

Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz¹

Folgende Neuerungen haben sich seit dem letzten Update² anfangs März bis Redaktionsschluss anfangs Mai 2017 hinsichtlich der Abkommen der Schweiz ergeben (chronologisch dargestellt):

- Am 2. März 2017 trat das von der Schweiz am 2. März 2017 und von Italien am 27. Februar 2017 unterzeichnete Abkommen über den Informationsaustausch betreffend Gruppenanfragen in Kraft. Die Vereinbarung enthält spezifische Definitionen. Zudem wird ausgeführt, welche Informationen ausgetauscht werden. Basierend auf dieser Vereinbarung wird die Schweiz Gruppenanfragen über Konten von in Italien ansässigen Personen im Zeitraum vom 23. Februar 2015 und dem 31. Dezember 2016 behandeln. Dieser Zeitraum widerspiegelt die Periode zwischen der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Schweiz und Italien und dem Inkrafttreten des internationalen automatischen Informationsaustausches in Steuersachen.³
- Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 10. März 2017 der Änderung der Verrechnungssteuerverordnung zur Erleichterung der Konzernfinanzierung zugestimmt. Die Änderung trat am 1. April 2017 in Kraft und betrifft diejenigen Konzerne, bei denen eine inländische Konzerngesellschaft eine Ga-



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



Sven Kälin

Rechtsanwalt, MLaw, Japanologe, Consultant,
International Tax Services, EY Zürich

rantie für eine Obligation einer zum gleichen Konzern gehörenden ausländischen Konzerngesellschaft (Emittentin) gewährt. Werden diese Mittel der ausländischen Emittentin an eine in der Schweiz ansässige Konzerngesellschaft weitergegeben, unterliegen die darauf zu entrichtenden Zinsen nur noch in dem Umfang der Verrechnungssteuer, wie der weitergeleitete Betrag das Eigenkapital der Emittentin übersteigt.⁴

- Bundesrat Ueli Maurer und Nationalbankpräsident Thomas Jordan haben am 17. und 18. März 2017 am Treffen der G20-Finanzminister und -Notenbankgouverneure in Baden-Baden (DE) teilgenommen. Auf der Agenda standen unter anderem bilaterale Gespräche, in denen die Themen der globalen Wirtschaftslage, die Geld- und Währungspolitik, die Haushaltspolitik, Struktur-reformen, der freie Kapitalverkehr sowie die Steuer- und Finanzmarktregulierung erörtert wurden. In der Steuerpolitik vertrat die Schweiz den Standpunkt, dass die Steuerdebatte noch stärker aus einer Wachstums-perspektive geführt werden solle. Bundesrat Maurer betonte, dass die Schweiz entschlossen sei, die internationalen Verpflichtungen in der Steuerpolitik einzuhalten, und arbeite nach der Ablehnung der Unternehmenssteuerreform III intensiv an einer raschen Neuauflage der Steuerreform, der sogenannten Steuervorlage 17.⁵
- Am 20. März 2017 hat die ESTV ein Online-Portal zur AIA-Registrierung der Finanzinstitute aufgeschaltet. Ab 2018 werden erstmals Daten im Rahmen des AIA ausgetauscht und

INHALTSVERZEICHNIS

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

2 Neue Entscheide im internationalen Kontext

- 2.1 Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Belgien: Entscheid des Berufungsgerichts Gent vom 6. Dezember 2016
- 2.2 Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Frankreich: Urteil des Bundesgerichts vom 10. Februar 2017
- 2.3 Informationsaustausch mit Frankreich basierend auf gestohlenen Daten: Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 2017
- 2.4 Dänischer Entscheid zur Begründung einer Betriebsstätte durch Home-Office

3 State-Aid-Urteil

4 US-Steuerreform

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

deswegen müssen sich meldende schweizerische Finanzinstitute bis Ende 2017 registrieren. Diese Registrierung ist ausschliesslich über das Portal ESTV SuisseTax auf der Webseite der ESTV (www.estv.admin.ch) möglich. Mit der Registrierung ist noch kein Datenaustausch verbunden. Erst ab Sommer 2017 soll die Einreichung von AIA-Mel-

¹ Stand am 2. Mai 2017.

² Vgl. Ausgabe Steuer Revue 4/2017, S. 284 ff.

³ Vgl. IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 15. März 2017.

⁴ Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 10. März 2017; IBFD Tax

News Service: Mitteilung vom 13. März 2017; Näheres dazu bei HUBER/MAHAWATTAGE/KÄLIN, Blickpunkt International, in: Steuer Revue 12/2016, S. 946.

⁵ Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 17. März 2017.

dungen durch die Finanzinstitute bei der ESTV zu Testzwecken möglich sein.⁶

- Die Schweiz und Pakistan haben am 21. März 2017 in Islamabad ein neues DBA auf dem Gebiet der Einkommenssteuern unterzeichnet. Das Abkommen wird das aktuelle DBA mit Pakistan ersetzen, sobald es von beiden Ländern genehmigt worden ist. Das DBA soll vor allem Neuerungen im Bereich der Besteuerung von Dienstleistungsentgelten und von Gewinnen aus der Veräusserung von massgebenden Beteiligungen bringen. Das Abkommen entspricht dem internationalen Standard und enthält Bestimmungen über den Informationsaustausch und eine Missbrauchsbestimmung.⁷
- Die italienische Steuerbehörde (ITA) erliess am 28. März 2017 einen Beschluss zur Problematik der Besteuerung von Erwerbseinkommen von in Italien ansässigen Grenzgängern. Gemäss Art. 1 des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien vom 3. Oktober 1974 werden die Löhne, Gehälter und andere, ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger in Bezug auf eine Beschäftigung erhält, nur in dem Staat besteuert, in dem die Beschäftigung ausgeübt wird. Die ITA hat nun in diesem Zusammenhang klar definiert, dass ein Grenzgänger eine natürliche Person ist, welche (i) im Kanton Graubünden, im Tessin oder im Wallis arbeitet und (ii) in einer italienischen Gemeinde ansässig ist, deren Gebiet ganz oder teilweise in eine 20 km lange Zone zur Grenze einer dieser Kantone fällt. Ist die zweite Voraussetzung nicht erfüllt, gilt Artikel 15 des DBAs Schweiz-Italien (1976). In der Folge werden Erwerbseinkommen über EUR 7500.– zum steuerbaren Einkommen in Italien dazugechnet, wobei ein Abzug für entsprechende ausländische Steuern gewährt wird.⁸
- Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 5. April 2017 den direkten Gegen-

wurf zur Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» abgelehnt. Die Eidgenössische Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» wurde am 25. September 2014 eingereicht und ist gültig zustande gekommen. In der Wintersession 2016 hatte sich der Nationalrat mit 80 zu 60 Stimmen bei 55 Enthaltungen für die Volksinitiative und einen Gegenvorschlag ausgesprochen, woraufhin beim Bundesrat eine Stellungnahme zum Gegenentwurf eingeholt wurde. Die Initiative und der Gegenvorschlag bezwecken beide, den Schutz der finanziellen Privatsphäre im Steuerrecht in der Verfassung zu verankern. Der Bundesrat sieht aber keine Notwendigkeit zum verstärkten Schutz der finanziellen Privatsphäre im Steuerrecht. Dieser sei durch das Steuergeheimnis ausreichend gewährleistet. Die Vorlage wird nun von der Wirtschaftskommission des Ständerates weiterbehandelt.⁹

- An seiner Sitzung vom 5. April 2017 hat der Bundesrat eine Erhöhung des Steuerabzuges von Kinderdrittbetreuungskosten beschlossen. Konkret sollen bei der direkten Bundessteuer bis zu CHF 25 000.– und auf kantonaler Ebene mindestens CHF 10 000.– abzugsfähig sein. Momentan steht bei der direkten Bundessteuer ein Abzug von maximal CHF 10 100.– pro Kind zur Verfügung. Bei den Kantonen belaufen sich die Abzüge auf CHF 3000.– bis CHF 19 200.– pro Kind (Ausnahme Kanton Uri: unbegrenzt). Der Vorschlag des Bundesrates geht nun zuerst in die Vernehmlassung.¹⁰
- Am 7. April 2017 hat das Steuerungsorgan bestehend aus Bund und Kantonen eine erste Runde von Anhörungen mit Vertretern der politischen Parteien, der Städte, der Gemeinden, der Kirchen und der Wirtschaft über die Steuervorlage 17 (SV17) abgeschlossen. Das Steuerungsorgan bestätigte den breiten Konsens über die Ziele der SV 17:

Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz, Erhalt der Standortattraktivität, Sicherung der Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden. Das Steuerungsorgan SV 17 steht unter der Leitung von Bundesrat Ueli Maurer und erarbeitet im Nachgang zur Ablehnung der Unternehmenssteuerreform III die Reformvorschläge zu Händen des Bundesrates. Dabei werden Vorschläge evaluiert, die im Rahmen verschiedenster Anhörungen eingebracht worden sind. Im Juni 2017 wird der Bundesrat die Eckwerte der Vorlage bestimmen und über das weitere Vorgehen entscheiden.¹¹

- Der Bundesrat hat sich anlässlich seiner Sitzung vom 12. April 2017 für eine weitere befristete Verlängerung des Mehrwertsteuersatzes von 3,8% für Beherbergungsleistungen um 10 Jahre bis Ende 2027 ausgesprochen. Die parlamentarische Initiative de Buman vom 11. März 2015 verlangte ursprünglich, den Sondersatz fix im Mehrwertsteuergesetz zu verankern. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates sowie nun der Bundesrat haben sich jedoch für eine befristete Verlängerung um 10 Jahre ausgesprochen. Die letzte befristete Verlängerung des Sondersatzes läuft Ende 2017 aus, sofern das Gesetz nicht angepasst wird. Die Stellungnahme des Bundesrates geht nun ins Parlament.¹²

2 Neue Entscheide im internationalen Kontext

Des Weiteren ergingen folgende Gerichtsentseide im Zusammenhang mit der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und der Begründung von Betriebsstätten im internationalen Kontext:

2.1 Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Belgien: Entscheid des Berufungsgerichts Gent vom 6. Dezember 2016

Das zweitinstanzliche belgische Gericht in Gent entschied am 6. Dezember 2016, dass ein Briefkasten nicht ausreiche, um eine Steuerpflicht zu begründen. Im vorliegenden Fall zog ein selbstständiger Fahrzeugexperte, der insbesondere für Gerichte und Versicherungen tätig war, im Jahr 2008 von Belgien in die Schweiz und kehrte im Jahr 2010 wieder nach Belgien zurück. Während seiner Ansässigkeit in der Schweiz war er weiterhin für seine Kunden in Belgien tätig und verwendete in seinem Briefkopf jeweils die Adresse des belgischen Briefkastens und den Vermerk «Buro Antwerpen». In der Folge erhob die belgische Steuerverwaltung Einkommensteuer auf den in Belgien erzielten Erträgen.

Gemäss Art. 14 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppel-

⁶ Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 20. März 2017; IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 22. März 2017.

⁷ Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 21. März 2017; IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 21. März 2017.

⁸ Vgl. IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 31. März 2017.

⁹ Vgl. Medienmitteilungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 5. April 2017 und 26. August 2015.

¹⁰ Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 5. April 2017; IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 6. April 2017.

¹¹ Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 10. April 2017.

¹² Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes EFD vom 12. April 2017.

besteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 28. August 1978 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus selbstständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. In diesem Fall können die Einkünfte jedoch nur insoweit im anderen Staat besteuert werden, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. Art. 5 (2) dieses Abkommens definiert den Begriff «Betriebsstätte» u. a. als Ort der Leitung, Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle. Vorliegend war strittig, ob der Briefkasten bereits als eine solche feste Einrichtung qualifiziert. Das zweitinstanzliche Gericht bezog sich bei der Definition des Begriffs «feste Einrichtung» auf den Begriff der «Betriebsstätte» gemäss Art. 5 (2) des Abkommens. Es entschied, dass der Vermerk eines Büros kein genügender Hinweis auf eine feste Einrichtung sei und selbst in der heutigen digitalen Ära eine gewisse Infrastruktur für die Vornahme der Administration notwendig sei. Der Beweis eines solchen Ortes wurde von der Belgischen Steuerbehörde nicht erbracht. Implizit entschied das Gericht somit, dass der Steuerpflichtige kein Gewerbe am Orte des Briefkastens ausgeführt hat.¹³

2.2 Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Frankreich: Urteil des Bundesgerichts vom 10. Februar 2017

Das Bundesgericht hatte über die Qualifikation einer Zahlung, die am Ende einer Beschäftigung erfolgte, zu urteilen (BGer 2C_628/2016 und 2C_629/2016).

Ein Steuerpflichtiger im Kanton Genf war Geschäftsführer einer französischen Niederlassung eines deutschen Unternehmens. Im Jahr 2012 endete seine Beschäftigung mit der französischen Niederlassung. Die Parteien unterzeich-

neten einen Aufhebungsvertrag und vereinbarten die Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Gemäss dieser Vereinbarung hatte der Steuerpflichtige Anspruch auf eine ausserordentliche Zahlung in Höhe von EUR 134 250.—. Davon wurden EUR 96 750.— zusammen mit dem Gehalt des Steuerpflichtigen im Mai 2012 fällig und auch ausgezahlt. Der verbleibende Betrag würde im Falle einer Verlängerung der Arbeitsbeziehung bis zum 31. Dezember 2012 fällig und zahlbar sein, wenn die Arbeitsbeziehung nicht vor dem 30. September 2012 endete. In diesem Fall hätte der Steuerpflichtige Anspruch auf eine zusätzliche Zahlung von EUR 12 500.— für jeden Monat über diesen Zeitpunkt hinweg (insgesamt: EUR 37 500.—). Für die Arbeit zwischen Juni und September 2012 war keine Vergütung fällig. Schliesslich wurde der Vertrag bis zum 31. Dezember 2012 verlängert und die ausserordentliche Zahlung in Höhe von EUR 134 250.— wurde auch vollständig ausgezahlt. Mit Wirkung vom 31. Mai 2012 wurde der Steuerpflichtige jedoch trotz seiner Verpflichtung bis zum 31. Dezember 2012 von seinen Arbeitsverpflichtungen befreit.

Die Genfer Steuerverwaltung vertrat ursprünglich den Standpunkt, dass die ausserordentliche Zahlung in der Schweiz für Zwecke der direkten Bundessteuer sowie für die Kantons- und Gemeindesteuern vollständig steuerbar wäre. Im Verlauf des Verfahrens, vor Verwaltungsgericht, hat die Genfer Steuerverwaltung den in der Schweiz steuerbaren Betrag auf EUR 87 500.— (d. h. 7 Mt. à EUR 12 500.—) angepasst. Der Restbetrag (EUR 46 750.—) der ausserordentlichen Zahlung wurde von der Steuerpflicht ausgenommen. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde des Steuerpflichtigen gut, dass die ausserordentliche Vergütung in der Schweiz nicht steuerbar sei.

Für das Bundesgericht war es unbestritten, dass der Steuerpflichtige in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei. Nach Art. 16 Abs. 1

DBG wird die Einkommensteuer auf allen Erträgen eines Steuerpflichtigen erhoben, unabhängig davon, ob diese Einkünfte im Zusammenhang mit einer Beschäftigung eingegangen sind (Art. 17 Abs. 1 DBG), als Ersatz für Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit (Art. 23 Bst. a DBG) oder als Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (Art. 23 Bst. c DBG). Aufgrund der identischen Formulierung der entsprechenden Artikel des Genfer Steuergesetzes gelten die gleichen Regeln auch für kantonale und kommunale Einkommensteuern; die Begründung gilt daher sinngemäss. Infolgedessen würde der Betrag von EUR 87 500.– der Einkommensteuer auf kantonaler und kommunaler Ebene unterliegen.

Das Bundesgericht hat jedoch weiter die Anwendbarkeit des DBAs Schweiz-Frankreich geprüft. Es stellte sich dabei die Frage, ob solche ausserordentlichen Zahlungen in Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auch unter Art. 17 Abs. 1 des DBAs Schweiz-Frankreich fallen. In Auslegung des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA gelangte das Gericht zum Schluss, dass Entschädigungen aufgrund des vorzeitigen Endes des Arbeitsverhältnisses im Staat steuerbar sind, in dem die Erwerbstätigkeit stattgefunden hatte. Wenn hingegen die Zahlung einer Entschädigung an die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist, ist dies im Wohnsitzstaat steuerbar.

Das Bundesgericht qualifiziert die ganze Zahlung von EUR 134 250.– als eine Zulage zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die Entschädigung habe zwar ihren Ursprung in der zuvor ausgeübten Tätigkeit für den Arbeitgeber in Frankreich, sei aber kein Entgelt für die geleistete Arbeit und folglich sei die ganze Entschädi-

gung an die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses geknüpft. Die Entschädigung falle daher unter «sonstige Erträge» im Sinne von Art. 23 des DBAs Schweiz-Frankreich (Art. 21 OECD-MA), wonach die Besteuerung im Wohnsitzstaat zu erfolgen habe. Daraus ergibt sich, dass die ausserordentliche Zahlung vollständig in der Schweiz als «sonstige Einkünfte» besteuert werden sollte. Aufgrund der Anpassung des steuerbaren Betrags während des Verfahrens durch die Steuerverwaltung auf nur noch EUR 87 500.– ist auch nur noch dieser Betrag in der Schweiz steuerbar.¹⁴

2.3 Informationsaustausch mit Frankreich basierend auf gestohlenen Daten: Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 2017

In einem kürzlich veröffentlichten Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 2017 (BGer 2C_1000/2015) lehnte dieses ein Auskunftersuchen der französischen Steuerbehörde über ein Bankkonto bei der Genfer Niederlassung eines von in Frankreich ansässigen Personen gehaltenen Finanzinstituts ab. Der ursprünglich im Jahr 2014 gestellte Antrag basierte auf gestohlenen Informationen, welche die französischen Steuerbehörden von einem ehemaligen Angestellten dieser Genfer Niederlassung erhalten hatten. Die schweizerischen Steuerbehörden sind zunächst auf den französischen Antrag auf Amtshilfe im Jahr 2014, gestützt auf Art. 28 des DBAs Schweiz-Frankreich (1966; in der Fassung bis 2014), eingegangen. Das Bundesverwaltungsgericht entschied jedoch zugunsten des Kontoinhabers und hob den Entscheid der Steuerbehörde im Jahr 2015 auf.

¹³ Vgl. IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 21. April 2017.

¹⁴ Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 10. Februar 2017, BGer 2C_628/2016 und 2C_629/2016; IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 25. April 2017.

Das Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid nun in seinem Urteil und stützte seine Entscheidung dabei auf die Tatsache, dass das Auskunftsersuchen unbestritten auf gestohlenen Daten beruhte. Nach schweizerischem Recht kann einem Antrag auf Amtshilfe nicht entsprochen werden, wenn dieses Auskunftsbegehren auf gestohlenen Daten beruht und der zugrunde liegende Diebstahl nach schweizerischem Recht strafbar ist. Das Bundesgericht stellte ferner fest, dass die französische Regierung der schweizerischen Regierung inzwischen versichert hat, die gestohlenen Daten, die der ehemalige Arbeitnehmer der Genfer Zweigniederlassung entwendet hat, nicht für Auskunftsbegehren zu nutzen. Angesichts dieser französischen Verpflichtung, die erhaltenen Daten nicht zu nutzen, und der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben hat das Bundesgericht den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts bestätigt.¹⁵ Das Bundesgericht betonte auch den Unterschied zu einem früheren, ähnlichen Urteil vom 16. Februar 2017 (BGer 2C_893/2015), in dem das Gericht die Beschwerde eines Steuerpflichtigen abwies. In diesem konkreten Fall stammten die gestohlenen Daten aus Frankreich und dem Auskunftsbegehren lag somit keine Verletzung des schweizerischen Rechts zugrunde, da der zugrunde liegende Diebstahl in Frankreich stattfand.¹⁶

2.4 Dänischer Entscheid zur Begründung einer Betriebsstätte durch Home-Office

In einem bindenden Entscheid vom 28. Februar 2017 entschied das dänische Taxboard, dass die gelegentliche Verwendung eines Home-Office-Arbeitsplatzes durch einen dänischen Salesmanager zur Begründung einer Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens führt.

Vorliegend verlangte ein deutsches Unternehmen einen verbindlichen Vorbescheid. Das deutsche Unternehmen ist im Vertrieb von Soft- und Hardware-Lösungen tätig und hat eine in Däne-

mark ansässige Person für Verkaufstätigkeiten und Kundendienste in Dänemark und den übrigen skandinavischen Ländern angestellt. Deshalb sollte geklärt werden, inwieweit ein Risiko bestünde, dass damit eine Betriebsstätte in Dänemark vorliegen könnte. Der Salesmanager rapportierte direkt an den internationalen Salesmanager und hatte kein permanentes Büro oder ähnliche Einrichtungen in Dänemark zur Verfügung. Der Vertrieb der Soft- und Hardware-Produkte wurde direkt vom deutschen Unternehmen zum Kunden vorgenommen. Der Salesmanager erhielt einen Laptop sowie ein Mobiltelefon vom deutschen Unternehmen und sämtliche Reisespesen wurden ihm vergütet. Die meiste Arbeit wird an den Wohnorten der Klienten, Partner und Zulieferer ausgeführt. Er wird für die Einrichtung eines Home-Office-Arbeitsplatzes nicht entschädigt, wird aber in geringem Umfang zu Hause arbeiten, wobei er selbst entscheiden kann, wo er arbeiten möchte. Er ist nicht befugt, bindende Verträge im Auftrag des deutschen Unternehmens einzugehen oder in einer anderen Weise Vertragsbedingungen auszuhandeln.

Unter Hinweis auf Art. 5 Abs. 1 OECD-MA entschied das Taxboard, dass der gelegentliche Gebrauch des Home-Office-Arbeitsplatzes des Salesmanagers für administrative Tätigkeiten zu einer Betriebsstätte des Arbeitgebers führt.

Das Taxboard führte aus, es sei irrelevant, ob die Räumlichkeiten im Eigentum stehen, gemietet werden oder sonstwie dem ausländischen Unternehmen zur Verfügung gestellt werden, solange Geschäftstätigkeiten des ausländischen Unternehmens effektiv und regelmässig in diesen Räumlichkeiten ausgeübt werden und diese Tätigkeiten nicht als vorbereitend oder unterstützend qualifiziert werden können (vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA).

Vorliegend wurde festgestellt, dass die administrativen Tätigkeiten, welche der Salesmanager an seinem Home-Office-Arbeitsplatz ausübte, im

Zusammenhang mit der Arbeit für seinen Arbeitgeber standen und das Kerngeschäft des deutschen Unternehmens betrafen. Zudem müssen diese Tätigkeiten bereits deshalb als regelmäßig vorkommend betrachtet werden, da sie als normaler Verlauf seiner Arbeit als Salesmanager planbar seien. Die Arbeit, welche der Salesmanager an seinem Home-Office-Arbeitsplatz machte, wurde als wichtiger und materieller Teil der Kerntätigkeiten betrachtet.

Dieses Urteil entspricht der engen Auslegung der dänischen Steuerbehörden, wenn es um Betriebsstättenfragen geht. In Übereinstimmung mit den Kommentaren zu Art. 5 OECD-MA ist es irrelevant, ob die Räumlichkeiten im Eigentum stehen, gemietet oder auf andere Weise dem ausländischen Unternehmen zugänglich gemacht werden, solange Arbeitnehmer des ausländischen Unternehmens in diesen festen Räumlichkeiten Kerntätigkeiten des Unternehmens vornehmen. Somit besteht kaum eine Möglichkeit für ein ausländisches Unternehmen, keine feste Einrichtung zu generieren, wenn ein dänischer Salesmanager angestellt wird, um dänische oder skandinavische Märkte abzudecken, selbst wenn keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden.¹⁷

3 State-Aid-Urteil

Am 29. März 2017 gab die EFTA-Überwachungsbehörde (EFTA SA) bekannt, dass die Befreiung von der norwegischen Fluggaststeuer keine illegale staatliche Beihilfe (sog. State-Aid) darstelle.

Die Fluggaststeuer wurde seit Juni 2016 von den Fluggesellschaften erhoben mit dem Ziel, Einnahmen für den norwegischen Staat zu generieren. Dabei wird die Fluggaststeuer auf allen kommerziellen Flügen, die von norwegischen Flughäfen abgehen, erhoben. Die Steuer beläuft sich auf NOK 80 pro Passagier unabhängig von der zurückgelegten Strecke. Transit- und Transferflüge sind jedoch von der Steuer ausgenommen.

Wie in der nachstehenden Tabelle gezeigt, wird die Fluggaststeuer nicht bei Passagieren erhoben, die ihre Reise ausserhalb Norwegens beginnen. Die zweite Etappe einer solchen Reise (z. B. auf der Strecke London–Oslo–Trondheim) würde nicht der Fluggaststeuer unterliegen, da sie nur auf den ersten Flug bei einer Transit- oder Transferfahrt angewandt wird. Für die Freistellung muss der aufeinanderfolgende Flug innerhalb von 24 Stunden nach dem vorangegangenen Flug beginnen und direkt mit diesem Flug verbunden sein.

In der folgenden Tabelle wird veranschaulicht, wie die Fluggaststeuer auf Direktflüge sowie Transit- oder Transferflüge angewendet wird:

Oslo → Bodø	Fluggaststeuer: 80 NOK
Oslo → Trondheim → Bodø	Fluggaststeuer: 80 NOK
London → Oslo	keine Fluggaststeuer
London → Oslo → Trondheim	keine Fluggaststeuer
Trondheim → Oslo → London	Fluggaststeuer: 80 NOK

Die EFTA SA teilte Norwegen Mai 2016 mit, dass sie diese Steuerbefreiung nicht als staatliche Beihilfen in Betracht ziehe. Die Vereinigung der

¹⁵ Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 2017, BGer 2C_1000/2015; IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 7. April 2017.

¹⁶ Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. Februar 2017, BGer 2C_893/2015.

¹⁷ Vgl. EY Global Tax Alert 19. April 2017 «Danish Tax Board rules that Scandinavian sales manager's work from home creates PE for German company».

Norwegischen Luftfahrtindustrie erhob im Juni 2016 vor der EFTA SA eine Beschwerde gegen Norwegen über diese Steuerbefreiung. Die Voraussetzungen für eine unzulässige staatliche Beihilfe gemäss Art. 61 Abs. 1 des EWR-Abkommens sind die folgenden kumulativen Voraussetzungen: i) die Massnahme wird vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt; (ii) dem Begünstigten wird ein selektiver wirtschaftlicher Vorteil verliehen; (iii) der Handel zwischen den Vertragsparteien wird beeinträchtigt und der Wettbewerb verfälscht.

Die EFTA SA hat nun in einem ausführlichen Urteil erklärt, dass die Steuerbefreiung die Fluggesellschaften je nach Geschäftsmodell sehr wohl unterschiedlich beeinflussen könne. Dies betrachtet sie jedoch als Ergebnis eines inhärenten Mechanismus, der für die Funktionsfähigkeit und Wirksamkeit des Fluggaststeuersystems erforderlich ist. Da die Freistellung für Transit- und Transferpassagiere somit keine gezielte selektive Massnahme darstellt, fehlt es an einer der drei kumulativen Voraussetzungen für eine rechtswidrige staatliche Beihilfe.¹⁸

4 US-Steuerreform

Am 26. April 2017 haben der amerikanische Secretary of Treasury, Stephen Mnuchin, und der Direktor des National Economic Council, Gary Cohn, die Eckwerte der Steuerreform von Präsident Trump präsentiert. Die Ankündigung ist dahingehend bemerkenswert, da diese nur einen kurzen Überblick über die wichtigsten Grundsätze und nicht einen umfassenderen Plan enthält. Bestimmte Elemente von Präsident Trump's Plänen scheinen die früheren Prinzipien zu ersetzen, die während seiner Präsidentschaftskampagne kommuniziert wurden, viele Punkte blieben dabei unkommentiert.

Die Steuerreform soll folgende Neuerungen bei den Unternehmenssteuern bringen:

- Senkung des Unternehmenssteuersatzes von derzeit 35% auf 15%;
- Einführung eines territorialen Steuersystems anstelle des derzeitigen weltweiten Steuersystems der Vereinigten Staaten;
- Einführung einer einmaligen Besteuerung auf ausländischen Gewinnen, um die Offshore erzielten, akkumulierten Gewinne in die Vereinigten Staaten zu repatriieren; und
- Beseitigung von speziellen Steuererleichterungen.

Ausserdem soll die Steuerreform die folgenden Änderungen für natürliche Personen beinhalten:

- Verringerung der aktuell sieben Einkommensteuertarife und Höchstsatz von 39,6% auf drei Einkommensteuerstufen von 10%, 25% und 35%, wobei 35% der Höchstsatz sein soll;
- Verdoppelung der Standard-Abzüge, um die Notwendigkeit von spezifischen individuellen Abzügen zu reduzieren;
- Steuererleichterungen für Familien mit Kindern und Pflegekosten;
- Aufhebung der alternativen Mindeststeuer («alternative minimum tax»; sog. AMT);
- Besteuerung von Kapitalgewinnen und Dividenden zu einem Höchstsatz von 20%;
- Aufhebung der 3,8% Nettoinvestitionssteuer auf Kapitalgewinnen, Dividenden und Zinsen;
- Aufhebung der Erbschaftssteuer; und
- Aufhebung aller steuerlichen Abzüge mit Ausnahme von Hypothekarzinsen, Wohltätigkeitsspenden und Ruhestands-Sparguthaben.

Die mit der Steuerreform verbundenen Leitlinien beinhalten die folgenden Ziele:

1. Die Wirtschaft soll wachsen und Millionen von Arbeitsplätzen schaffen;
2. die Vereinfachung des komplexen Steuergesetzes;
3. die Bereitstellung von Steuererleichterungen für amerikanische Familien, vor allem Familien mit mittlerem Einkommen; und

4. die Senkung des Unternehmenssteuersatzes von einem der höchsten in der Welt zu einem der niedrigsten.

Die Trump-Regierung will im Mai Anhörungen mit verschiedensten Interessenvertretern abhalten und eng mit dem Parlament zusammenarbeiten, um die Details dieser Steuerreform zu entwickeln.¹⁹

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

Seit der Steuer-Revue-Ausgabe 4/2017²⁰ haben sich weitere Neuerungen im Zusammenhang mit der Initiative gegen die Verschiebung von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting «BEPS») und dem Aktionspunkt 13 zum Country-by Country (CbC) Reporting ergeben.

Wie bereits im Dezember 2016 hat die OECD am 6. April 2017 zusätzliche Leitlinien zum CbC Reporting veröffentlicht. Diese wurden wiederum als Ergänzung zu den bestehenden Weisungen direkt in das am 16. August 2016 veröffentlichte Dokument eingefügt.²¹ Diese Ergänzungen stellen die Sichtweise der OECD zu in der Praxis auftretenden Unklarheiten dar.

Im neuesten Update werden die folgenden fünf Themenbereiche konkretisiert:

- **Definition von «Umsatz» für das CbC Reporting:** Die Weisungen spezifizieren, dass für das CbC Reporting ausserordentliche Erträge und Kapitalerträge im ausgewiesenen Umsatz zu inkludieren sind.
- **Einreichungsverpflichtung:** Im Zusammenhang mit dem o.g. Punkt stellt die OECD klar, dass Länder auch ausserordentliche Erträge und Kapitalerträge im Umsatz inkludieren dürfen, um zu ermitteln, ob die Schwelle von EUR 750 Mio. (und damit die Verpflichtung zur Erstellung eines CbC Reportings) überschritten ist. Ferner zählen hierzu auch Positionen, wie z. B. Erträge aus Finanztransaktionen, wenn diese nach dem jeweiligen angewendeten Rechnungslegungsstandard genauso wie oder zumindest ähnlich wie Umsatz behandelt werden.
- **Rechnungslegungsstandard:** Grundsätzlich sind multinationale Gruppen frei, den Rechnungslegungsstandard für das CbC Reporting zu wählen, solange dieser konsistent angewendet wird und im Land der obersten Muttergesellschaft kein bestimmter Standard vorgeschrieben ist. Falls letztere Bedingung nicht erfüllt ist, dann müsste der vorgeschriebene Standard auch für das CbC Reporting herangezogen werden. Die zweite Ausnahme besteht darin, dass Gruppen, de-

¹⁸ Vgl. IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 30. März 2017; ausführlich im Urteil des EFTA Surveillance Authority vom 29. März 2017 auf «<http://www.eftasurv.int/media/esa-docs/physical/064-17-COL.pdf>» (besucht am 2. Mai 2017).

¹⁹ Vgl. IBFD Tax News Service: Mitteilung vom 27. April 2017; EY Global Tax Alert 27. April 2017 «US President Trump's tax plan calls for 15% business rate, territorial tax system».

²⁰ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFINEN, Blickpunkt BEPS, in Steuer Revue 4/2017, S. 292 ff.

²¹ Zu finden unter <https://www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>, sowie vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 02/2017, S. 122 ff. zu den im Dezember 2016 veröffentlichten zusätzlichen Weisungen und HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 10/2016, S. 766 ff. zu den ursprünglichen im August 2016 veröffentlichten Weisungen.

ren oberste Muttergesellschaft an der Börse kotiert ist, für das CbC Reporting denjenigen Rechnungslegungsstandard heranziehen müssen, der auch für Konsolidierungszwecke benutzt wird.

- **Umsatz von verbundenen Unternehmen:** Für Zwecke des CbC Reportings soll derjenige Umsatz als Umsatz von verbundenen Unternehmen gezählt werden, der aus Transaktionen mit Unternehmen entsteht, die in Tabelle 2 des CbC Reportings als Gruppenmitglieder («constituent entities») aufgezählt werden.
- **Minderheitenbeteiligung:** Falls es eine Minderheitenbeteiligung an einer Gruppe durch unverbundene Parteien gibt und die Konsolidierungsregeln gemäss dem anwendbaren Rechnungslegungsstandard vorschreiben, diese im Gruppenumsatz zu berücksichtigen, dann sollte dieser vollständige Umsatz, d. h. inkl. Minderheitenbeteiligung, für das CbC Reporting benutzt werden. Dies sowohl bei der Ermittlung, ob

die Grenze von EUR 750 Mio. überschritten ist, als auch für das Ausfüllen der CbC-Tabelle. Damit entscheidet der benutzte Rechnungslegungsstandard, ob die Umsätze vollständig berichtet werden müssen oder eine Pro-rata-Darstellung möglich ist.

Schweizer Gruppen, die verpflichtet sind, ein CbC Reporting zu erstellen, sollten auf jeden Fall überprüfen, ob es durch die neuen Weisungen Anpassungsbedarf bei den genannten Positionen für das CbC Reporting gibt oder allenfalls die Verpflichtung zur Erstellung eines CbC Reportings entsteht.

Als weitere Hilfe zur Erstellung des CbC Reportings stellt die OECD nach wie vor eine Website zur Verfügung, die aktuelle länderspezifische Informationen zum CbC Reporting enthält.²²

²² <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>.



Als Abonnent/-in der Printversion der Steuer Revue steht Ihnen die elektronische Fassung ab sofort nicht nur auf steuerportal.ch, sondern auch auf Cosmos Digital zur Verfügung. Mit Cosmos Digital lesen Sie die Steuer Revue auf jedem Gerät.

Mehr unter www.cosmosverlag.ch/digital

Fragen? digital@cosmosverlag.ch | 031 950 64 64