY Global Tax Alert, European Commission releases anti-tax avoidance package designed to provide uniform implementation of BEPS measures and minimum standards across Member States vom 28. Januar 2016, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 28. Januar 2016, vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S. 323–326.

⁴⁶ Vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S. 324–325.

⁴⁷ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Actions 1 – 15, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.html>.

⁴⁸ Vgl. Pressemitteilung Rat der EU vom 21. Juni 2016, abrufbar unter http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/6/47244642953_de.pdf, nachfolgend Rat der EU vom 21. Juni 2016, EY Global Tax Alert, ECOFIN reaches political agreement on Anti-Tax Avoidance Directive vom 21. Juni 2016, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 21. Juni 2016.

⁴⁹ Art. 3 Bst. a und Bst. b ATA-Richtlinie.

⁵⁰ Vgl. Art. 4 Abs. 4 Bst. a ATA-Richtlinie.

⁵¹ Vgl. Art. 2 Abs. 5 ATA-Richtlinie: Als Finanzunternehmen gelten Kreditinstitute, Wertpapierfirmen, Versicherungsunternehmen, Rückversicherungsunternehmen, Einrichtungen der betrieblichen Altersvorsorge.

⁵² Vgl. Art. 4 Abs. 7 ATA-Richtlinie.

⁵³ Vgl. Art. 4 Abs. 5 ATA-Richtlinie.

⁵⁴ Vgl. Art. 6 Bst. a) und b) ATA-Richtlinie.

⁵⁵ Vgl. Art. 4 Abs. 1 ATA-Richtlinie.

⁵⁶ Rat der EU vom 21. Juni 2016, S. 1.

⁵⁷ Siehe hierzu HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 4/2016, S. 316: Im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 4 steht es den Staaten frei, eine Gruppen-Quotenregelung einzuführen, welche z. B. die Höhe des Eigenkapitals und der Gesamtaktiven der Gesellschaft mit dem der Gruppe vergleicht. Diese sog. «Escape-Clause» findet u. a. in Deutschland Anwendung.

lich ihres steuerlichen Wertes entspricht⁵⁸. Zusätzlich muss einer der folgenden Sachverhalte vorliegen⁵⁹:

- Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland gelegene Betriebsstätte und der Mitgliedstaat des Hauptsitzes hat aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte.
- Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte hat aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte.
- Der Steuerpflichtige verlegt seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, mit Ausnahme jener Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorherigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind.
- Der Steuerpflichtige überträgt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte hat aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte.

Beim Vorliegen besonderer Umstände⁶⁰ wird dem Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt, die Zahlung der Wegzugssteuer nach Absatz 1 durch Teilzahlungen verteilt über fünf Jahre zu leisten⁶¹. Grundvoraussetzung für die Gewährung von Ratenzahlungen ist, dass der Wegzug in einen EU/EWR-Staat erfolgt⁶². Umgekehrt wird in bestimmten Fällen der Zahlungsaufschub umgehend beendet und die Steuer wird eingezogen⁶³. Ein in der EU-ansässiges Unternehmen würde demnach bei einem Wegzug in

die Schweiz, als nicht EU/EWR-Staat, nicht von der privilegierten Ratenzahlung profitieren. Grundsätzlich soll die Regelung verhindern, dass Unternehmen ihre Steuerpflicht verringern, indem sie ihren Steuersitz bzw. Vermögenswerte, die noch nicht realisierte Gewinne enthalten, in einen Niedrigsteuerstaat verlegen⁶⁴.

8.3 Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch (GAAR)

Art. 6 ATA-Richtlinie statuiert eine allgemeine Vorschrift gegen die Vermeidung von künstlichen Steuerkonstrukten, bei denen der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der Ziel und Zweck des geltenden innerstaatlichen Steuerrechts zuwiderläuft. Eine unangemessene Gestaltung liegt vor, wenn sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln⁶⁵. Die allgemeine Anti-Missbrauchsregel erlaubt die Verhinderung von ungewöhnlichen Steuerplanungsstrategien, wenn keine spezielle andere Missbrauchsvorschrift eines Staates zur Anwendung gelangt⁶⁶. Der Regelung unterliegen lediglich die Gewinnsteuern und nicht auch Quellensteuern⁶⁷.

8.4 Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen («CFC-Regeln»)

Gemäss Art. 7 Abs. 1 ATA-Richtlinie hat ein Mitgliedstaat ausländische Unternehmen oder Betriebsstätten, deren Gewinne im ausländischen Staat einer niedrigeren Steuerbelastung unterliegen, als beherrschtes ausländisches Unternehmen («CFC») zu behandeln. Dies sofern die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- i) die Muttergesellschaft ist unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% am ausländischen Unternehmen (d. h. Stimmrechte, Kapital oder Gewinn) beteiligt und

ii) die Besteuerung des ausländischen Unternehmens ist niedriger als die Differenz zwischen der fiktiven inländischen Besteuerung und der tatsächlichen Besteuerung im Ausland⁶⁸.

Wird ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte als CFC behandelt, so werden folgende nicht ausgeschütteten Einkünfte für die Steuerbemessung einbezogen⁶⁹:

- Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen;
- Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum;
- Dividenden und Einkünfte aus der Veräusserung von Anteilen;
- Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
- Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten;
- Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.

Gemäss einer Ausnahme in Art. 7 Abs. 2 ATA-Richtlinie findet die Regelung keine Anwendung, insofern Tochterunternehmen in der EU/EWR betroffen sind, die eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und diese durch relevante Fakten und Umstände nachweisen können⁷⁰. Ist hingegen das beherrschte Unternehmen in einem Drittland ansässig, steht es den Mitgliedstaaten offen, die Ausnahmeregelung nicht anzuwenden⁷¹. Je nach Implementierung der Ausnahmeregel in den einzelnen EU-Staaten kann es demnach sein, dass die in der Schweiz ansässigen Unternehmen oder Betriebsstätten von der Ausnahmeregelung erfasst werden oder auch nicht. Die EU-Staaten können im Übrigen weitere Ausnahmen hinsichtlich der CFC-Regeln vorsehen, die auf die Grösse, Funktion oder Einkommensstruktur der ausländischen Unternehmen oder Betriebsstätten abstellen⁷². Die Vorschrift soll Unternehmen davon abhalten, Gewinne an ausländische Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländer zu transferieren⁷³. Art. 8 der Richtlinie enthält zudem Bestimmungen zur Berechnung der Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens⁷⁴.

⁵⁸ Art. 5 Abs. 1 ATA-Richtlinie.

⁵⁹ Vgl. Art. 5 Abs. 1 Bst. a) – d) ATA-Richtlinie.

⁶⁰ Vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. a) – d) ATA-Richtlinie.

⁶¹ Art. 5 Abs. 2 ATA-Richtlinie: Je nach Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten können in einem solchen Fall jedoch Zinsen erhoben werden (vgl. Art. 5 Abs. 3 ATA-Richtlinie).

⁶² Vgl. Voraussetzungen unter Art. 5 Abs. 2 Bst. a) – d) ATA-Richtlinie.

⁶³ Vgl. Art. 5 Abs. 4 Bst. a) – e) ATA-Richtlinie.

⁶⁴ Rat der EU vom 21. Juni 2016, S. 1.

⁶⁵ Art. 6 Abs. 2 ATA-Richtlinie.

⁶⁶ Rat der EU vom 21. Juni 2016, S. 1.

⁶⁷ Art. 6 Abs. 1 ATA-Richtlinie, EY Global Tax Alert vom 21. Juni 2016, S. 2.

⁶⁸ Vgl. Art. 7 Abs. 1 Bst. a) und b) ATA-Richtlinie; vgl. hierzu Art. 8 Abs. 1 Bst. b) ATA-Richtlinie vom 24. Mai 2016: Auf Anregung von Irland wurde in der finalen Fassung

der explizite Hinweis auf die 50%-Grenze weggelassen. Jedoch ist aufgrund der Formulierung dennoch die 50%-Grenze massgebend.

⁶⁹ Vgl. Art. 7 Abs. 2 Bst. a) ATA-Richtlinie: Alternativ können die Mitgliedstaaten auch die nicht ausgeschütteten Einkünfte des Unternehmens oder der Betriebsstätte aus unangemessenen Gestaltungen zur Erlangung von Steuervorteilen in die Steuerbemessungsgrundlage miteinbeziehen (vgl. Art. 7 Abs. 2 Bst. b) ATA-Richtlinie). Die Berechnungsregeln für Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens sind in Art. 8 ATA-Richtlinie festgehalten.

⁷⁰ Vgl. Art. 7 Abs. 2 ATA-Richtlinie.

⁷¹ Vgl. Art. 7 Abs. 2 ATA-Richtlinie.

⁷² Vgl. 7 Abs. 3 und 4 ATA-Richtlinie, EY Global Tax Alert vom 21. Juni 2016, S. 3.

⁷³ Rat der EU vom 21. Juni 2016, S. 1.

⁷⁴ Art. 8 ATA-Richtlinie.

8.5 Hybride Gestaltungen

Als letzter Bereich ist in Artikel 9 der Richtlinie die steuerliche Behandlung von hybriden Gestaltungen⁷⁵ geregelt. Demnach wird ein steuerlicher Abzug lediglich in dem Mitgliedstaat gewährt, aus dem die entsprechende Zahlung stammt, insofern eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug (in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten) führen würde⁷⁶. Sofern die hybride Gestaltung zu einem Steuerabzug bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung führt, verweigert der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug der entsprechenden Zahlung⁷⁷. Die Vorschrift soll das Ausnutzen von nationalen steuerlichen Systemunterschieden, die dazu führen, dass Unternehmen doppelte Abzüge in zwei unterschiedlichen Staaten gewährt werden, verhindern⁷⁸. Allerdings sind diese Bestimmungen nur zwischen EU-Mitgliedstaaten anwendbar. Die Kommission wird bis Oktober 2016 einen Vorschlag für Regelungen, die auch Strukturierungen mit Drittstaaten beinhalten, ausarbeiten⁷⁹.

8.6 Umsetzung

Grundsätzlich haben die Mitgliedstaaten die Richtlinie bis spätestens 31. Dezember 2018 im nationalen Recht umzusetzen. Die Vorschriften werden ab 1. Januar 2019 angewandt⁸⁰. Die Wegzugsbesteuerung (Artikel 5) ist hingegen erst bis spätestens 31. Dezember 2019 zu implementieren, mit Anwendbarkeit per 1. Januar 2020⁸¹. Ebenfalls kann mit der Einführung der Zinsschranke (Artikel 4) zugewartet werden; diese ist spätestens ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden⁸², vorausgesetzt, dass vorher keine verbindliche OECD-Vereinbarung hinsichtlich

BEPS-Aktionspunkt 4⁸³ vorliegt und die Mitgliedstaaten zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie über nationale Vorschriften verfügen, die gleichermassen wirksam sind wie die Zinsschranke gemäss ATA-Richtlinie⁸⁴.

8.7 Country-by-Country Reporting Richtlinie der EU

Am 25. Mai 2016 hat der Rat für Wirtschaft und Finanzen der EU die Richtlinie⁸⁵ hinsichtlich des automatischen Austauschs steuerlich relevanter Informationen multinationaler Unternehmen («EU CbCR») erlassen⁸⁶. Die Richtlinie ist ebenfalls Teil des Pakets, das die EU-Kommission im Januar 2016⁸⁷ vorgelegt hat und Vorschläge zur Bekämpfung der Steuerumgehung durch Unternehmen enthält. Sie stützt sich auf die OECD-Empfehlungen von 2015 zum CbCR unter BEPS-Aktionspunkt 13⁸⁸ und gilt für Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Gesamtumsatz von mindestens EUR 750 Mio⁸⁹. Zu Transparenzzwecken verpflichtet die Richtlinie multinationale Unternehmen, nach Ländern aufgeschlüsselte Informationen über Erträge, Gewinne, gezahlte Steuern, Kapital, Einkünfte, materielle Vermögenswerte und Anzahl Beschäftigte vorzulegen⁹⁰. Die Informationen müssen bereits für das Steuerjahr 2016 an die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten rapportiert werden⁹¹. Falls die Muttergesellschaft eines Konzerns keinen Sitz in einem EU-Staat hat und keinen Bericht vorlegt, so muss sie dies über ihre Tochtergesellschaften in den EU-Staaten tun. Diese «sekundäre Berichterstattung» kann für das Jahr 2016 auf freiwilliger Basis erfolgen, ab dem Steuerjahr 2017 wird sie verbindlich vorgeschrieben⁹².

- ⁷⁵ Hinsichtlich der Legaldefinition von «hybride Gestaltung» vgl. Art. 2 Abs. 9 ATA-Richtlinie.
- ⁷⁶ Art. 9 Abs. 1 ATA-Richtlinie.
- ⁷⁷ Art. 9 Abs. 2 ATA-Richtlinie.
- ⁷⁸ Rat der EU vom 21. Juni 2016, S. 1.
- ⁷⁹ EY Global Tax Alert vom 21. Juni 2016, S. 3.
- ⁸⁰ Art. 11 Abs. 1 ATA-Richtlinie.
- ⁸¹ Art. 11 Abs. 5 ATA-Richtlinie.
- ⁸² Art. 11 Abs. 6 ATA-Richtlinie.
- ⁸³ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 4: Limiting Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, abrufbar unter <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315311e.pdf?expires=1471336536&id=id&acname=guest&checksum=2DAF95F1950B73C9EDBB7BC507DCACF4>.
- ⁸⁴ Art. 11 Abs. 6 ATA-Richtlinie.
- ⁸⁵ Vgl. Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, abrufbar unter <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7148-2016-INIT/de/pdf>, nachfolgend AIA-Richtlinie.
- ⁸⁶ Vgl. Rat der EU vom 25. Mai 2016, EY Global Tax Alert vom 25. Mai 2016.
- ⁸⁷ Vgl. Europäische Kommission vom 28. Januar 2016, EY Global Tax Alert vom 28. Januar 2016.
- ⁸⁸ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 13: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, abrufbar unter <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315381e.pdf?expires=1471338628&id=id&acname=guest&checksum=D970070C34007261326808902B1A1B57>.
- ⁸⁹ Rat der EU vom 25. Mai 2016.
- ⁹⁰ Rat der EU vom 25. Mai 2016.
- ⁹¹ Rat der EU vom 25. Mai 2016, EY Global Tax Alert vom 25. Mai 2016.
- ⁹² Rat der EU vom 25. Mai 2016, EY Global Tax Alert vom 25. Mai 2016.

Gerät eine Gesellschaft in die Krise, steht der Verwaltungsrat mehr als sonst im Mittelpunkt. Trotz knapper Liquidität und schwindendem Reinvermögen soll er die Gesellschaft sanieren und den Konkurs abwenden. Das Buch zeigt Wege auf und befasst sich in vier Teilen mit der Sanierung. Im ersten Teil geht es um Grundlagen und Sanierungsmassnahmen. Der zweite Teil handelt von der Sanierungspflicht der Verwaltungsratsmitglieder vor Überschuldung der Gesellschaft. Der dritte Teil stellt die Sanierungspflicht nach Überschuldung dar und der vierte Teil bespricht die Haftung der Verwaltungsratsmitglieder. Das Buch richtet sich an Verwaltungsräte, Juristen, Unternehmensberater und Treuhänder, kurz an alle, die mit notleidenden Gesellschaften zu tun haben.



**Erscheint
Mitte
Oktober 2016**

Oliver Kälin

Die Sanierung der Aktien- gesellschaft

Ein Rechtshand-
buch für Verwal-
tungsräte

1. Auflage 2016

468 Seiten
gebunden
CHF 148.-

97