

Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS-Projektes

Seit der Ausgabe StR 12/2016¹ 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»)² ergeben.

Hier ist insbesondere die Veröffentlichung der OECD vom 24. November 2016 im Zusammenhang mit dem multilateralen Instrument² (nachfolgend MI) hervorzuheben, womit verschiedene Massnahmen, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll, in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen implementiert werden³. Die Erläuterung der entsprechenden Massnahmen wird sodann auch den Schwerpunkt der vorliegenden Ausgabe bilden. Zudem hat die OECD weitere Leitlinien hinsichtlich des Country-by-Country (CbC) Reportings veröffentlicht. In der untenstehenden Tabelle sind die neusten Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten zusammengefasst.

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

Nachdem weiterhin seitens der Unternehmen viele Unklarheiten bestehen, wie genau das CbC Reporting in der Praxis umgesetzt wird und welche Aktionen zu veranlassen sind, hat die OECD am 5. Dezember 2016 zusätzliche Leitlinien publiziert. Diese wurden als Ergänzung zu den bestehenden Weisungen direkt in das am 16. August 2016 veröffentlichte Dokument eingefügt⁴. Diese Ergänzungen stellen die Sicht-



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, Senior Manager Transfer Pricing, EY Zürich



David Zengaffinen

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

Inhaltsübersicht

Nachfolgender Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
1	Weitere Leitlinien zum Country-by-Country (CbC) Reporting	13
2	Multilaterales Instrument zur Implementierung verschiedener Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll	15

weise der OECD, wie mit Benachrichtigungspflichten umgegangen werden sollte, dar.

Der Hintergrund hierzu ist, dass die meisten Länder für multinationale Unternehmen, die ein CbC Reporting erstellen müssen, gesetzliche Benachrichtigungspflichten eingeführt haben, nach denen sich zumindest eine lokal ansässige Konzernobergesellschaft bei den lokalen Steuerbehörden mit verschiedenen Informationsangaben anmelden muss. Da die Gesetze in vielen Ländern eine Benachrichtigung zum jeweiligen Ende der Berichtsperiode vorsehen, wäre theoretisch bei Gruppen, deren Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, eine Benachrichtigungsverpflichtung bereits per 31. Dezember 2016 entstanden. Allerdings wurde von den wenigsten Ländern konkret vorgegeben, wie diese Anmeldung zu erfolgen hat, bzw. wurden erst im Laufe des Dezembers 2016 entsprechende Formulare bereitgestellt.

Da das CbC Reporting erstmals für das Ge-

schäftsjahr 2016 zu erstellen ist, sind viele Gruppen am Überlegen, welche Gruppengesellschaft am besten das Reporting vornehmen sollte, da dies entweder durch die oberste Konzerngesellschaft selber erfolgen kann oder durch eine substituierende Gesellschaft («surrogate parent entity»).

Aus diesen Gründen hat die OECD ihre oben erwähnten Weisungen ergänzt und empfohlen, dass die Länder für die Benachrichtigungen für das Jahr 2016 den Unternehmen eine gewisse Flexibilität einräumen sollen und auch gegenüber eigentlich verspäteten Benachrichtigungen nachsichtig sein sollen.

Einige Länder sind diesen Empfehlungen nachgekommen und haben bekanntgegeben, dass für das Jahr 2016 auch eine verspätete Benachrichtigung ausreichend sei (z. B. Belgien, Finnland, Luxemburg, die Niederlande, Tschechien und Schweden), allerdings haben einige Länder an der ursprünglichen Frist festgehalten und

¹ Vgl. Huber/Mahawattage/Berr/Puymann, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2016, S. 951 ff.

² Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, abrufbar unter <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315401e.pdf?expires=1482331029&id=id&accname=guest&checksum=1828E3DD5E3714C7D67EA32F0BCCA4C2>, nachfolgend Final Report BEPS Action 15.

³ Vgl. Pressemitteilung der OECD vom 24. November 2016, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/beps/>

countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm, nachfolgend OECD-Pressemitteilung vom 24. November 2016.

⁴ Zu finden unter <http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-further-beps-guidance-on-country-by-country-reporting-and-country-specific-information-on-implementation.htm>, sowie vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFINNEN, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 10/2016, S. 766 ff. zu den im August 2016 veröffentlichten Weisungen.

haben bis zum Redaktionsschluss keine Kommentare abgegeben, wie sie in der Praxis mit Unternehmen umgehen wollen, die keine Benachrichtigung innert der Frist abgegeben haben (z. B. Österreich, Spanien).

Für Schweizer Gruppen, die verpflichtet sind, ein CbC Reporting zu erstellen, ist es daher auf jeden Fall empfehlenswert zu überprüfen, ob allenfalls noch Benachrichtigungen abgegeben werden müssen.

Neben diesen zusätzlichen Weisungen hat die OECD ebenfalls am 5. Dezember 2016 eine Webseite aufgeschaltet, die aktuelle länderspezifische Informationen zum CbC Reporting enthält.⁵

2 Aktionspunkt 15: Multilaterales Instrument zur Implementierung verschiedener Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll

Am 24. November 2016 hat die OECD den Text⁶ des MI sowie einen erläuternden Bericht⁷ zur Implementierung verschiedener BEPS-Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht⁸.

2.1 Hintergrund

Das MI wurde während der letzten Jahre von mehr als 100 Staaten, inklusive der OECD-Mitgliedstaaten, der G20 und weiteren Staaten entwickelt⁹. Das MI soll neben den rund 3000¹⁰ bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend DBA) zur Anwendung gelangen und die Implementierung bestimmter Massnahmen, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll, in die bestehenden DBA unterstützen, um damit der zeitintensiven Individualanpassung der einzelnen DBA entgegenzuwirken¹¹.

Das MI umfasst folgende BEPS-Massnahmen:

- BEPS-Aktionspunkt 2: Neutralisierung der

Effekte von hybriden Gestaltungen;

- BEPS-Aktionspunkt 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch;
- BEPS-Aktionspunkt 7: Verhinderung künstlicher Umgehung des Betriebsstättenstatus¹²;
- BEPS-Aktionspunkt 14: Streitbeilegungsmechanismen¹³.

Durch das MI wird den OECD-Staaten eine einheitliche und abgestimmte Implementierung der entsprechenden abkommensbezogenen Massnahmen, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll, ermöglicht, ohne dass dabei die Staaten die einzelnen DBA jeweils bilateral neu verhandeln müssen¹³.

2.2 Struktur des MI

In Anbetracht der Komplexität, ein allgemein gültiges Instrument zu entwickeln, welches auf die betroffenen Regelungen und Vorschriften in den DBA Anwendung finden soll, wird den Vertragsparteien eine gewisse Flexibilität gewährt, das MI (oder Teile davon) entsprechend ihren Bedürfnissen zu implementieren¹⁴.

Viele der MI-Regelungen überschneiden sich auch mit Regelungen, die sich in den bereits bestehenden DBA wiederfinden. Falls die MI-Regelungen nicht mit den bereits bestehenden Regelungen in Einklang sind, gelangen sogenannte *Kompatibilitätsklauseln* zur Anwendung. Diese Klauseln umschreiben dann bspw. die bestehenden Regelungen, die von den MI-Regelungen verdrängt werden sollen oder die Folgen für Steuerabkommen, welche keine gleichartigen, den MI-Regelungen entsprechenden Bestimmungen enthalten. Die Staaten haben zudem das Recht, auf gewisse Teile des MI zu verzichten (sogenanntes «*opting-out*»), sodass diese spezifischen Regelungen keine Anwendung auf deren DBA finden¹⁵.

Es ist auch möglich, dass einige Länder eine konsolidierte Version des MI entwickeln werden, welche die anwendbaren Modifikationen festlegt, welche unter dem MI möglich sind.

2.2.1 Minimumstandards

Eines der Hauptziele des MI ist es, die Einführung des abkommensbezogenen Minimumstandards, welcher im Rahmen des finalen BEPS-Pakets vereinbart wurde, sicherzustellen resp. zu vereinfachen. Dieser Minimumstandard umfasst Bestimmungen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs unter Aktionspunkt 6 und die Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen unter Aktionspunkt 14, wobei dieser Minimumstandard unterschiedlich umgesetzt werden kann¹⁶. Das Recht der Vertragsstaaten zum Opting-out besteht bzgl. des Minimumstandards lediglich dann, wenn die betroffenen Steuerabkommen bereits ähnliche Massnahmen enthalten. Falls solche Massnahmen vorhanden sind, können sich die betreffenden Staaten das Opting-out-Recht vorbehalten, aber müssen dies dann dem Generalsekretär der OECD-Hinterlegungsstelle entsprechend melden¹⁷. In den Fällen, wo der Minimumstandard auf verschiedene Arten umgesetzt werden kann, macht das MI keine Vorgaben zur bevorzugten Art der Umsetzung. Sollten jedoch einzelne Vertrags-

staaten den Minimumstandard unterschiedlich umsetzen, so müssen sich die betreffenden Staaten um eine einheitliche Lösung bzgl. der entsprechenden Umsetzung bemühen.

Im Rahmen eines Monitoringprozesses des BEPS-Projektes wird überprüft, inwieweit dem Minimumstandard Genüge getan wird¹⁸.

2.2.2 Weitere Bestimmungen

Das MI gewährt eine ausreichende Flexibilität hinsichtlich der Bestimmungen, die nicht Teil des Minimumstandards sind. Diese Bestimmungen umfassen die Artikel zur Verhinderung von steuerlichen Diskrepanzen bei hybriden Gestaltungen (Artikel 3, 4 und 5 des MI) und die Bestimmungen gegen die Verhinderung der «künstlichen» Vermeidung von Betriebsstätten (Artikel 12, 13, 14 und 15 des MI). Auch einige der Bestimmungen im Zusammenhang mit der Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Artikel 8, 10 und 11 des MI) sind nicht Gegenstand des Minimumstandards. Die Staaten haben diesbezüglich die Möglichkeit, sich das Recht zum Opting-out vorzubehalten und die Bestimmun-

⁵ <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>.

⁶ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, nachfolgend MI Text, S. 1 ff.

⁷ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, nachfolgend MI erläuternder Bericht, S. 1 ff.

⁸ OECD-Pressemitteilung vom 24. November 2016; EY Global Tax Alert, OECD releases multilateral instrument to implement treaty related BEPS measures on hybrid mismatch arrangements, treaty abuse, permanent establishment status and dispute resolution vom 2. Dezember 2016, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016.

⁹ EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

¹⁰ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 1.

¹¹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 1, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 1.

¹² Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 2., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 1.

¹³ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 1, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

¹⁴ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 3, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

¹⁵ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 3 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

¹⁶ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 3., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

¹⁷ MI erläuternder Bericht, S. 13, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2, vgl. auch MI Text Art. 39.

¹⁸ MI erläuternder Bericht, S. 3, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

gen dieser Artikel nicht auf ihre DBA oder Teile davon anzuwenden¹⁹. Das MI gewährt den Staaten ebenfalls die Möglichkeit, sich das Opting-out-Recht für gewisse Bestimmungen vorzubehalten, wenn die bestehenden DBA spezifische, objektive Regelungen enthalten, an deren zukünftiger Einhaltung die betroffenen Staaten ein steuerpolitisches Interesse haben²⁰.

Das Ergebnis aus dem BEPS-Projekt offenbart verschiedene Alternativen, wie die einzelnen BEPS-Massnahmen umgesetzt werden können, um den Staaten ausreichend Flexibilität bei der Implementierung zu gewähren. Daher umfasst das MI eine Vielzahl von optionalen Bestimmungen, die jedoch grundsätzlich nur dann angewandt werden können, falls sich sämtliche Vertragsstaaten mit einer konsolidierten Version des MI auf die Anwendung einer bestimmten Alternative bzw. Option einigen können. Dies trifft bspw. auf Artikel 13 zu, welcher eine Vielzahl von verschiedenen Optionen hinsichtlich der BEPS-Anliegen im Zusammenhang mit den spezifischen Tätigkeiten definiert, die keine Betriebsstätten begründen sollten²¹.

Für einige bestimmte Artikel besteht auch die Möglichkeit einer ungleichen resp. *asymmetrischen* Anwendung einer bestimmten Regelung. Dies betrifft bspw. Artikel 5, welcher drei verschiedene Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthält. In einem solchen Fall könnte die unterschiedliche Wahl der Vertragsstaaten zu einer ungleichen Anwendung der Bestimmung führen, je nachdem aus welcher Sicht eine Bestimmung angewendet wird²².

2.2.3 Unterzeichnung, Inkrafttreten und Zeitplan

Das MI steht ab dem 31. Dezember 2016 zur Unterschrift bereit, gefolgt vom jeweiligen spezifischen innerstaatlichen Ratifikationsprozess. Diesbezüglich ist der Zeitraum abhängig von den innerstaatlichen rechtlichen Voraussetzungen. Grundsätzlich ist zu erwarten, dass Vorbe-

halte und Bemerkungen angebracht werden. Zudem soll eine Liste mit den DBA, auf welche das MI anwendbar sein soll, im Zeitpunkt der Unterschrift oder zum Zeitpunkt der Ratifikation des MI verfügbar sein²³. Für Quellensteuerzwecke werden die Bestimmungen des MI auf ein bestimmtes DBA im Kalenderjahr, nachdem das MI in beiden Vertragsstaaten in Kraft getreten ist, anwendbar sein²⁴.

Hinsichtlich sämtlicher anderen von einem Vertragsstaat erhobenen Steuern, die in einem Veranlagungszeitraum anfallen, tritt die Übereinkunft nach dem Ablauf einer Frist von 6 Monaten (auch eine kürzere Frist ist möglich, insofern sich die Vertragsstaaten darauf einigen) nach Inkrafttreten der Übereinkunft in den beiden DBA-Ländern, in Kraft und findet auf die folgende Steuerperiode Anwendung²⁵.

2.3 Im MI enthaltene BEPS-Bestimmungen

2.3.1 Hybride Gestaltungen

Der zweite Teil des MI (Artikel 3 bis 5) führt Bestimmungen hinsichtlich der Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, basierend auf den Empfehlungen der finalen BEPS-Aktionspunkte 2 und 6, welche im Oktober 2015²⁶ veröffentlicht worden sind, auf²⁷. Die Bestimmungen umfassen Regeln gegen hybride Inkongruenzen im Zusammenhang mit transparenten Gesellschaften, Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit und die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Diese Bestimmungen werden alle nicht vom Minimumstandard erfasst und daher haben die Vertragsstaaten das Recht zum Opting-out und können die Bestimmungen entsprechend für die betroffenen DBA als für nicht anwendbar erklären²⁸.

2.3.1.1 Transparente Gesellschaften

Artikel 3 bezieht sich auf die Situation von hybriden Inkongruenzen aufgrund des Umstan-

des, dass die Vertragsstaaten eine Gesellschaft für Steuerzwecke als vollständig oder teilweise transparent behandeln²⁹. Gemäss dem Artikel 3 des MI sind Einkünfte von einer Gesellschaft, die in einem Staat für Steuerzwecke als vollständig oder teilweise transparent behandelt werden, als Einkünfte eines Ansässigen des Vertragsstaates zu behandeln, jedoch nur insoweit, als die Einkünfte für Steuerzwecke durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte eines Ansässigen behandelt werden³⁰.

Artikel 3 soll auf sämtliche DBA, die unter das MI fallen, Anwendung finden, insoweit der jeweilige Vertragsstaat keine Vorbehalte macht. Vertragsstaaten können sich das Recht, den gesamten oder einen Teil des Artikels nicht anzuwenden, vorbehalten. Falls DBA bereits ähnliche Bestimmungen enthalten, sollen die Bestimmungen des Artikel 3 MI zur Anwendung gelangen und nicht die bestehenden DBA-Bestimmungen³¹.

2.3.1.2 Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit

Artikel 4 passt die Regelungen zur Bestimmung der Ansässigkeit im Sinne des DBAs einer anderen als einer natürlichen Personen an, welche in mehr als einem Vertragsstaat ansässig ist (doppelte Ansässigkeit). Unter dieser Bestimmung soll die abkommensbezogene Ansässigkeit einer doppelt-ansässigen nicht natürlichen Person mittels des Verständigungsverfahrens zwischen den Vertragsstaaten bestimmt werden³².

Die Vertragsstaaten sind gemäss Artikel 4 nicht verpflichtet, mittels des Verständigungsverfahrens eine Einigung zu erzielen. Erfolgt keine Einigung, so hat die doppelt-ansässige Gesellschaft basierend auf dem anwendbaren DBA keinen Anspruch auf Steuerentlastung oder -befreiung, ausser die Vertragsstaaten würden eine solche vereinbaren³³.

Artikel 4 soll auf sämtliche DBA, die unter das MI fallen, Anwendung finden, insoweit die Ver-

¹⁹ Vgl. die entsprechenden Artikel in MI Text, Art. 3–5, 8, 10, 11, 12–15, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 2.

²⁰ Staaten können sich bspw. aus politischen Gründen die Anwendbarkeit spezifischer Bestimmungen vorbehalten, vgl. EY Global Tax Alert, S. 2.

²¹ Vgl. MI Text Art. 13, MI erläuternder Bericht, S. 4 und S. 41 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²² Vgl. MI Text Art. 5, MI erläuternder Bericht, S. 16 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²³ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 2, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²⁴ Tritt bspw. das MI im ersten Vertragsstaat am 1. März 2018 in Kraft und im zweiten Vertragsstaat am 1. März 2019, entfaltet die Übereinkunft für die betroffenen Steuern ab dem 1. Januar 2020 volle Wirkung. Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 66 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²⁵ Im Falle, dass das Steuerjahr dem folgenden Kalenderjahr entspricht und bspw. der letzte Tag des Inkrafttretens des MI der 1. September 2018 ist, entfalten die Bestim-

mungen des MI hinsichtlich der Steuerperiode ab dem 1. Januar 2020 ihre Wirkung. Falls die Steuerperiode bspw. jeweils am 1. Juli beginnt, würde das MI ab dem 1. Juli 2019 anwendbar sein. Vgl. erläuternder Bericht, S. 77, EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²⁶ Vgl. dazu Huber/Mahawattage/Bert/Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 12/2015, S. 952 ff.

²⁷ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 12 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²⁸ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 12 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

²⁹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 12 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

³⁰ MI erläuternder Bericht, S. 12 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

³¹ MI erläuternder Bericht, S. 12 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

³² MI erläuternder Bericht, S. 14 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

³³ MI erläuternder Bericht, S. 14 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 3.

tragsstaaten keine Vorbehalte anbringen. Falls die betroffenen DBA bereits ähnliche Regelungen zur Bestimmung der Ansässigkeit einer doppelt-ansässigen Gesellschaft enthalten, soll Artikel 4 anstatt dieser bisherigen Bestimmungen zur Anwendung gelangen. Dies gilt jedoch nicht für bestehende DBA-Regelungen zur Bestimmung der Ansässigkeit von Gesellschaften, welche in zwei Ländern an der Börse kotiert sind³⁴.

2.3.1.3 Anwendbare Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

Artikel 5 des MI offeriert den Vertragsstaaten drei Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:

- Möglichkeit A statuiert, dass eine Freistellung bzw. Anwendung eines reduzierten Steuersatzes auf ausländischen Einkünften oder Kapital in einem Vertragsstaat nur dann anzuwenden ist, wenn diese Einkünfte oder das Kapital im anderen Vertragsstaat tatsächlich der Besteuerung unterliegen («*switch-over*»-Klausel). Hingegen soll diese allenfalls im anderen Staat entrichtete Steuer an die Steuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden können.
- Möglichkeit B sieht vor, dass der Vertragsstaat die Freistellungsmethode hinsichtlich Dividendeneinkünften nicht anwendet, insofern diese Dividendeneinkünfte im anderen Vertragsstaat zum Abzug zugelassen sind.
- Die letzte Möglichkeit C hält fest, dass die Anrechnungsmethode auf die steuerbaren Nettoeinkünfte beschränkt werden soll.

Die Vertragsstaaten können aus den verschiedenen Varianten wählen, welche für sie gelten soll. Dies kann jedoch zu einer asymmetrischen Anwendung der Bestimmung führen. Zudem können sich die Vertragsstaaten gegen die Anwendung von Artikel 5 auf die betroffenen DBA (einzelne oder alle) entscheiden³⁵.

2.3.2 Abkommensmissbrauch

Der dritte Teil des MI (Artikel 6 bis 13) enthält sechs Bestimmungen hinsichtlich der Vermeidung des Abkommensmissbrauchs, welche den Änderungen entsprechen, die mit dem finalen Bericht zu Aktionspunkt 6³⁶ vorgeschlagen worden sind. Der Bericht umfasst im Wesentlichen den nachfolgenden Mindeststandard, der das «Treaty-Shopping» verhindern soll.

- Eine Erklärung in der Präambel der Doppelbesteuerungsabkommen, welche festhält, dass der Sinn und Zweck des Abkommens die Verhinderung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Kapital ist, ohne dadurch Möglichkeiten für eine Nichtbesteuerung oder eine reduzierte Besteuerung durch Steuerumgehung oder Steuervermeidung zu schaffen (inklusive Treaty-Shopping-Strukturen, welche darauf ausgerichtet sind, dass Ansässige in Drittstaaten indirekt von Abkommensvorteilen profitieren können);
- Einschluss von alternativen Tests, die die unangemessene Beanspruchung von Abkommensvorteilen vermeiden sollen.

Artikel 6 und 7 des MI umschreiben, wie dieser Minimumstandard umgesetzt werden soll. Der dritte Teil des MI umfasst ebenfalls Bestimmungen im Zusammenhang mit Dividententransfer-Transaktionen (Artikel 8), Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Aktien/Stammanteilen an Gesellschaften, deren Wert hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht (Artikel 9), Drittstaaten-Betriebsstätten (Artikel 10) und Regeln über die Anwendbarkeit von Steuervereinbarungen, welche das Recht einer Partei beschränken können, ihre eigenen Staatsangehörigen zu besteuern (Artikel 11)³⁷.

2.3.2.1 Präambel mit Zweckbestimmung eines DBAs

Artikel 6 enthält den Vorschlag, wie er im finalen Bericht zu Aktionspunkt 6 beschrieben wor-

den ist.³⁸ Hierbei geht es darum, die Sprache der Präambel in den betroffenen DBA in Einklang mit dem vorgegebenen Minimumstandard zu bringen, um somit Doppelbesteuerung zu vermeiden, ohne jedoch dabei eine Nichtbesteuerung oder eine reduzierte Besteuerung zu ermöglichen. Gemäss der Kompatibilitätsklausel dieses Artikels würde der Text der Präambel von Artikel 6 den Text der Präambel der betroffenen Steuervereinbarung ersetzen bzw. ergänzen, falls noch kein solcher Text in der betroffenen Steuervereinbarung vorhanden ist. Artikel 6 ist Teil des Mindeststandards und somit sind diesbezüglich keine Vorbehalte erlaubt, insoweit die betroffene Steuervereinbarung nicht bereits selbst eine entsprechende Präambel enthält. Artikel 6 enthält ebenfalls einen optionalen Teil, mit welchem die Präambel zusätzlich ergänzt werden kann. Diese Ergänzung findet jedoch nur dann Anwendung, wenn der andere Vertragsstaat diese Bestimmung auch anwenden wird.³⁹

2.3.2.2 Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Artikel 7 des MI enthält Bestimmungen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch, die in die DBA integriert werden sollen. Wie im finalen Bericht zu Aktionspunkt 6 beschlossen, soll der Abkommensmissbrauch vermieden werden, wofür folgende Varianten zur Verfügung stehen:

- Option 1: Einführung eines sogenannten Principle Purpose Tests (PPT), der den Hauptzweck einer Gestaltung hinterfragt.
- Option 2: Einführung eines PPT zusammen mit einer Limitation-of-Benefits (LOB)-Klausel (der finale Bericht zu Aktionspunkt 6 sah die Möglichkeit vor, eine umfassende oder eine vereinfachte Version der LOB-Klausel einzuführen)⁴⁰.
- Option 3: Einführung einer LOB-Klausel zusammen mit einer zusätzlichen Bestimmung, welche Gestaltungen als missbräuchlich bezeichnet, die nur der Weiterleitung von Erträgen dienen (sogenannte Conduit-Arrangements)⁴¹.

Die Integration des PPT ist jedoch die einzige Option, welche den Mindeststandard alleine erfüllen kann und daher ist der PPT als Standardvariante in Artikel 7 ausgestaltet. Den Vertragsstaaten wird zudem ermöglicht, den PPT mit einer vereinfachten LOB-Klausel zu ergänzen. Das MI enthält keine umfassende Version einer LOB-Klausel. Hingegen ermöglicht das MI den Vertragsstaaten, welche dem Abkommensmissbrauch mittels einer umfassenden LOB-Klausel entgegenwirken wollen, das Recht zum Opting-out des PPT und damit verbunden, mittels einer bilateralen Vereinbarung den Minimumstandard (mittels einer umfassenden LOB-Klausel) zu erfüllen. Zudem ermöglicht das MI den Vertragsstaaten, welche eine umfassende LOB-

³⁴ MI erläuternder Bericht, S. 14 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 4.

³⁵ MI erläuternder Bericht, S. 16 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 4.

³⁶ Vgl. OECD (2015), Final Report BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, abrufbar unter <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315331e.pdf?expires=1482395991&id=id&accname=guest&checksum=D76723CE57A71842AAF788AD8A0D1431>.

³⁷ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 8 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 4.

³⁸ Vgl. dazu Huber/Mahawattage/Berr/Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S. 119 ff.

³⁹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 20 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 4. Vgl. zur gesamten Bestimmung von MI Artikel 6: MI Text Art. 6.

⁴⁰ Vgl. dazu Huber/Mahawattage/Berr/Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S. 119 ff.

⁴¹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 7 ff. EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 5.

Klausel bevorzugen, den PPT als vorläufige Massnahme zu integrieren, während der bilateralen Aushandlung einer umfassenden LOB-Klausel. Gemäss erläuterndem Bericht zum MI soll eine umfassende LOB-Klausel im Rahmen der BEPS-Folgearbeiten weiterentwickelt werden⁴².

Gemäss dem PPT in Artikel 7 sollen in den Fällen keine Abkommensvorteile gewährt werden, in denen man unter der Berücksichtigung aller Fakten und Umstände darauf schliessen kann, dass die Erlangung von Abkommensvorteilen einer der Hauptgründe einer Gestaltung oder Transaktion war, welche direkt oder indirekt zu Abkommensvorteilen führen würde, und die Gewährung dieser Vorteile unter diesen Umständen nicht dem Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens entsprechen würde.

Das MI legt fest, dass dieser PPT zur Anwendung gelangt, falls keine entsprechenden Bestimmungen in der betroffenen Steuervereinbarung enthalten sind. Zudem ermöglicht das MI den Vertragsstaaten den optionalen Einbezug einer entlastenden Bestimmung nach Ermessen (discretionary relief), falls Abkommensvorteile wegen des PPT verweigert werden. Die verantwortlichen Behörden der Vertragsstaaten müssten sich in einem solchen Prozess miteinander verständigen, bevor ein entsprechender Entlastungsantrag verweigert werden könnte.⁴³ Wie bereits erwähnt, haben die Staaten die Möglichkeit, eine vereinfachte LOB-Klausel als Ergänzung des PPT vorzusehen. Die vereinfachte LOB-Klausel gelangt zur Anwendung, sobald der Vertragsstaat seine Absicht erklärt hat, die Bestimmung anzuwenden (vorausgesetzt, dass die anderen Vertragsstaaten die Anwendung ebenfalls erklärt haben). Wichtig dabei ist jedoch, dass wenn nur einige und nicht alle Vertragsstaaten die Anwendung der vereinfachten LOB-Klausel wählen, diese gleichwohl auf zwei Arten auf die entsprechenden DBA zur Anwendung gelangen könnte:

- Die vereinfachte LOB-Klausel gelangt für

sämtliche Vertragsstaaten zur Anwendung, falls die Länder, welche die Bestimmungen grundsätzlich für nicht anwendbar erklärt haben, sich darüber einigen, dass die Bestimmung in diesen besonderen Fällen zur Anwendung gelangt und dies ordnungsgemäss der Hinterlegungsstelle melden (symmetrische Anwendbarkeit).

- Ein Vertragsstaat, welcher die vereinfachte LOB-Klausel für anwendbar erklärt, könnte die Bestimmung anwenden, falls sämtliche anderen Vertragsstaaten, welche die Anwendbarkeit der Bestimmung nicht gewählt haben, sich auf die einseitige Anwendbarkeit der LOB-Klausel einigen und dies ordnungsgemäss der Hinterlegungsstelle melden (asymmetrische Anwendbarkeit)⁴⁴.

Hervorzuheben ist, dass Artikel 7 des MI voraussetzt, dass ein Ansässiger eines Vertragsstaates nur zur Vorteilsgewährung befugt ist, wenn er im Sinne von Artikel 7 Absatz 9 als «qualifizierte Person» betrachtet wird⁴⁵.

Hinsichtlich des Zusammenspiels zwischen der vereinfachten LOB-Klausel und den bestehenden Bestimmungen in den DBA wird im MI festgehalten, dass die vereinfachte LOB-Klausel die bestehenden LOB-Bestimmungen in DBA ersetzen wird. Falls ein DBA keine solche Bestimmungen kennt, würde die vereinfachte LOB-Klausel hinzugefügt⁴⁶.

Artikel 7 des MI enthält einen Minimumstandard und daher sind Staaten lediglich in folgenden Fällen berechtigt, Vorbehalte gegenüber den Bestimmungen in Artikel 7 anzubringen:

- Der PPT kann weggelassen werden, falls der Vertragsstaat vorgesehen hat:
 - eine umfassende LOB-Klausel zusammen mit Regeln gegen «Conduit-Strukturen» einzuführen oder
 - eine umfassende LOB-Klausel zusammen mit einem PPT einzuführen.

Gemäss MI müssen die Vertragsstaaten in solchen Fällen eine gemeinsame, zufrieden-

stellende Lösung anstreben, die dem Minimumstandard entspricht.

- Der PPT kann auch dann nicht angewendet werden, falls ein DBA bereits einen entsprechenden PPT enthält.
- Eine vereinfachte LOB-Klausel kann vorbehalten werden, falls ein DBA bereits Tests enthält, wie sie in der vereinfachten LOB-Klausel beschrieben sind⁴⁷.

2.3.2.3 Dividendentransfer-Transaktionen

Artikel 8 des MI hält Regeln fest, wie bei Dividenden ein Missbrauch vermieden werden kann, sofern eine Steuerbefreiung oder eine beschränkten Steuerbelastung auf Stufe des Nutzniessers dieser Erträge in einem anderen Vertragsstaat resultiert. Voraussetzung für die Anwendung von Abkommensvorteilen ist dabei eine Haltedauer von mindestens 365 Tagen. Das MI erlaubt es den Vertragsstaaten, die Anwendbarkeit des gesamten Artikels vorzubehalten oder die Anwendbarkeit aufgrund dessen vorzubehalten, weil das DBA bereits eine eigene Mindesthaltedauer enthält (gleichgültig ob die entsprechende Mindesthaltedauer kürzer oder länger als die 365 Tage Haltedauer ist)⁴⁸.

2.3.2.4 Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Gesellschaften, deren Wert hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht

Artikel 9 des MI enthält eine Anti-Missbrauchsregel im Zusammenhang mit Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Anteilen einer Gesellschaft, einem Partnership oder einem Trust, sofern die Aktiven hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen bestehen. Diese Regelung war schon im finalen Bericht zu Aktionspunkt 6 enthalten und besagt, dass Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen einer Gesellschaft, eines Partnership oder eines Trusts im Land der Gesellschaft, des Partnerships oder Trusts besteuert

werden, falls in den 365 Tagen vor der Veräusserung der Wert dieser Anteile zu mehr als 50% aus unbeweglichem Vermögen bestand.

Die Vertragsstaaten können sich entweder den kompletten Artikel vorbehalten oder lediglich einzelne Bestimmungen darin. Der Artikel gelangt lediglich zur Anwendung, wenn alle Vertragsstaaten diesbezüglich eine entsprechende Meldung vorgenommen haben⁴⁹.

2.3.2.5 Anti-Missbrauchsregeln für Drittstaaten-Betriebsstätten

Artikel 10 enthält Anti-Missbrauchsregeln für Drittstaaten-Betriebsstätten, sogenannte «Dreiecks-Bestimmungen». Der Artikel besagt, dass bei Einkünften, die von einem im DBA-Land Ansässigen stammen, jedoch an eine Betriebsstätte in einem Drittstaat alloziert werden (und damit von der Steuer im Ansässigkeitsstaat befreit sind) sowie die Besteuerung der entsprechenden Einkünfte im Drittstaatenland weniger als 60% der Steuern beträgt, die im Ansässigkeitsstaat erhoben werden würden, falls sich die entsprechende Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat befinden wür-

⁴² Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 22 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 5.

⁴³ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 22 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 5.

⁴⁴ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 22 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 5.

⁴⁵ Vgl. MI Text, Art. 7 Abs. 9 hinsichtlich der umfassenden Definition, wann eine ansässige Person als qualifizierte Person gilt und somit zur Vorteilsgewährung berechtigt ist. Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 22 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 5.

⁴⁶ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 22 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 5.

⁴⁷ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 22 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 6.

⁴⁸ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 30 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 6.

⁴⁹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 32 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 6.

de, Abkommensvorteile verweigert werden. Der Artikel enthält eine Ausnahme im Falle einer aktiven Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte. Zudem ist eine Ausnahmeregelung nach Ermessen vorgesehen, sollten Abkommensvorteile unter Artikel 10 verweigert werden. Die Vertragsstaaten können sich die Anwendbarkeit des gesamten Artikels oder Teilen davon vorbehalten. Diesbezüglich hat eine entsprechende Meldung zu erfolgen⁵⁰.

2.3.2.6 Regeln über die Anwendbarkeit von DBA, welche das Recht einer Partei beschränken können, ihre eigenen Staatsangehörigen zu besteuern

Artikel 11 enthält eine sogenannte «salvatorische Klausel», welche den Staaten das Recht gewährt, ihre eigenen Staatsangehörigen zu besteuern. Artikel 11 wird nicht vom Minimumstandard erfasst, und somit haben die Vertragsstaaten das Recht zum vollständigen Opting-out des Artikels⁵¹.

2.3.3 Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Der vierte Teil des MI (Artikel 12 bis 15) beschreibt den Vorgang, wie die Betriebsstättendefinition in bestehenden DBA im Einklang mit dem finalen BEPS-Aktionspunkt-7-Report⁵² angepasst werden kann. Bekanntlich hat die OECD folgende kritische Punkte identifiziert:

- Die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten mittels Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien (Artikel 12),
- Anwendung des Ausnahmekataloges (Artikel 13) und
- die Aufspaltung von Verträgen (Artikel 14), sodass die Dauer eines einzelnen Vertrages unter der im DBA definierten Grenze bleibt.

Diese Bestimmungen gelten nicht als Minimumstandard und die Vertragsstaaten sind daher befugt, die Bestimmungen nicht auf ihre DBA anzuwenden.

Artikel 12 des MI beschreibt die Anpassungen des Artikels 5 des OECD-Musterabkommens, um die «künstliche» Vermeidung des Betriebsstättenstatus mittels Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien zu vermeiden⁵³.

Artikel 13 des MI befasst sich mit der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten durch die Anwendung des Ausnahmekataloges gemäss Art. 5 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens. Das MI gibt zwei Varianten vor, wie die Änderungen implementiert werden können. Option A basiert auf dem vorgeschlagenen Text unter BEPS-Aktionspunkt 7, der den Ausnahmekatalog nur auf Hilfstätigkeiten anwenden soll. Option B ermöglicht den Vertragsstaaten, die bestehenden Ausnahmen für bestimmte Aktivitäten⁵⁴ beizubehalten. Die Vertragsstaaten können sich jedoch auch dazu entscheiden, den ganzen Artikel 13 nicht anzuwenden. Die Vertragsstaaten können sich zudem entscheiden, dass die Option A oder die vorgeschlagene Anti-Aufspaltungsregel nicht auf die bestehenden DBA angewendet werden soll⁵⁵. Der Bericht zu Aktion 7 hielt fest, dass die Aufspaltung von Verträgen eine potenzielle Strategie zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten durch den Missbrauch der Ausnahme von Art. 5 Abs. 3 OECD-Musterabkommen darstelle. Im Weiteren hielt der Bericht fest, dass der PPT die BEPS-Bedenken hinsichtlich der missbräuchlichen Aufspaltung von Verträgen ebenfalls adressiert.

Der Artikel 14 des MI enthält eine Bestimmung, welche speziell auf die Aufspaltung von Verträgen für DBA, die keinen PPT enthalten, gerichtet ist oder aber für Vertragsstaaten vorgesehen ist, die diesen potenziellen Missbrauch ausdrücklich bekämpfen wollen⁵⁶.

Im Artikel 15 wird der Begriff der nahestehenden Person i. S. v. Artikel 12, 13 und 14 des MI genauer definiert. Die Definition basiert auf dem Text von Artikel 5 Absatz 6 Buchstabe b des OECD-Musterabkommens (wie im Bericht zu Aktionspunkt 7 dargelegt)⁵⁷.

Bestehende Steuerabkommen können eine grosse Vielfalt von Betriebsstätten-Bestimmungen enthalten. Das MI enthält daher Kompatibilitätsklauseln, welche mögliche Konflikte zwischen den Bestimmungen des MI und den bestehenden DBA angehen. Da die Bestimmungen hinsichtlich der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten keinen Minimumstandard darstellen, sind die Vertragsstaaten nicht verpflichtet, die neuen Betriebsstätten-Artikel anzuwenden. Die Vertragsstaaten können sich jedoch nur für das Opting-out von Artikel 15 (Definition nahestehende Person) entscheiden, falls sie einen Vorbehalt hinsichtlich der Artikel 12, 13 und 14 gemacht haben⁵⁸.

Das MI verlangt ebenfalls, dass jeder Vertragsstaat (ausgeschlossen sind diejenigen Staaten, die sich für ein Opting-out entschieden haben) der Hinterlegungsstelle jede betroffene Steuervereinbarung (inklusive Artikel und Paragraph) meldet, wenn sie eine ähnliche bestehende Bestimmung enthält, wie sie im MI vorgegeben ist⁵⁹.

2.3.4 Verbesserung des Streitbeilegungsmechanismus

Der fünfte Teil des MI (Artikel 16 und 17) enthält Bestimmungen, welche zum Ziel haben, den Streitbeilegungsmechanismus zu verbessern (Minimumstandard gemäss BEPS-Aktions-

punkt 14)⁶⁰ und zusätzlich «Best Practice»-Empfehlungen. Artikel 16 des MI verlangt von den Vertragsstaaten, die nachfolgenden Bestimmungen hinsichtlich des Verständigungsverfahrens von Artikel 25 Absatz 1 bis 3 gemäss OECD-Musterabkommen inklusive einiger Änderungen einzuführen:

- Die Möglichkeit für Steuerpflichtige, einen Fall für die Anwendung des Verständigungsverfahrens bei einer der beiden zuständigen Behörden (innerhalb von 3 Jahren) zu präsentieren;
- eine Verpflichtung für die zuständigen Behörden der Abkommensstaaten, sich zu bemühen, eine Einigung mittels Verständigungsverfahrens zu erzielen;
- eine Verpflichtung für die zuständigen Behörden der Abkommensstaaten, nach einer Lösung mittels Verständigungsverfahrens hinsichtlich der Interpretation und Anwendung eines DBAs zu suchen.

Eine der Änderungen des Verständigungsverfahrens ist, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, seinen Fall vor der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zu präsentieren (und nicht vor der zuständigen Behörde seines Heimatstaates). Gemäss dem MI können die Vertragsstaaten diesbezüglich jedoch einen Vorbehalt geltend machen und die entsprechende Än-

⁵⁰ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 35 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 6.

⁵¹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 37 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7.

⁵² Vgl. dazu Huber/Mahawattage/Berr/Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S. 123 ff.

⁵³ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 39 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7. Vgl. auch Huber/Mahawattage/Berr/Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S. 123 ff.

⁵⁴ Darunter können bspw. folgende Aktivitäten subsumiert werden: Einrichtungen ausschliesslich zum Zweck der Lagerung, Präsentation oder Auslieferung von Waren oder zu Merchandisingzwecken der Gesellschaft. Vgl.

dazu ausführlich: MI erläuternder Bericht, S. 43.

⁵⁵ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 39 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7.

⁵⁶ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 39 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7.

⁵⁷ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 39 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7.

⁵⁸ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 39 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7.

⁵⁹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 39 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7.

⁶⁰ Vgl. dazu Huber/Mahawattage/Berr/Meyer-Nandi, Blickpunkt BEPS, in: SteuerRevue 2/2016, S. 128 ff.

derung muss daher nicht zwingend übernommen werden. Ein solcher Vorbehalt ist jedoch nur möglich, falls:

- der Steuerpflichtige seinen Fall ohne Vorbehalte basierend auf innerstaatlichem Recht vor der zuständigen Behörde des Heimatstaates präsentieren kann oder
- ein bilateraler Benachrichtigungs- oder Konsultationsprozess initiiert ist, bei dem die zuständige Behörde des Vertragsstaates, welche das Verständigungsverfahren verweigert hat, entsprechend Meldung beim anderen Vertragsstaat machen muss.

Der Steuerpflichtige muss seinen Fall innerhalb von mindestens drei Jahren präsentieren können. Darüber hinaus (d. h. alles über drei Jahre) können die Vertragsstaaten Zeitlimiten einführen, während denen ein Fall vorgetragen werden kann⁶¹.

Gemäss dem BEPS-Aktionspunkt 14 sollen die Vertragsstaaten bei Transferpreisanpassungen den Steuerpflichtigen den Zugang zum Verständigungsverfahren gewährleisten. Als «Best Practice»-Empfehlung zum Minimumstandard wird in Aktionspunkt 14 vorgeschlagen, dass Staaten Artikel 9 Absatz 2 (Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen im anderen Vertragsstaat) des OECD-Musterabkommens in die DBA integrieren sollten. Artikel 17 des MI basiert weitgehend auf dem Text des Artikels 9 Absatz 2 OECD-Musterabkommen und ermöglicht eine Gegenberichtigung bei Transferpreisanpassungen. Die Anwendung von Artikel 17 ist vorgesehen, falls keine Bestimmungen in den DBA vorhanden sind, die eine Gegenberichtigung bei Transferpreisanpassungen ermöglichen⁶².

Die Integration von Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens unter Artikel 14 des MI gehört nicht zum Minimumstandard. Jedoch sind die Staaten unter Artikel 14 verpflichtet, bei Transferpreisanpassungen Zugang zum Verständigungsverfahren zu gewähren und die entsprechenden Vereinbarungen, die mittels des Ver-

ständigungsverfahrens erzielt worden sind, zu implementieren. Diese Verpflichtung ist nicht abhängig davon, ob Artikel 9 Absatz 2 in den entsprechenden bilateralen DBA implementiert worden ist. Daher wird den Staaten lediglich das Vorbehaltsrecht und damit die Nichtimplementierung von Artikel 17 gewährt, falls:

- der Staat, der den entsprechenden Vorbehalt anbringt, trotzdem eine entsprechende Gegenberichtigung vornehmen wird oder
- die zuständige Behörde des Vorbehaltsstaates bemüht ist, Transferpreisfälle mittels des Verständigungsverfahrens zu lösen⁶³.

2.3.5 Obligatorisches Abkommens-Schiedsgericht

Der sechste Teil des MI enthält in den Artikeln 18 bis 26 Bestimmungen zur Einführung eines obligatorischen Schiedsgerichts bei Abkommensstreitigkeiten. Da diese Bestimmungen nicht Teil des Mindeststandards sind, müssen diese Bestimmungen von den Vertragsstaaten nicht implementiert werden⁶⁴.

2.3.6 Nächste Schritte

Das MI ist eines der wichtigsten Instrumente der OECD zur Implementierung der empfohlenen Massnahmen, um BEPS entgegenzuwirken. Zurzeit sind rund 3000 Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft und gemäss der OECD könnte die Implementierung des MI in den nächsten Jahren zu Anpassungen von 2000 Abkommen führen. Die Regierungen sind zurzeit daran, Listen von Steuerabkommen, die vom MI betroffen sind, zu erstellen und entsprechend die Auswahl der verschiedenen Möglichkeiten und Vorbehalte hinsichtlich der Implementierung der MI-Bestimmungen zu treffen. Die gewählten Optionen müssen anschliessend der OECD gemeldet werden, welche als Hinterlegungsstelle des MI agieren wird. Die OECD wird gleichzeitig die Regierungen beim Signaturverfahren, der Ratifikation und der Implementierung unterstützen.

Ab dem 31. Dezember 2016 wird die Unterzeichnung des MI möglich sein⁶⁵.

2.3.7 Auswirkungen

Das MI bringt eine beispiellose Veränderung im internationalen Steuerrecht mit sich und durch den Umstand, dass mindestens 2000 Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden könnten, wird dies zu signifikanten Auswirkungen auf die Besteuerung multinationaler Gesellschaften führen. Obwohl es zurzeit noch nicht absehbar ist, welche Staaten das MI unterzeichnen werden bzw. in welchem Umfang die Bestimmungen (über den Minimumstandard hinaus) auf die entsprechenden Abkommen zur Anwendung gelangen werden, ist zu erwarten,

dass eine grosse Anzahl multinationaler Gesellschaften in den nächsten Jahren von der einen oder anderen Bestimmung des MI betroffen sein wird⁶⁶.

⁶¹ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 48 ff., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 7 f.

⁶² Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 53 f., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 8.

⁶³ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 53 f., EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 8.

⁶⁴ Vgl. MI erläuternder Bericht, S. 55 ff. EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 8.

⁶⁵ Vgl. EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 8 f.

⁶⁶ Vgl. EY Global Tax Alert vom 2. Dezember 2016, S. 9.

Erscheint im Juni 2017



8. Auflage 2017

ca. 1170 Seiten, kartoniert
CHF 76.–



Daniel R. Gyga

Die internationalen Steuererlasse des Bundes 2017/2018

Im aktuellen Werk (Redaktionsschluss: 31. 5. 2017) sind die Artikel der OECD-Musterabkommen (Einkommen und Vermögen / Erbschaft), die 22 wichtigsten DBA, ein Steuerinformationsabkommen (Jersey), sämtliche relevanten Erlasse zum Schweizer Aussensteuerrecht sowie diverse Listen und EU-Richtlinien abgedruckt. Ebenfalls enthalten sind die entsprechenden rechtlichen Grundlagen (z. B. die Bestimmungen des Wiener Übereinkommens zur Anwendung von DBA) aber auch die Abgeltungssteuerabkommen mit GB und A sowie das mit den USA vereinbarte FATCA-Abkommen. Jeder nützliche Begriff lässt sich anhand des Stichwortverzeichnisses rasch und zuverlässig finden. Die Neuauflage wurde komplett überarbeitet, erweitert und beinhaltet alle Änderungen, die bis zum 1. Juni 2017 in Kraft getreten sind.