

Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS-Projektes

Seit der letzten StR-Ausgabe 2/2017¹ sind im Zusammenhang mit der Initiative gegen die Verlagerung von Steuersubstrat und Verschiebung von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting «BEPS») weitere Unterlagen von der OECD publiziert worden.

Insbesondere hat die OECD am 6. Januar 2017 einen Diskussionsentwurf hinsichtlich der Abkommensberechtigung von nicht-kollektiven Anlageinstrumenten-Fonds «non-collective investment vehicle funds» (inklusive dreier Beispiele) veröffentlicht. Interessierte Parteien sind aufgerufen, diesen zu kommentieren². Zudem wurden von der OCED am 1. Februar 2017 weitere Informationen im Zusammenhang mit der Überprüfung der Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 5 bzgl. schädlichen Steuerpraktiken sowie BEPS-Aktionspunkt 13 hinsichtlich des Country-by-Country (CbC) Reportings publiziert³. In der untenstehenden Tabelle sind die neusten Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten zusammengefasst.

1 Aktionspunkt 6: Diskussionsentwurf hinsichtlich der Abkommensberechtigung von nicht-kollektiven Anlageinstrumenten-Fonds (inklusive Beispielen)

Am 6. Januar 2017 hat die OECD den Diskussionsentwurf hinsichtlich der Abkommensberechtigung von nicht-kollektiven Anlageinstrumenten-Fonds (Non-CIV-Fonds) veröffentlicht, welcher drei Beispiele zur Abkommensberechti-



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	Diskussionsentwurf hinsichtlich der Abkommensberechtigung von nicht-kollektiven Anlageinstrumenten-Fonds (inklusive Beispiele)	6
2	Rahmen der Überprüfung der Implementierung von BEPS-Aktionspunkt 5 bzgl. schädlicher Steuerpraktiken	5
3	Rahmen der Überprüfung der Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13 bzgl. Country-by-Country Reporting	13

gung von Non-CIV-Fonds enthält, im Falle dass der Principal Purpose Test (PPT)⁴ zur Anwendung gelangt. Es wurde noch keine endgültige Entscheidung getroffen, inwieweit die Beispiele im endgültigen Dokument belassen werden. Dessen ungeachtet wird im Diskussionsentwurf festgehalten, dass die Beispiele zur öffentlichen Kommentierung publiziert worden sind, um zu erfahren, inwieweit sie zur Klärung der Anwendbarkeit der PPT-Regel auf gewöhnliche Transaktionen, bei denen Non-CIV-Fonds involviert sind, nützlich sind⁵. Die entsprechenden Kommentare mussten bei der OECD bis zum 3. Februar 2017 eingereicht werden⁶.

1.1 Hintergrund

Im Zusammenhang mit dem finalen Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 6 wurden Empfehlungen veröffentlicht, um dem Abkommensmissbrauch entgegenzuwirken, u. a. durch eine PPT-Regel. Gemäss der PPT-Regel sollen keine Abkommensvorteile gewährt werden, falls 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

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 122 ff.

² OECD (2017), Public Discussion Draft on non-CIV examples (BEPS Action 6) vom 6. Januar 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-non-CIV-examples.pdf>, S. 1 ff., nachfolgend Non-CIV-Diskussionsentwurf, EY Global Tax Alert, OECD releases BEPS Action 6 Discussion Draft and invites comments on treaty entitlement of non-CIV funds draft examples vom 11. Januar 2017, S. 1 ff., nachfolgend EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017.

³ Vgl. OECD-Mitteilung vom 1. Februar 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-peer-review-documents-for-assessment-of-beps-minimum-standards-actions-5-and-13.htm>, nachfolgend OECD-

Mitteilung vom 1. Februar 2017, EY Global Tax Alert, OECD releases peer review documents on BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices and on BEPS Action 13 on Contry-by-Country Reporting vom 6. Februar 2017, S. 1 ff., nachfolgend EY Global Tax Alert vom 6. Februar 2017.

⁴ Der PPT ist eine Variante zur Bestimmung, ob ein Abkommensmissbrauch vorliegt oder nicht. Mittels des PPTs wird der Hauptzweck einer Gestaltung oder Transaktion eruiert. Vgl. dazu ausführlich: HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 128 ff.

⁵ EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 1.

⁶ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 1.

Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) entsprechen würde⁷. Jedoch enthielt der finale BEPS-Aktionspunkt-6-Report keine Mustervorschriften oder Hinweise hinsichtlich der Abkommensberechtigung von Non-CIV-Fonds. Es wurde diesbezüglich aber festgehalten, dass in diesem Bereich weitere Anstrengungen nötig seien⁸. Mit Veröffentlichung des Multilateralen Instruments (MI) am 24. November 2016 durch die OECD und die damit zu erwartende schnelle Integration der BEPS-Massnahmen in eine Vielzahl von bestehenden DBA ist auch zu erwarten, dass durch das MI die PPT-Regel und eine vereinfachte Limitation-of-Benefits (LOB)-Klausel in eine Vielzahl von DBA integriert wird. Durch die alleinige Einführung der PPT-Regel bzw. die Einführung des vereinfachten LOB-Tests in Kombination mit der PPT-Regel erfüllen die Staaten ihre eingegangenen Verpflichtungen hinsichtlich des Mindeststandards gegen den Abkommensmissbrauch. Es wird damit gerechnet, dass die entsprechende PPT-Regel grossflächig Eingang in die DBA ab dem Jahr 2019 finden wird⁹.

1.2 Der Diskussionsentwurf

Der Diskussionsentwurf bietet einen Überblick über die Arbeiten im Zusammenhang mit der Wechselwirkung zwischen Abkommensbestimmungen des finalen Reports (hauptsächlich im Zusammenhang mit dem Minimumstandard bzgl. des Abkommensmissbrauchs) und der Abkommensberechtigung von Non-CIV-Fonds. Im Diskussionsentwurf wird festgehalten, dass die Bestimmung über die abgeleitete Abkommensberechtigung («derivative benefits»), welche in der vereinfachten LOB-Regel enthalten ist, dazu führen würde, dass wenige Non-CIV-Fonds nicht für Abkommensvorteile unter dieser Regelung qualifizieren würden¹⁰. Dies deshalb, da in der entsprechenden Bestimmung weder i) eine Beschränkung der Anzahl gleichwertiger Begünstigter noch ii) ein Test bzgl. der Verringerung von Steuersubstrat oder iii) Voraussetzungen

hinsichtlich zwischengeschalteter Besitzer vorgesehen sind. Im Diskussionsentwurf wird jedoch darauf hingewiesen, dass die praktische Anwendung der vereinfachten LOB-Klausel eine Vielzahl von administrativen Problemen hinsichtlich der Bestimmung der Abkommensberechtigung von Investoren aufwirft und diesbezüglich noch künftige Arbeiten anstehen, um Lösungen für Non-CIV-Fonds zu finden¹¹.

Bekanntlich hat der Principal Purpose Test subjektiven Charakter. Deshalb wurde erwogen, dass man Beispiele im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit der PPT-Regel auf Non-CIV-Fonds in den OECD-Musterkommentar integrieren könnte. Damit sollte erleichtert werden, zu prüfen, inwieweit die PPT-Regel auf gewöhnliche Arten von Vereinbarungen oder Transaktionen von Non-CIV-Fonds anzuwenden ist und damit diejenigen zu identifizieren, die keinen Anlass zur Besorgnis geben, dass sie allenfalls von unangemessenen Abkommensvorteilen profitieren könnten. Im Konkreten beziehen sich die drei nachfolgenden Beispiele auf:

- eine regionale Investitionsplattform
- eine Verbriefungsgesellschaft
- einen Non-CIV-Immobilien-Fonds¹².

1.3 Beispiele

In den folgenden Ausführungen werden drei Beispiele skizziert, bei denen die Erlangung von Abkommensvorteilen nicht den Hauptzweck der entsprechenden Vereinbarungen darstellt und es folglich ungerechtfertigt wäre, wenn die entsprechenden Abkommensvorteile verweigert würden. Die Beispiele sollen als Auslegehilfe dienlich sein.

1.3.1 Beispiel 1: Regionale Investitionsplattform

A ist eine Gesellschaft mit Ansässigkeit im Staat R und ist eine 100%-Tochtergesellschaft des Fonds B, einem institutionellen Anleger mit Ansässigkeit im Staat T. B wurde nach den regula-

torischen Vorschriften des Staates T errichtet. A tätigt ausschliesslich Investitionsgeschäfte für Renditezwecke mittels Investitionen und Management eines diversifizierten Portfolios für private Marktinvestitionen in Staaten regionaler Gruppierung, zu der auch Staat R gehört. Die Entscheidung zur Errichtung einer regionalen Investitionsplattform im Staat R erfolgte hauptsächlich aufgrund der Verfügbarkeit von Direktoren mit Kenntnissen der regionalen Geschäftstätigkeiten und Regularien, des Vorhandenseins von ausgebildetem mehrsprachigem Personal, der Mitgliedschaft des Staates R in einer regionalen Gruppierung und des Gebrauchs einer regionalen Einheitswährung sowie aufgrund des umfangreichen Steuerabkommens-Netzwerks des Staates R, inklusive eines Abkommens mit Staat S, welches einen tiefen Quellensteuersatz gewährleistet. A beschäftigt ein erfahrenes lokales Managementteam zur Beurteilung von Investitionsempfehlungen seitens Fonds B, Genehmigung und Aufsicht der Investitionen, Ausführung von Treasury-Funktionen, Buchhaltungstätigkeiten für A und zur Sicherstellung der Compliance mit den regulatorischen Voraussetzungen in den Staaten, in denen Investitionen getätigt werden. Der Verwaltungsrat von A wird vom Fonds B ernannt und besteht hauptsächlich aus Direktoren mit Ansässigkeit im Staat R und Erfahrung im Investment Management sowie aus Mitgliedern des globalen Managementteams des Fonds B. A zahlt Steuern und reicht die Steuererklärungen im Staat R ein.

A plant nun eine Investition in C, einer Gesellschaft mit Ansässigkeit im Staat S. Die Investition würde nur einen Teil von A's Gesamtinvestitionsportfolios ausmachen, das im Übrigen noch Investitionen in anderen Ländern umfasst, die alle Mitglieder derselben regionalen Gruppierung sind. Gemäss dem DBA zwischen dem Staat R und Staat S wird der Quellensteuersatz für Dividenden von 30% auf 5% reduziert. Gemäss dem Steuerabkommen zwischen Staat S und Staat T beträgt die Quellensteuer für Dividenden 10%.

Für die Entscheidung, ob die Investition in S erfolgen soll, berücksichtigt A Vorteile hinsichtlich Dividenden unter dem DBA zwischen dem Staat R und dem Staat S. Dies alleine würde jedoch nicht ausreichen, um die Anwendbarkeit der Missbrauchsbestimmungen zu bejahen. Die Absicht eines DBAs ist die Gewährleistung von Vorteilen, um grenzüberschreitende Investitionen zu begünstigen, und daher ist es bei der Beurteilung, ob die Missbrauchsbestimmungen hinsichtlich einer Investition angewandt oder nicht angewandt werden, nötig, den Zusammenhang, in dem die Investition getätigt worden ist, zu berücksichtigen. Hierzu gehören die Gründe der Errichtung der Gesellschaft A im Staat R und die Investitionsfunktionen sowie die Berücksichtigung weiterer Aktivitäten, die im Staat R ausgeführt werden.

⁷ EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 1 f.

⁸ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 1, EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 2., vgl. auch HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 128 ff.

⁹ EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 1. Vgl. zum Ganzen ausführlich: HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 128 ff.

¹⁰ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 2, EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 2.

¹¹ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 3, EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 2.

¹² Vgl. Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 3 f., EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 2.

Im konkreten Beispiel, wo keine anderen Fakten und Umstände darauf hinweisen, dass A's Investition Teil einer Vereinbarung ist oder im Zusammenhang mit einer anderen Transaktion steht, die zum Hauptzweck die Erlangung von Abkommensvorteilen hat, wäre es nicht angemessen, die Vorteile aus dem Abkommen zwischen Staat R und Staat S für Gesellschaft A zu verweigern¹³.

1.3.2 Beispiel 2: Verbriefungsgesellschaft

A ist eine Verbriefungsgesellschaft mit Ansässigkeit im Staat R und wurde von einer Bank gegründet. Die Bank veräusserte A ein Portfolio mit Darlehen und anderen Forderungen von Schuldnern aus verschiedenen Staaten. A ist vollkommen fremdfinanziert. A hat einen einzigen Anteil ausgegeben, welcher treuhänderisch verwaltet wird und keinen wirtschaftlichen Wert hat. A's Fremdfinanzierung wurde durch die Ausgabe von Schuldtiteln, welche hauptsächlich von Drittinvestoren gehalten werden, ermöglicht. Die Schuldtitel sind an einer anerkannten Börse kotiert, welche den Handel am Sekundärmarkt gewährt und die Papiere werden durch ein Clearing-System gehalten. Um die regulatorischen Voraussetzungen zu erfüllen, hält die Bank selbst einen kleinen Prozentsatz der kotierten Schuldtitel, die von A ausgegeben wurden. Zurzeit besteht A's Portfolio aus 60% Forderungen gegenüber kleinen und mittleren Unternehmen aus dem Staat S. Dafür erhält A regelmässige Zinszahlungen. Die Bank ist im Staat T ansässig, welcher über ein DBA mit Staat S verfügt, und dieses gewährt ähnliche Vorteile wie das Abkommen zwischen Staat R und Staat S. Unter dem DBA zwischen den Staaten R und S ist der Quellensteuersatz für Zinsen von 30% auf 10% reduziert. Die Bank berücksichtigte bei der Gründung von A eine grosse Anzahl von Faktoren, einschliess-

lich die soliden Rahmenbedingungen für Verbriefungen im Staat R, die regulatorischen Vorschriften inklusive der Verbriefungsvorschriften, die Verfügbarkeit von ausgebildetem und erfahrenem Personal und die Unterstützungsleistungen im Staat R sowie die vorhandenen Abkommensvorteile, die durch das grosse Abkommensnetz des Staats R gewährleistet werden. Die Entscheidungen der Investoren, in A zu investieren, basieren nicht auf den spezifischen Investitionstätigkeiten von A und die Investitionsstrategie von A hängt nicht von der Steuerposition der Investoren ab. Die Einkünfte von A werden im Staat R besteuert und A ist berechtigt, Zinszahlungen an Investoren vollkommen steuerlich abzuziehen.

Bei der Entscheidung Forderungen von Gesellschaften, die im Staat S ansässig sind, zu verkaufen, haben die Bank und A die Existenz des Abkommensvorteils hinsichtlich Zinsen zwischen Staat R und Staat S berücksichtigt. Dies alleine würde jedoch nicht ausreichen, um die Anwendbarkeit der Missbrauchsbestimmungen zu bejahen. Die Absicht eines DBAs ist die Gewährleistung von Vorteilen, um grenzüberschreitende Investitionen zu begünstigen. Daher ist es bei der Beurteilung, ob die Missbrauchsbestimmung hinsichtlich einer Investition angewandt wird, nötig, den Zusammenhang, in dem die Investition getätigt worden ist, zu berücksichtigen.

Im konkreten Beispiel, wo keine anderen Fakten und Umstände darauf hinweisen, dass A's Investition Teil einer Vereinbarung ist oder im Zusammenhang mit einer anderen Transaktion steht, die zum Hauptzweck die Erlangung von Abkommensvorteilen hat, wäre es nicht angemessen, die Vorteile aus dem Abkommen zwischen Staat R und Staat S für Gesellschaft A zu verweigern¹⁴.

1.3.3 Beispiel 3: Immobilien-Non-CIV-Fonds

Ein Immobilien-Fonds, welcher als Personengesellschaft im Staat C unter inländischem Recht steuerlich transparent behandelt wird, wird zum Zweck von Immobilieninvestitionen in einer bestimmten geographischen Region im Staat C gegründet. Der Immobilien-Fonds wird durch einen regulierten Fondsmanager verwaltet und wird institutionellen Anlegern, wie Pensionskassen oder unabhängigen Vermögensfonds, auf Basis eines Fondsinvestment-Mandats angeboten. Einige Investoren, die in verschiedenen Staaten ansässig sind, binden Mittel im Immobilien-Fonds. Die Investitionsstrategie des Fonds, die entsprechend auch in den Marketingmaterialien wiedergegeben ist, hängt nicht von den Steuerpositionen der Investoren ab, sondern von der Investition in bestimmte Immobilienwerte, deren Wert danach gesteigert und anschliessend mit einem Gewinn weiterveräußert werden soll. Die Investitionen des Immobilien-Fonds werden durch die Holdinggesellschaft A, die im Staat R errichtet worden ist, getätigt. A hält und verwaltet sämtliche Immobilienwerte des Immobilien-Fonds und gewährleistet die Fremd- und/oder Eigenfinanzierung der zugrunde liegenden Investitionen. A wurde aus verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen errichtet, wie bspw. den Immobilien-Fonds gegen Schulden/Haftungsfragen und mögliche Forderungen gegen die Fonds-

Immobilienwerte zu schützen, die Fremdfinanzierung (inklusive von Drittgläubigern) zu erleichtern und zu ermöglichen sowie die Verwaltung und Veräusserung der Investitionen zu erleichtern. Zudem wurde A gegründet, um die Rückforderungsansprüche aus Quellensteuern unter dem anwendbaren DBA zu verwalten. Diese Funktion stellt eine wichtige Aufgabe von A dar, da der administrative Aufwand viel geringer ist, wenn eine einzige Gesellschaft die Steuerentlastungen beantragt, anstatt wenn jeder institutionelle Anleger seine eigenen Rückforderungen bearbeiten würde, insbesondere wenn es sich bei der entsprechenden Entlastung, die der Anleger unter dem anwendbaren Abkommen beantragen könnte, um einen geringen Betrag handelt. Der Immobilien-Fonds hat sich nach Prüfung von verschiedenen Standorten entschieden, die A-Holding im Staat R zu errichten. Diese Entscheidung basiert hauptsächlich darauf, dass im Staat R eine stabile politische Situation vorhanden ist, aufgrund des regulatorischen und rechtlichen Systems im Staat R, der Darlehensgeber- und Investorenkenntnis, des Zugangs zu angemessen ausgebildetem Personal sowie aufgrund des grossen Abkommensnetzes des Staates R, einschliesslich der Abkommen mit anderen Staaten in derselben geographischen Region, in der Investitionen in Betracht kommen könnten. A werden jedoch keine Abkommensvorteile gewährt, welche vorteilhafter sind als diejenigen, von denen die Investoren von A basierend auf den spezifischen Abkommen, die von ihren Ansässigkeitsstaaten abgeschlossen worden sind, profitieren würden, wenn diese direkt investieren würden.

¹³ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 3 f.

¹⁴ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 4 f.

Während in diesem Beispiel die Entscheidung von A, sich im Staat R anzusiedeln, auch deswegen getroffen worden ist, weil Vorteile basierend auf den Steuerabkommen von Staat R mit den Staaten in der spezifischen geographischen Lage, in der die Investitionen angestrebt werden, gewährt werden, ist es klar, dass die Immobilieninvestitionen von A aus wirtschaftlichen Gründen und im Einklang mit dem Investment-Mandat des Fonds erfolgt sind. Ebenfalls erlangt A keine Abkommensvorteile, welche vorteilhafter sind, als diejenigen, die die Investoren von A erlangen würden, und schliesslich ist jeder Staat, in dem A Immobilieninvestitionen tätigt, berechtigt, die Einkünfte, die direkt aus diesen Investitionen fliessen, zu besteuern.

Im konkreten Beispiel, wo keine anderen Fakten und Umständen darauf hinweisen, dass A's Investitionen Teil einer Vereinbarung sind oder im Zusammenhang mit einer anderen Transaktion stehen, die zum Hauptzweck die Erlangung von Abkommensvorteilen hat, wäre es nicht angemessen, die Vorteile aus dem Abkommen zwischen A und den Staaten, in denen A die Immobilieninvestitionen tätigt, zu verweigern¹⁵.

1.4 Auswirkungen

Mit der Komplettierung des MIs und den wahrscheinlich ersten Unterzeichnungen im Juni 2017 ist zu erwarten, dass eine Vielzahl von DBA dahingehend angepasst werden, dass diese einen Minimumstandard gegen das «Treaty-Shopping» enthalten werden. Dieser Minimumstandard umfasst auch die Möglichkeit der Einführung der PPT-Regel. Aufgrund des subjektiven Charakters der PPT-Regel wäre es hilfreich, wenn Beispiele in den OECD-Musterkommentar zur Klarstellung

der Anwendbarkeit der PPT-Regel im Zusammenhang mit Non-CIV-Fonds integriert würden. Es ist zu erwarten, dass die eingereichten Kommentare zum Entwurf im 1. Quartal 2017 diskutiert werden, was sodann möglicherweise zu einer Anpassung des OECD-Musterkommentars, welcher voraussichtlich zusammen mit dem angepassten OECD-Musterabkommen per Mitte 2017 veröffentlicht wird, führen könnte¹⁶.

2 Aktionspunkt 5: Rahmen der Überprüfung der Implementierung von BEPS-Aktionspunkt 5 bzgl. schädlicher Steuerpraktiken

Im Rahmen des BEPS-Projektes sollen nicht nur neue Massnahmen implementiert werden. Die Umsetzung der Minimumstandards soll ausserdem im Rahmen eines sog. Peer-Review-Prozesses überprüft werden. Am 1. Februar 2017 hat die OECD ein Dokument im Zusammenhang mit BEPS-Aktionspunkt 5 bzgl. schädlicher Steuerpraktiken publiziert, welches die Überprüfung des Mindeststandards unter dem Aktionspunkt 5 zum Gegenstand hat¹⁷. Der Themenbereich der Begutachtungsdokumente von Aktionspunkt 5 umfasst die Überprüfung von vier Bereichen:

- (i) Informationsbeschaffungsprozess: Hierbei geht es insbesondere um die Beschaffung von Informationen im Zusammenhang mit Steuerrulings und IP-Regimen (d.h. Identifikation von relevanten Steuerrulings und Identifikation der Länder, mit denen die Informationen zu den Steuerrulings auszutauschen sind);
- (ii) Austausch von Informationen: Unter diesem Punkt soll u. a. die Umsetzung von innerstaatlichen rechtlichen Rahmenbedingungen überwacht werden, welche den spontanen Austausch von Steuerrulings ermöglicht;
- (iii) Vertraulichkeit der erhaltenen Informationen: Hierbei soll insbesondere sicherge-

stellt werden, dass die Staaten die erhaltenen Informationen vertraulich behandeln, d.h. die innerstaatlichen Rahmenbedingungen so ausgestalten, dass die Informationen vertraulich bleiben;

- (iv) Statistiken: Die Staaten müssen über die Anzahl der spontan ausgetauschten Steuer-rulings berichten und eine Liste mit denjenigen Ländern führen, mit denen Rulings ausgetauscht worden sind¹⁸.

Das Peer-Review-Dokument enthält zudem Informationen zur Methodologie, wie der Überprüfungsprozess durchgeführt werden soll. Dies umfasst das Verfahren der Informationsbeschaffung (durch den Gebrauch von Standardfragebögen), die Erstellung und Genehmigung von Berichten, den Inhalt dieser Berichte und das Nachbearbeitungsverfahren. Das OECD-Forum bzgl. schädlicher Steuerpraktiken wird die Überwachung des Implementierungsprozesses für sämtliche Staaten, die sich für das BEPS-Projekt verpflichtet haben, koordinieren. Die erste Überprüfung soll im Jahr 2017 durchgeführt werden und umfasst die Periode zwischen 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016. Betroffen sind OECD-Staaten, OECD-Beitrittsländer und die G20-Staaten. Danach sollen jährliche Begutachtungen zwischen den Jahren 2018 und 2020 erfolgen. Für Staaten, die sich für das BEPS-Projekt im Jahr 2016 verpflichtet haben, findet die erste Überprüfung im Jahr 2018 statt. Deren Ergebnis wird in einem jährlichen Bericht (ab

Ende Jahr 2017) publiziert und enthält Empfehlungen für jeden einzelnen überprüften Staat¹⁹.

3 Aktionspunkt 13: Rahmen der Überprüfung der Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13 bzgl. Country-by-Country Reporting

Ähnlich wie für den Aktionspunkt 5 hat die OECD am 1. Februar 2017 ein Dokument im Zusammenhang mit BEPS-Aktionspunkt 13 bzgl. Country-by-Country Reporting (CbCR) publiziert, welches die Überprüfung des Mindeststandards unter dem Aktionspunkt 13 zum Gegenstand hat²⁰.

Dabei sollen insbesondere die folgenden drei Bereiche überprüft werden:

- (i) Gesetzgebung: Mit der Umsetzung des Mindeststandards sind die Länder verpflichtet, CbCR auch in der lokalen Gesetzgebung zu verankern. Damit soll z.B. die Verpflichtung von lokalen obersten Gruppengesellschaften, ein CbCR zu erstellen, geregelt werden, aber auch welchen Umfang dieses haben soll und innert welcher Frist es abgegeben werden muss.
- (ii) Informationsaustausch: Hierbei soll überprüft werden, ob und in welchem Ausmass die Länder untereinander (vertragliche) Vereinbarungen getroffen haben, um den automatischen Informationsaustausch sicherzustellen. Grundsätzlich ist es die Verpflichtung der lokalen Steuerbehörden, das

¹⁵ Non-CIV-Diskussionsentwurf, S. 5.

¹⁶ EY Global Tax Alert vom 11. Januar 2017, S. 2.

¹⁷ OECD-Mitteilung vom 1. Februar 2017, EY Global Tax Alert vom 6. Februar 2017, S. 1 und S. 2.

¹⁸ EY Global Tax Alert vom 6. Februar 2017, S. 2, vgl. zum Ganzen ausführlich: BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework, Peer Review Documents, S. 11 ff., abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review->

[transparency-framework.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-), nachfolgend BEPS Action 5 Peer Review Documents.

¹⁹ EY Global Tax Alert vom 6 Februar 2017, vgl. zum Ganzen ausführlich: BEPS Action 5 Peer Review Documents, S. 16 ff.

²⁰ BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting, Peer Review Documents, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>, nachfolgend BEPS Action 13 Peer Review Documents.

CbCR von Unternehmen, deren oberste Gruppengesellschaft in diesem Land domiziliert ist, entgegenzunehmen und an die anderen Steuerbehörden weiterzuleiten. Dafür ist insbesondere der technische Aspekt wichtig, da dies nur aufgrund eines gemeinsamen Standards möglich ist. Hierzu sieht die OECD ein XML-Schema vor, dessen Umsetzung in den lokalen Ländern ebenfalls Teil der Prüfung sein soll.

- (iii) Vertraulichkeit des CbCR: Die Länder müssen Regeln vorsehen, die sicherstellen, dass die Informationen, die durch das CbCR zugehen, vertraulich behandelt werden und dass eine nicht autorisierte Veröffentlichung und Weitergabe der Daten unter Strafe gestellt wird. Ferner soll unter diesem Punkt auch überprüft werden, wie die Daten durch die Steuerbehörden genutzt

werden. Hierzu stellt die OECD, wie auch schon in früheren Publikationen zu CbCR nochmals klar, dass das CbCR nur der Ausgangspunkt sein kann, um allfällige Verrechnungspreisrisiken aufzuzeigen, es aber keinesfalls möglich ist, nur basierend auf diesen Daten Schlussfolgerungen auf nicht angemessene Verrechnungspreise zu ziehen oder gar Gewinnanpassungen durchzuführen.

Analog zur Vorgehensweise bei Aktionspunkt 5 soll die Überprüfung in drei Phasen erfolgen, wobei die erste bereits in diesem Jahr starten soll und den ersten o. g. Punkt überprüfen soll. In der zweiten und dritten Phase, die 2018 bzw. 2019 beginnen sollen, werden entsprechend die anderen beiden Punkte überprüft. Die Ergebnisse der Überprüfung sollen jeweils in einem Jahresbericht zusammengefasst werden.

Erscheint im Mai 2017

Daniel R. Gyga

Die internationalen Steuererlasse des Bundes 2017/2018

(inkl. OECD-Musterabkommen und Missbrauchsbeschluss)



8. Auflage 2017

brochüert
1400 Seiten
CHF 76.–



In der komplett überarbeiteten, erweiterten Neuauflage (Redaktionsschluss 1.5.2017) sind das OECD-Musterabkommen (Einkommen und Vermögen/Erbschaft), die 22 wichtigsten DBA aber auch die entsprechenden rechtlichen Grundlagen (z. B. die Bestimmungen des Wiener Übereinkommens zur Anwendung von DBA), abgedruckt. Die neu in Kraft getretenen und revidierten Erlasse zur internationalen Amtshilfe (Amtshilfeübereinkommen, StAHiG/V) und zum automatischen Informationsaustausch (MCAA, AIA, Auszug AIA EU) nehmen einen grossen Raum ein. Zudem sind weitere Erlasse zum Schweizer Aussensteuerrecht wie z. B. der Missbrauchsbeschluss (BRB 1962), die entsprechenden Kreisschreiben (KS 1962/1999/2010) oder das mit den USA vereinbarte FATCA-Abkommen beigelegt. Jeder nützliche Begriff lässt sich anhand des Stichwortverzeichnisses rasch und zuverlässig finden. Wichtige EU-Richtlinien sind ebenso enthalten wie speziell gekennzeichnete Hinweise auf zukünftige Änderungen, deren Inkraftsetzung noch aussteht. Ein unentbehrliches Arbeitsinstrument für Steuerfachleute und Spezialisten im Treuhandbereich.