
Blickpunkt BEPS

Aktueller Stand des BEPS-Projektes

Seit der letzten Ausgabe 6/2017¹ sind im Zusammenhang mit der Initiative gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebung von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting; «BEPS») weitere Publikationen seitens der OECD erfolgt.

In der nachfolgenden Tabelle sind die neusten Entwicklungen zu den verschiedenen BEPS-Aktionspunkten zusammengefasst.

1 Veröffentlichung des 2017 OECD-Musterabkommens Entwurf

Am 11. Juli 2017 hat die OECD den 2017 OECD-MA Entwurf veröffentlicht². Der aktualisierte Entwurf wurde insoweit geändert, als dass das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und der dazugehörige Kommentar (OECD-MAK) nun weitgehend den Stand des BEPS-Projekts wiedergeben. Die Aktualisierungen wurden noch nicht vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen oder vom OECD-Rat genehmigt und widerspiegeln demnach nicht zwingend die abschliessenden Meinungen der OECD oder der entsprechenden Mitgliedstaaten. Alle interessierten Kreise durften sich bis zum 10. August 2017 zum Entwurf äussern. Nach einer Konsultationsphase wird der 2017 OECD-MA Entwurf dem OECD-Ausschuss für Steuerfragen und anschliessend dem OECD-Rat zur Genehmigung unterbreitet³.

1.1 Hintergrund

Das OECD-MA wird regelmässig angepasst, damit die aktuellen internationalen Doppelbesteue-



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner Tax,
Meyerlustenberger Lachenal Rechtsanwälte
Zürich



Sita Mahawattage

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



Cajetan M. Fiedler

Diplom-Staatswissenschaftler,
Manager Transfer Pricing, EY Zürich



David Zengaffinen

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

Inhaltsübersicht

Nachfolgender Abschnitt	Thematik	Aktionspunkt
1	Veröffentlichung des 2017 OECD-Musterabkommens Entwurf	
2	Schweiz unterzeichnet das Multilaterale Instrument zur Implementierung verschiedener Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen	15
3	Angepasster Diskussionsentwurf zur Profit-Split-Methode und zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten	7–10
4	Veröffentlichung des Berichts zu Betriebsstätten («branch mismatch arrangements») durch die OECD	2
5	Veröffentlichung des Peer-Review-Dokuments bzgl. BEPS-Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch)	6
6	Aktualisierung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien	
7	Umsetzung der OECD-Leitlinien zu «Hard-to-Value Intangibles»	8–10
8	Aktualisierung der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung	13

rungsthemen entsprechend adressiert werden können. Die letzte Aktualisierung des OECD-MA datiert aus dem Jahre 2014⁴. Die jetzigen Anpassungen, die am 11. Juli 2017 veröffentlicht worden sind, beinhalten verschiedene Steuerthemen, die vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen seit dem Jahr 2011 erarbeitet worden sind. Die meisten Änderungen beziehen sich jedoch nicht auf das OECD-MA selbst, sondern auf Änderungen des dazugehörigen Kommentars, die sich im

Rahmen des BEPS-Projektes ergeben haben. Im Übrigen beziehen sich einzelne Änderungen auch auf die Nachfolgearbeiten bzgl. den BEPS-Doppelbesteuerungsmassnahmen, wie u.a. Aktualisierungen hinsichtlich des Multilateralen Instruments zur Implementierung verschiedener Massnahmen, mit denen BEPS entgegengewirkt werden soll in bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, Änderungen des Kommentars zu Betriebsstätten etc.⁵.

¹ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/KÄLIN, Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 6/2017, S. 464 ff.

² Vgl. OECD-Mitteilung vom 11. Juli 2017; 2017 OECD-MA Entwurf, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf>, S. 1 ff., nachfolgend 2017 OECD-MA Entwurf; EY Global Tax Alert, OECD releases draft changes to be incorporated in 2017 update to OECD Model Tax Convention vom 28. Juli 2017, nachfolgend

EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017.

³ OECD-Mitteilung vom 11. Juli 2017; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 1.

⁴ Vgl. dazu EY Global Tax Alert, OECD Council adopts 2014 update to the Model Tax Convention vom 22. Juli 2014.

⁵ EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 2; Vgl. zum Multilateralen Instrument ausführlich: HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 124 ff.

1.2 Änderungen des OECD-MA

1.2.1 Artikel 1 (Anwendungsbereich)

Artikel 1 hält fest, dass das Abkommen auf Personen Anwendung findet, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der 2017 OECD-MA Entwurf führt zu Artikel 1 zwei neue Absätze ein: Absatz 2 betrifft eine Vorschrift zu transparenten Gesellschaften und Absatz 3 eine «salvatorische Klausel». Beide Absätze waren bereits in den finalen Berichten zu BEPS-Aktionspunkt 2 (hybride Strukturen) und Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch)⁶ enthalten und blieben diesbezüglich unverändert. Der Kommentar zu Artikel 1 enthält zudem optionale Bestimmung zur Einschränkung der Abkommensvorteile bei privilegierten Steuerregimen. Solche optionale Bestimmungen könnten beispielsweise die Anwendbarkeit von Artikel 10 OECD-MA (Zinsen) und Art. 11 OECD-MA (Lizenzen) beschränken, wenn diese Erträge beim Empfänger unter einem privilegierten Steuerregime besteuert werden. Die Bestimmung hinsichtlich dieser speziellen Steuerregime und die dazugehörige Definition im 2017 OECD-MA Entwurf ähneln stark dem 2016 Musterabkommen der Vereinigten Staaten von Amerika. Ebenfalls sind im 2017-Update Kommentare zu diesen beiden neuen Vorschriften enthalten⁷.

1.2.2 Artikel 4 (Ansässigkeit)

Artikel 4 Absatz 3 des 2017-Updates sieht vor, dass in Fällen, wo eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, die Steuerbehörden der betroffenen Vertragsstaaten im gegenseitigen Einvernehmen die Ansässigkeit der Person bestimmen sollen. In dieser Hinsicht sollen insbesondere der Ort der tatsächlichen Verwaltung, der Sitz oder andere relevante Faktoren berücksichtigt werden. Falls keine solche Einigung gefunden werden kann, sieht Artikel 4 Absatz 3 des 2017-Updates vor, dass die betroffe-

ne Person, in dem Ausmass, in welchem sich die Steuerbehörden nicht einigen konnten, keine Abkommensvorteile geltend machen kann⁸.

Zudem wird die Definition als der «in einem Vertragsstaat ansässigen Person» in Artikel 4 des 2017 OECD-MA Entwurfs in Absatz 1 um den Begriff des «anerkannten Pensionsfonds» erweitert (sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind). Der Effekt dieser Anpassung wird in grossem Masse vom innerstaatlichen Recht, von den rechtlichen Voraussetzungen der Pensionsfonds in den jeweiligen Mitgliedstaaten und von anderen Bestimmungen des OECD-MA, wo die entsprechende Definition von Bedeutung ist, abhängig sein. Es wird grundsätzlich festgehalten, dass ein anerkannter Pensionsfonds eine Ansässigkeit in einem Vertragsstaat begründet, unabhängig davon, ob er in diesem Staat (teilweise) steuerbefreit ist⁹.

1.2.3 Artikel 5 (Betriebsstätte)

Das 2017-Update enthält im Weiteren Änderungen hinsichtlich der Definition der Betriebsstätte basierend auf dem finalen Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 7¹⁰:

- Einschränkung des Anwendungsbereichs von Absatz 4 (Ausnahmekatalog);
 - Erweiterung des Anwendungsbereichs von Absatz 5 (Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter);
 - Eingrenzung des Anwendungsbereichs von Absatz 6 (Nicht-Begründung einer Betriebsstätte durch einen unabhängigen Vertreter).
- Zudem enthält Artikel 5 des 2017-Updates und des entsprechenden Kommentars eine Vielzahl von weiteren Bestimmungen, u. a.
- eine «Anti-Fragmentierungs-Klausel»;
 - Definition von eng verbundenen Unternehmen;
 - Ausführungen zur Home-Office Betriebsstätte;
 - Zeitliche Aspekte im Zusammenhang mit der Begründung einer Betriebsstätte¹¹.

1.2.4 Artikel 10 (Dividenden)

Artikel 10 des 2017 OECD-MA Entwurfs enthält eine Änderung hinsichtlich der erforderlichen minimalen Haltedauer, damit man Anspruch auf den 5%-Satz für Dividendeneinkünfte hat. Auch die entsprechenden Ausführungen wurden angepasst. Zudem wurde eine neue Bestimmung zu Artikel 10 eingefügt, welche festhält, dass der tiefere Satz von Absatz 2 nicht für kollektive Anlageinstrumente gilt, deren Erträge keiner Steuer unterliegen. Schliesslich enthält das 2017-Update Anpassungen zu Artikel 13 Absatz 4 OECD-MA (inklusive entsprechender Anpassungen im Kommentar) hinsichtlich Kapitalgewinnen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräusserung von Anteilen bezieht, deren Wert zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichen Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt (inklusive entsprechender Anpassungen im Kommentar)¹².

1.2.5 Artikel 23 A (Befreiungsmethode) und Artikel 23 B (Anrechnungsmethode)

Änderungen ergeben sich auch bzgl. Artikel 23 A und B sowie den dazugehörigen Kommentarabschnitten. Diese ergeben sich aus dem Um-

stand, dass die Absätze 1 und 2 zu Artikel 1 (Anwendungsbereich) neu eingefügt wurden¹³.

1.2.6 Artikel 25 (Verständigungsverfahren)

Der 2017 OECD-MA Entwurf umfasst im Weiteren Änderungen von Artikel 25. Ebenfalls wurden die dazugehörigen Kommentarabschnitte angepasst. Wie erwähnt, sollen im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 14¹⁴ die Streitbeilegungsmechanismen effektiver gestaltet werden. So wird einem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, den Fall bei einer der beiden zuständigen Steuerbehörden zu präsentieren. Zudem sind in Artikel 25 Absatz 5 2017 OECD-MA Entwurf die relevanten Voraussetzungen für das Schiedsverfahren enthalten. U. a. gilt nun eine Frist von 2 Jahren zur Geltendmachung des Schiedsverfahrens ab dem Zeitpunkt, in dem sämtliche beantragten Informationen den beiden zuständigen Steuerbehörden zur Verfügung gestellt worden sind. Ein entsprechender Antrag für das Schiedsverfahren hat gemäss Artikel 25 Absatz 5 2017 OECD-MA schriftlich zu erfolgen. Zudem sieht der entsprechende Artikel vor, dass die zuständigen Behörden sich über das Schiedsverfahren abstimmen. Es kann daher

⁶ Vgl. zu BEPS-Aktionspunkt 2 ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 4/2016, S. 313 ff. und zu BEPS-Aktionspunkt 6: HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2016, S. 119 ff.

⁷ 2017 OECD-MA Entwurf, S. 10 und 20 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 2.

⁸ 2017 OECD-MA Entwurf, S. 11 und 66 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 3.

⁹ 2017 OECD-MA Entwurf, S. 11 und 66 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 2 f.

¹⁰ Vgl. zu BEPS-Aktionspunkt 7 ausführlich: HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 10/2015, S. 758 ff., HUBER/MAHAWATTAGE/

MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2016, S. 123 ff. und HUBER/MAHAWATTAGE/ZENGGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 10/2016, S. 762 ff., EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 3.

¹¹ 2017 OECD-MA Entwurf, S. 12 f. und 72 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 3 f.

¹² 2017 OECD-MA Entwurf, S. 14 und 118 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 7.

¹³ Vgl. dazu 2017 OECD-MA Entwurf, S. 15 f. und 124 ff.

¹⁴ Vgl. zu BEPS-Aktionspunkt 14 ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2016, S. 128 ff. und HUBER/MAHAWATTAGE/ZENGGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 133 ff.

davon ausgegangen werden, dass die meisten prozessualen Aspekte des Schiedsverfahrens mittels Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden bestimmt werden. Das OECD-MA enthält eine Muster-Verständigungsvereinbarung zur Implementierung von Artikel 25 Absatz 5, welche mit dem 2017-Update ebenfalls angepasst wurde¹⁵.

1.2.7 Einführung des neuen Artikels 29 (Vorteilsberechtigung)

Um den Minimumstandard von BEPS-Aktionspunkt 6¹⁶ zu erfüllen, wurde neu Artikel 29 (und der dazugehörenden Kommentierung) zum 2017 OECD-MA Entwurf hinzugefügt. Die entsprechenden Vorschriften darin zielen darauf ab, dass die Doppelbesteuerung beseitigt wird, ohne dass die Tür zu einer Nichtbesteuerung oder verringerter Besteuerung mittels Steuerumgehung oder -vermeidung (inklusive «Treaty-shopping-Vorkehrungen») geöffnet würde. Artikel 29 enthält eine «Limitation-of-Benefits» (LOB)-Klausel in einer umfassenden und vereinfachten Version¹⁷, Anti-Missbrauchsregeln für Drittstaaten-Betriebsstätten¹⁸ sowie eine «Principle-Purpose-Test» (PPT)-Regel¹⁹. Der Kommentar zu Artikel 29 enthält ebenfalls drei weitere Beispiele hinsichtlich der Anwendung der PPT-Regel bei nicht-kollektiven-Anlageinstrumenten-Fonds (Non-CIV-Fonds)^{20/21}.

1.2.8 Weitere Änderungen

Das 2017-Update enthält zudem weitere Änderungen von OECD-MA Bestimmungen im Zusammenhang mit dem internationalen Schiffs- und Luftverkehr:

- Artikel 3 (Allgemeine Begriffsbestimmungen)
- Artikel 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen),
- Artikel 8 (internationale Seeschifffahrt und Luftfahrt),
- Artikel 13 (Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen),

- Artikel 15 (Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit) und
- Artikel 22 (Vermögen)²².

Diese Änderungen beruhen auf dem Konsultationsprozess der OECD vom 13. November 2013, wo alle interessierten Parteien aufgerufen wurden, die entsprechenden Anpassungen zu kommentieren²³.

1.3 Auswirkungen und weitere Schritte

Wie eingangs bereits erwähnt, waren die interessierten Parteien dazu aufgerufen, sich bis zum 11. August 2017 zum Entwurf zu äussern. Nach einer Konsultationsphase wird der 2017 OECD-MA Entwurf noch im Jahr 2017 den zuständigen Gremien zur Genehmigung unterbreitet²⁴. Das 2017-Update enthält Änderungen, die im Rahmen des BEPS-Projekts genehmigt worden sind (inklusive den finalen Berichten zu BEPS-Aktionspunkt 2, 6, 7 und 14). Diese haben ebenfalls am 24. November 2016 Eingang ins Multilaterale Instrument zur Implementierung verschiedener BEPS-Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen, gefunden²⁵. Daneben enthält der Entwurf weitere Bereiche, welche bis anhin noch nicht veröffentlicht worden sind. Das OECD-MA gilt als Basis vieler bilateraler Steuerabkommen²⁶ und der OECD-MAK beeinflusst die Interpretation der entsprechenden Abkommen in einer Vielzahl von diesen Ländern²⁷. Für multinationale Unternehmen, welche im OECD-Raum tätig sind, ist es deswegen ratsam, die internationalen Entwicklungen regelmässig zu verfolgen.

2 Schweiz unterzeichnet das Multilaterale Instrument

Am 7. Juni 2017 haben 68 Nationen in Paris das Multilaterale Instrument zur Implementierung verschiedener Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen, mit denen BEPS

entgegengewirkt werden soll (MLI), unterzeichnet. Im Weiteren haben zusätzlich 8 Länder ihre Bereitschaft bekundet, das MLI in naher Zukunft ebenfalls zu unterschreiben²⁸. Der Text sowie ein erläuternder Bericht zur Implementierung verschiedener BEPS-Massnahmen in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wurde am 24. November 2016 von der OECD veröffentlicht²⁹. Mit dem MLI sollen bestehende DBA rasch und effizient an die sich aus dem BEPS-Projekt fliessenden Änderungen angepasst werden können³⁰. Die Unterzeichnung des MI wur-

de als Meilenstein im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt und insbesondere hinsichtlich der Implementierung von abkommensbezogenen Minimumstandards bezeichnet³¹. Zu den Unterzeichnerstaaten gehörte auch die Schweiz³².

2.1 Betroffene Doppelbesteuerungsabkommen

Als Unterzeichnerstaat hat sich die Schweiz vorerst bereit erklärt, dass das MLI auf ihre DBA mit Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich,

¹⁵ 2017 OECD-MA Entwurf, S. 16 und 128 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 4.

¹⁶ Vgl. zu BEPS-Aktionspunkt 6 ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2016, S. 119 ff.

¹⁷ Vgl. zur LOB-Klausel ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2016, S. 120 ff. und HUBER/MAHAWATTAGE/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 129 f.

¹⁸ Vgl. zu Missbrauchsregeln für Drittstaaten-Betriebsstätten ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 131 f.

¹⁹ Vgl. zur PPT-Regel ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2016, S. 120 und HUBER/MAHAWATTAGE/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 129 ff.

²⁰ Vgl. zu Non-CIV-Fonds (inklusive Beispiele) im Zusammenhang mit BEPS-Aktionspunkt 6: HUBER/MAHAWATTAGE/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 4/2017, S. 292 ff.

²¹ 2017 OECD-MA Entwurf, S. 17 f. und 174 ff.; EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 4 ff.

²² Vgl. dazu 2017 OECD-MA Entwurf, S. 1 ff. für die entsprechenden Bestimmungen und die dazugehörige Kommentierung.

²³ EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 6.

²⁴ Vgl. FN 3.

²⁵ Vgl. zum Multilateralen Instrument ausführlich: HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 124 ff.

²⁶ Gemäss OECD sind zur Zeit rund 3000 Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft. Vgl. dazu HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 134, FN 65.

²⁷ EY Global Tax Alert vom 28. Juli 2017, S. 8.

²⁸ Eine vollständige Liste der Unterzeichnerstaaten und der Staaten, die ihre Bereitschaft erklärt haben, das MI in naher Zukunft ebenfalls zu unterzeichnen, kann unter nachfolgendem Link abgerufen werden: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

²⁹ Vgl. dazu HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 124.

³⁰ Vgl. Mitteilung des Staatssekretariats für international Finanzfragen (SIF) vom 7. Juni 2017, abrufbar unter <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilung.msg-id-66981.html>, nachfolgend SIF Mitteilung vom 7. Juni 2017.

³¹ Vgl. Mitteilung der OECD vom 7. Juni 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopoles.htm>, nachfolgend OECD Mitteilung vom 7. Juni 2017; EY Global Tax Alert, 68 jurisdiction sign the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS vom 7. Juni 2017, S. 1, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 7. Juni 2017.

³² SIF Mitteilung vom 7. Juni 2017.

Polen, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei Anwendung finden soll. Diese Staaten sind bereit, sich mit der Schweiz über den Wortlaut der Änderungen von DBA-Bestimmungen zu einigen. Werden in Zukunft weitere Einigungen mit anderen Staaten erzielt, können diese DBA ebenfalls basierend auf dem MLI angepasst werden. Alternativ besteht die Möglichkeit, DBA auf dem bilateralen Weg anzupassen³³.

2.2 Änderungen in Schweizer DBA durch das MLI

In materieller Hinsicht³⁴ hat sich die Schweiz hinsichtlich der Implementierung das Recht vorbehalten, lediglich die Mindeststandards einzuführen. Die Schweiz beabsichtigt insbesondere

die Ergänzung der Präambel, gewisse Abkommensmissbrauchsklauseln (Artikel 6 und 7)³⁵ sowie Bestimmungen zur Streitbeilegung im Rahmen von Verständigungsverfahren (Artikel 16 und 17)³⁶ des MLI anzuwenden. Zudem spricht sich die Schweiz in Übereinstimmung mit ihrer DBA-Politik dafür aus, die im MLI vorgesehene Schiedsklausel (Artikel 18 bis 26)³⁷ zu übernehmen³⁸. Ansonsten hat die Verhandlungsdelegation Vorbehalte gegenüber den meisten Bestimmungen des MLI angebracht³⁹.

2.3 Auswirkungen und weitere Schritte

Angesicht dessen, dass die Schweiz lediglich 14 von insgesamt über 90 DBA mittels MLI anzu-

Übersicht der Anwendbarkeit des MLI auf die Artikel in Schweizer DBA ⁴⁰	
Anwendbare Artikel:	Vorbehalte der Schweiz
• Artikel 2 (Definition des Anwendungsbereichs – Auflistung der Anwendbarkeit auf 14 DBA) • Artikel 5 (Methoden zur Eliminierung einer Doppelbesteuerung): Anwendung der Option A von Artikel 5 (1) • Artikel 6 (Zweckbestimmung in der Präambel): Anwendung von Artikel 6 (3) • Artikel 7 (Abkommensmissbrauch): Anwendung des Prinzipal-Purpose-Tests • Artikel 16 (Verständigungsverfahren) • Artikel 17 (Corresponding Adjustments): Auflistung von 12 DBA mit einer Bestimmung nach Artikel 17 (2) • Artikel 18 (Wahl der Anwendbarkeit von Teil VI) • Artikel 24 (2) (Alternative Einigung) • Artikel 26 (Kompatibilität)	• Artikel 3 (Transparente Gesellschaften) • Artikel 4 (Doppelte Ansässigkeit von Unternehmen) • Artikel 5 (Methoden zur Eliminierung einer Doppelbesteuerung – Option C) • Artikel 8 (Dividenden-Weiterleitung) • Artikel 9 (1) (Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Gesellschaften, deren Wert hauptsächlich aus unbeweglichem Vermögen besteht) • Artikel 10 (Anti-Missbrauchsregeln für Drittstaaten-Betriebsstätten) • Artikel 11 (Regel über die Anwendbarkeit von DBA, welche das Recht einer Partei beschränken können, ihre eigenen Staatsangehörigen zu besteuern) • Artikel 12 (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Kommissionärsvereinbarungen und ähnlichen Strategien) • Artikel 13 (Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten durch Anwendung des Ausnahmekataloges) • Artikel 14 (Aufspaltung von Verträgen) • Artikel 15 (Definition einer nahestehenden Person) • Artikel 16 (2) (Verständigungsverfahren) • Artikel 19 (1)(b) (Obligatorisches Schiedsgerichtsverfahren – Vorbehalt anstatt der Zweijahresfrist eine Dreijahresfrist anzuwenden) • Artikel 24 (2) (Alternative Einigung – Vorbehalt der Anwendung lediglich auf DBA, bei denen Artikel 23 (2) Anwendung findet) • Artikel 35 (Inkrafttreten)

passen plant und den vielen Vorbehalten, welche die Schweiz gegenüber den MLI-Bestimmungen angebracht hat, kann davon ausgegangen werden, dass der Einfluss des MLI auf das Schweizer DBA-Netzwerk limitiert sein wird. Andererseits kann die frühe Unterzeichnung des MLI durch die Schweiz auch als Ausdruck dessen interpretiert werden, künftig weitere DBA mittels des MLI zu modifizieren⁴¹. Der Bundesrat wird das BEPS-Übereinkommen gegen Ende 2017 in die Vernehmlassung schicken. Vor dem Inkrafttreten wird es das ordentliche Genehmigungsverfahren durchlaufen⁴². Das Inkrafttreten ist nicht vor dem Jahr 2019 vorgesehen⁴³.

3 Angepasster Diskussionsentwurf zur Profit-Split-Methode und zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten

Am 22. Juni 2017 hat die OECD Diskussionsentwürfe hinsichtlich der angepassten Anleitung zum Profit-Split im Zusammenhang mit den

BEPS-Aktionspunkt 10 («Diskussionsentwurf 10») sowie eine zusätzliche Anweisung zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten im Zusammenhang mit BEPS-Aktionspunkt 7 («Diskussionsentwurf 7») veröffentlicht⁴⁴.

3.1 Diskussionsentwurf zur Profit-Split-Methode

Der neue Diskussionsentwurf 10 hat zum Ziel, die Leitlinien hinsichtlich der Profit-Split-Methode («PSM») im Zusammenhang mit weltweiten Wertschöpfungsketten vertiefter zu erläutern. Der Diskussionsentwurf enthält drei allgemeine Fragestellungen sowie 10 Beispiele, welche zu Kapitel II «Transfer Pricing Methods» der OECD-Transferpreis-Leitlinien angefügt werden sollen⁴⁵. Die Struktur des revidierten Entwurfs wurde im Vergleich zum ersten Entwurf aus dem Jahr 2016⁴⁶ abgeändert und äussert sich im Wesentlichen zu den folgenden Punkten: i) Eine allgemeine Einleitung ii) eine Auflistung, wann die PSM die geeignetste Methode ist iii) Leitlinien hinsichtlich der Anwendung

³³ SIF Mitteilung vom 7. Juni 2017; EY Global Tax Alert, Switzerland signs Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS vom 10. Juli 2017, S. 2, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 10. Juli 2017.

³⁴ Für eine ausführliche Zusammenfassung der MI Bestimmungen vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 124 ff.

³⁵ Vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 2/2017, S. 128 ff.

³⁶ A. a. O., S. 133 f.

³⁷ A. a. O., S. 134 f.

³⁸ SIF Mitteilung vom 7. Juni 2017.

³⁹ EY Global Tax Alert vom 10. Juli 2017, S. 2.

⁴⁰ IBDF, Multilateral Instrument (MLI): Details of Reservations and Notifications – Switzerland, 16. August 2017.

⁴¹ EY Global Tax Alert vom 10. Juli 2017, S. 3.

⁴² SIF Mitteilung vom 7. Juni 2017.

⁴³ EY Global Tax Alert vom 10. Juli 2017, S. 3.

⁴⁴ Vgl. Mitteilung der OECD vom 22. Juni 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-transactional-profit-splits.htm>, nachfolgend OECD Mitteilung vom 22. Juni 2017; EY Global Tax Alert, OECD releases revised discussion drafts on profits splits and attribution of profits to permanent establishments vom 26. Juni 2017, S. 1, nachfolgend EY Global Tax Alert vom 26. Juni 2017.

⁴⁵ Vgl. OECD (2017) Public Discussion Draft: Revised Guidance on Profit Splits (BEPS Action 10) vom 22. Juni 2017, S. 2, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-guidance-on-profit-splits-2017.pdf>, nachfolgend Profit-Split-Diskussionsentwurf; EY Global Tax Alert vom 26. Juni 2017, S. 2.

⁴⁶ Vgl. dazu ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 10/2016, S. 764 ff.

der PSM iv) Leitlinien, wie der aufzuteilende Gewinn ermittelt werden soll v) Leitlinien, wie Gewinne verteilt werden sollen. Dazu werden im Anhang 10 Beispiele genannt. Im Diskussionsentwurf wird zudem ausgeführt, wann die PSM höchstwahrscheinlich die geeignetste Methode ist. Es wird auch dargestellt, welches die Stärken und Schwächen der Methode sind. Zudem wird darauf hingewiesen, bei welchen Transaktionen die Methode angewendet werden soll, sowie welche Informationen verfügbar sein sollten. Verglichen mit dem Entwurf aus dem Jahr 2016 wird zusätzlich ausgeführt, wie in Situationen, in denen beide Parteien einer Transaktion gleichzeitig erhebliche wirtschaftliche Risiken tragen (oder einzeln nahe verbundene Risiken tragen) vorzugehen sei. In einer solchen Situation sei es angebrachter, die aktuellen Gewinne zu teilen, anstatt eine Gewinnaufteilung basierend auf mutmasslichen künftigen Gewinnen vorzunehmen. Im Weiteren enthält der Diskussionsentwurf weitere Leitlinien im Zusammenhang mit der Anwendung der PSM. Hinsichtlich der Bestimmung der relevanten aufzuteilenden Gewinne wird erwähnt, dass grundsätzlich die aufzuteilenden Gewinne den Betriebsgewinnen entsprechen, dass jedoch auch andere Grössen, wie beispielsweise Bruttogewinne, in gewissen Situationen als angebracht gelten könnten. Die Aufteilung der Gewinne sollte auf Basis der relativen Beiträge erfolgen, die zu diesen Gewinnen geführt haben. Im Vergleich zum Diskussionsentwurf aus dem Jahr 2016 wurden 10 Beispiele⁴⁷ zur Illustrationszwecken der PSM in den Diskussionsentwurf 10 eingeführt. Die entsprechenden Beispiele beziehen sich auf verschiedene Szenarien, die erläutern, wann und wann eher nicht, und wie die PSM angewandt werden sollte⁴⁸. Kommentare zum Diskussionsentwurf 10 konnten bis zum 15. September 2017 bei der OECD per E-Mail eingereicht werden. Die drei Fragestellungen, zu denen spezifisch Kommentare erbeten werden, sind die Folgenden:

- Kommentare zu den Faktoren, die berücksichtigt werden sollten, um zu entscheiden, wann bei Anwendung der PSM tatsächlich erzielte und wann erwartete zukünftige Gewinne aufzuteilen sind;
- Kommentare zu den Faktoren, die bei der Verteilung der Gewinne zu berücksichtigen sind, insbesondere bezüglich (Betriebs-)Kapital, Angstelltenzahl, Anpassungen der Faktoren für Unterschiede zwischen der Kaufkraft der involvierten Ländern und möglicher anderer Faktoren zur Gewinnaufteilung und
- Vorschläge für zusätzliche Beispiele, die die Anwendung der PSM aufgrund eines hohen Masses an Integration beleuchten.

3.2 Diskussionsentwurf zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten

Der neue Diskussionsentwurf 7 zu Betriebsstätten ersetzt das entsprechende Dokument aus dem Jahr 2016⁴⁹. Darin wird darauf eingegangen, wie Artikel 7 des OECD-MA auf Betriebsstätten aufgrund des finalen Berichts zu BEPS-Aktionspunkt 7 angewandt werden soll. Diese Änderungen können entweder über die Anpassung von bilateralen DBA oder durch das Multilaterale Instrument (MLI)⁵⁰ gemäss BEPS-Aktionspunkt 15 umgesetzt werden.

Der Diskussionsentwurf hält fest, dass zwar die Änderungen von Artikel 5 Absatz 5 und 6 des OECD-MA dazu geführt haben, dass sich die Grenze, welche Aktivitäten eine Betriebsstätte begründen, verschoben hätte, jedoch nicht die Charakteristika der Betriebsstätte an und für sich. Daher sollte es im Grundsatz auch nicht erforderlich sein, die Methodik der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten gemäss Artikel 5 Absatz 5 OECD-MA zu ändern. Die neuen Leitlinien berücksichtigen ebenfalls die Arbeiten, die hinsichtlich Transferpreise unter den Aktionspunkten 8 bis 10 erfolgten⁵¹.

Allgemein kann gesagt werden, dass die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten nach Artikel 7 des entsprechenden DBA bestimmt werden soll, d. h., dass Gewinne, die einer Betriebsstätte zugerechnet werden, denjenigen Gewinnen entsprechen, die ihr zugerechnet werden würden, wenn die Betriebsstätte als eine einzelne, eigenständige Gesellschaft behandelt würde, welche ähnliche Aktivitäten unter denselben Voraussetzungen ausführen würde. Diesbezüglich wird im Diskussionsentwurf festgehalten, dass die Prinzipien unabhängig davon gelten, ob die entsprechende Steuerbehörde den autorisierten OECD-Ansatz (AOA)⁵² betreffend Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten gemäss Artikel 7 des OCED-MA aus dem Jahr 2010 eingeführt hat oder nicht, oder ob sie einen anderen Ansatz zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten verfolgt.

Eine der einleitenden Aussagen ist, dass sobald eine Betriebsstätte unter Artikel 5 Absatz 5 des OECD-MA existiert, die Rechte und Pflichten, die aus diesen Verträgen resultieren, auf die sich Artikel 5 Absatz 5 bezieht, typischerweise der entsprechenden Betriebsstätte zuzurechnen sind. Das bedeutet aber nicht zwingend, dass die Gewinne, die sich aus diesen Verträgen ergeben, ebenfalls der entsprechenden Betriebsstätte zuzurechnen sind. Wenn bspw. eine Transaktion darauf schliessen lässt, dass eine abhängige Ver-

treterbetriebsstätte die Risiken des Geschäfts von der nichtansässigen Gesellschaft übernimmt, könnten die anzurechnenden Gewinne des abhängigen Vertreters minimal oder sogar praktisch bei Null liegen.

Im Diskussionsentwurf wird festgehalten, dass das OECD-MA und der entsprechende Kommentar nicht explizit die Anwendung von Artikel 9 oder Artikel 7 im Falle, wo eine abhängige Vertreterbetriebsstätte aufgrund der Aktivitäten des Vermittlers in diesem Land begründet wird, bevorzugen. Es wird erwähnt, dass es in vielen Staaten sinnvoll ist, dass Artikel 9 zuerst angewandt werden sollte, um eine Transaktion zwischen einer nichtansässigen Gesellschaft und deren Vermittler akkurat zu beschreiben. Die Reihenfolge der Anwendbarkeit sollte die Besteuerungsrechte im Quellenstaat nicht beeinflussen, jedoch sollte der einmal gewählte Weg konsistent angewandt werden. Aufgrund Transparenz- und Rechtssicherheitsgedanken wird vorgeschlagen, dass die Steuerbehörden den ausgewählten Ansatz veröffentlichen. Die OECD hält weiter fest, dass sofern eine Betriebsstätte begründet würde, jeder Ansatz bzgl. der Anwendung von Artikel 7 und 9 im Sinne von Artikel 5 Absatz 5 sicherstellen muss, dass keine Doppelbesteuerung im Quellenstaat resultiert.

Im Weiteren wird festgehalten, dass Länder allenfalls Vorkehrungen treffen sollten, um den

⁴⁷ Vgl. hierzu Profit-Split-Diskussionsentwurf, S. 18 ff.

⁴⁸ Profit-Split-Diskussionsentwurf, S. 4 ff.; EY Global Tax Alert vom 26. Juni 2017, S. 2.

⁴⁹ Vgl. dazu ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZENGGAFFINEN, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 10/2016, S. 762 ff.

⁵⁰ Vgl. vorne, Ziff. 2 ff.

⁵¹ Vgl. OECD (2017) Public Discussion Draft: Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments (BEPS Action 7) vom 22. Juni 2017, S. 1 ff., abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>, nachfolgend PE-Diskussionsentwurf; EY Global Tax Alert vom 26. Juni 2017, S. 3.

⁵² Siehe hierzu Art. 7 OECD-Musterabkommen sowie S. 13 ff. des OECD (2010) Reports on the Attribution of Profit to Permanent Establishments vom 22. Juli 2010, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/45689524.pdf>.

administrativen Aufwand im Zusammenhang mit einer Betriebsstätte zu reduzieren. Diesbezüglich wird im Diskussionsentwurf festgehalten, dass der mit einer Betriebsstätte aufgrund der Artikel 5 Absatz 5 einhergehende Aufwand nicht vernachlässigbar sei⁵³.

Im Diskussionsentwurf sind schliesslich vier Beispiele zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten enthalten, die die entsprechende Thematik aufgrund der angepassten Definition einer abhängigen Vertreterbetriebsstätte oder der Anti-Fragmentierungs-Klausel illustrieren sollen. Im Vergleich zum Entwurf von 2016 sind jedoch keine nummerischen Beispiele mehr enthalten. Die OECD will dadurch vermeiden, dass aufgrund von Profitabilitätsmerkmalen des Vermittlers oder der Betriebsstätte Schlussfolgerungen gezogen werden. Neu im Vergleich zum 2016 Entwurf ist ebenfalls ein Beispiel bzgl. Beschaffungsaktivitäten⁵⁴.

4 Veröffentlichung des Berichts zu hybriden Gestaltungen mit Betriebsstätten («branch mismatch arrangements») durch die OECD

Am 27. Juli 2017 hat die OECD den Bericht zur Neutralisierung von Qualifikationskonflikten hinsichtlich von Betriebsstätten («branch mismatch arrangements») als Teil der Folgearbeiten zu BEPS-Aktionspunkt 2 (hybride Strukturen)⁵⁵ veröffentlicht. Im Bericht werden fünf Grundtypen von Betriebsstättestrukturen, die zu einer ungerechtfertigten Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung führten, identifiziert und weiter analysiert. Zudem werden Empfehlungen gegeben, damit die Häufigkeit von solchen Strukturen mittels Anpassungen des innerstaatlichen Rechts verringert werden kann⁵⁶.

4.1 Disregarded Branch Structure

Konstellationen, bei denen eine ausländische Betriebsstätte aus Sicht des Staates, in dem die Gesellschaft ansässig ist, gegeben ist, diese jedoch im anderen Staat nicht als eine Betriebsstätte qualifiziert, werden als «disregarded branch structure» bezeichnet. Dies kann dazu führen, dass eine Zahlung im Land der leistenden Gesellschaft als steuerlich abzugsfähiger Aufwand qualifiziert, wobei der entsprechende Gewinn im Betriebsstättenstaat keiner Besteuerung unterliegt. Dies resultiert in einem steuerlichen Abzug ohne korrespondierende Besteuerung des Ertrags. Solche Gestaltungen seien zu verweigern – die Empfehlungen dazu werden im zweiten Kapitel des Berichts erläutert. Die Regelung soll nur dort zur Anwendung gelangen, wo eine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Zurechnung von Zahlungen zwischen Betriebsstätte und Hauptsitz (oder zwischen zwei Betriebsstätten desselben Steuerpflichtigen) besteht, die zu einer ungerechtfertigten Steuererleichterung führten. Eine Zahlung an eine Betriebsstätte, die weder von der Betriebsstätte noch vom Hauptsitz berücksichtigt wird, kann gleichwohl noch als Einkommen einer Muttergesellschaft unter einem CFC-Regime berücksichtigt werden⁵⁷.

4.2 Diverted Branch Payments

Die Diskrepanz bei sog. diverted branch payments entsteht durch die unterschiedliche Qualifikation eines Geschäftsvorganges im Betriebsstättenstaat und dem Hauptsitzstaat: Der Staat der Betriebsstätte rechnet die Zahlung an die Betriebsstätte dem Hauptsitzstaat zu und gleichzeitig wird die entsprechende Zahlung im Hauptsitzstaat von der Steuer ausgenommen, da dieser wiederum die Zahlung dem Betriebsstättenstaat zurechnet. Dadurch unterliegt die entsprechende Zahlung in keinem Staat der Besteuerung. Im zweiten Teil werden wiederum Empfehlungen zur Behandlung solcher Strukturen gemacht:

Demnach sollte der Staat, aus dem die Zahlung erfolgt, die Abzugsfähigkeit verweigern⁵⁸.

4.3 Deemed Branch Payments

Sog. deemed branch payments entstehen beispielsweise dort, wo eine Betriebsstätte so behandelt wird, als würde sie eine fiktive Zahlung an ihren Hauptsitz leisten, die bei ihr steuerlich abziehbar ist, währenddessen keine entsprechende Anpassung des steuerbaren Nettoeinkommens beim «fiktiven» Begünstigten erfolgt. Der Staat, aus dem eine solche Zahlung geleistet wird, sollte den entsprechenden Abzug insoweit verweigern, als dieser zu einer steuerlichen Diskrepanz führe. Die Regelung soll nur in dem Umfang angewendet werden, wie auch eine effektive Diskrepanz vorliege. D. h. der steuerliche Abzug soll nur im Umfang verweigert werden, wie dieser Aufwand allfällig besteuerte Erträge (sog. dual inclusion income) übersteigt⁵⁹.

4.4 Doppelt abzugsfähige Betriebsstättenzahlungen

Solche Diskrepanzen entstehen dadurch, dass derselbe Aufwand unter dem Recht mehrerer Staaten als steuerabzugsfähiger Aufwand qualifiziert. Hauptsächlich wird bei solchen Konstellationen

empfohlen, dass der Staat des Hauptsitzes die Abzugsfähigkeit jeglicher Zahlungen, Aufwände oder Verluste verweigere, insofern diese ebenfalls unter dem Recht des Betriebsstättenstaates abzugsfähig seien. Wo im Hauptsitzstaat keine Verweigerung des steuerlichen Abzugs erfolge, soll der entsprechende Abzug im Betriebsstättenstaat verweigert werden, sofern dieser Aufwand nicht mit doppelt besteuerten Erträgen (dual inclusion income) verrechnet werden kann⁶⁰.

4.5 Importierte Betriebsstätten-diskrepanzen

Eine solche Diskrepanz entsteht bspw. dadurch, dass eine Gesellschaft eine steuerlich abzugsfähige Zahlung an eine Betriebsstätte in einem anderen Land leistet und zwischen dieser Betriebsstätte und ihrem Hauptsitz bereits eine steuerliche Diskrepanz (z. B. basierend auf einer fiktiven Zahlung der Betriebsstätte an den Hauptsitz) besteht. Die entsprechenden Empfehlungen dazu gehen dahin, dass der Staat, aus dem die Zahlung geleistet wird, jegliche Abzugsfähigkeit von importierten Betriebsstätten-diskrepanzen im Umfang, dass eine solche Zahlung direkt oder indirekt im Rahmen einer Betriebsstätten-diskrepanz abzugsfähig sei, verweigere. Die

⁵³ PE-Diskussionsentwurf, S. 2 ff.; EY Global Tax Alert vom 26. Juni 2017, S. 3.

⁵⁴ Vgl. zu den Beispielen PE-Diskussionsentwurf, S. 8 ff.; EY Global Tax Alert vom 26. Juni 2017, S. 4.

⁵⁵ Vgl. zu BEPS-Aktionspunkt 2 ausführlich HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS, in: Steuer Revue 4/2016, S. 313 ff.

⁵⁶ Vgl. Mitteilung der OECD vom 27. Juli 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-neutralising-the-tax-effects-of-branch-mismatch-arrangements.htm>, nachfolgend OECD-Mitteilung vom 27. Juli 2017; OECD (2017): Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements (BEPS Action 2) vom 27. Juli 2017, S. 1 ff., abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2317071e.pdf?expires=>

1503318455&id=id&acname=guest&checksum=3DA46582C376B6C6799CA469 650 4E45D, nachfolgend BMA-Bericht; EY Global Tax Alert, OECD releases report on branch mismatch arrangements vom 1. August 2017, S. 1 f., nachfolgend EY Global Tax Alert vom 1. August 2017.

⁵⁷ BMA-Bericht, S. 1 ff.; illustrativ S. 14; EY Global Tax Alert vom 1. August 2017, S. 2 f.

⁵⁸ BMA-Bericht, S. 1 ff.; illustrativ S. 15; EY Global Tax Alert vom 1. August 2017, S. 3.

⁵⁹ BMA-Bericht, S. 1 ff.; illustrativ S. 16; EY Global Tax Alert vom 1. August 2017, S. 3.

⁶⁰ BMA-Bericht, S. 1 ff.; illustrativ S. 18; EY Global Tax Alert vom 1. August 2017, S. 3.

Empfehlungen sollen nicht angewandt werden, insofern dass einer der involvierten Staaten bereits Massnahmen zur Verweigerung des steuerlichen Abzuges aufgrund einer Betriebsstätten-diskrepanz vorgenommen habe⁶¹.

4.6 Auswirkungen

Die Implementierung der Regelungen ins innerstaatliche Recht inklusive DBA liegt im Ermessen der einzelnen Staaten. Der Bericht enthält komplexe Empfehlungen und es bleibt daher abzuwarten, inwieweit die entsprechenden Länder die Regeln ins innerstaatliche Recht übertragen werden. Einige Länder haben jedoch bereits begonnen, Regeln zu hybriden Gestaltungen im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 2 zu verabschieden. So müssen die EU-Mitgliedstaaten die Massnahmen im Rahmen der supranationalen EU Anti-Tax Avoidance Directive I und II (ATAD I und II) bis 1. Januar 2020 (1. Januar 2022 bzgl. reverse-hybrid Diskrepanzen) ins entsprechende nationale Recht übertragen⁶².

5 Veröffentlichung des Peer-Review-Dokuments bzgl. BEPS-Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch)

Die OECD hat am 29. Mai 2017 ein Peer-Review-Dokument hinsichtlich BEPS-Aktionspunkt 6 (Abkommensmissbrauch) veröffentlicht. Das Dokument ist Teil des erweiterten OECD-Peer-Review-Prozesses und zielt darauf ab, dass in den einzelnen Ländern die Minimumstandards der BEPS-Aktionspunkte einheitlich und effektiv umgesetzt werden. Das Review-Dokument zu BEPS-Aktionspunkt 6 legt die vereinbarten Themenbereiche sowie die Beurteilungsmethode für den Peer-Review-Prozess fest. Es ist vorgesehen, dass die ersten Länderreviews in dieser Hinsicht im Jahr 2018⁶³ beginnen sollen.

6 Aktualisierung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Am 10. Juli 2017 wurden eine aktualisierte Ausgabe der «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» («OECD-Verrechnungspreisleitlinien»)⁶⁴ veröffentlicht. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien wurden erstmals 1995 herausgegeben und zuletzt 2010, aktualisiert. Sie geben Hilfestellung bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, der den internationalen Konsensus bezüglich der Bewertung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen für einkommenssteuerliche Zwecke repräsentiert.

Die 2017-Ausgabe der OECD-Verrechnungspreisleitlinien stellt eine Konsolidierung der bisherigen Leitlinien mit Änderungen dar, die sich aus dem Projekt der Initiative gegen die Verringerung von Steuersubstrat und Verschiebung von Gewinnen der OECD und der G20 ergaben. Zusammengefasst handelt es sich um folgende Änderungen⁶⁵:

- Die Änderungen, die durch den 2015 BEPS-Report über die Aktionspunkte 8 bis 10 zur Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung («Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation») und Aktionspunkt 13 zur Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation vorgenommen wurden. Diese wurden im Mai 2016 vom OECD-Rat angenommen. Entsprechend sind die Leitlinien in den Kapiteln I («Der Fremdvergleichsgrundsatz»), II («Verrechnungspreismethoden»), V («Dokumentation»), VI («Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter»), VII («Besondere Überlegungen zu konzerninternen Dienstleistungen») und VIII («Kostenumlagevereinbarungen») angepasst worden.

- Die Änderungen des Kapitels IX zu Verrechnungspreisaspekten bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, die ebenfalls 2015 mit den BEPS-Reporten zu Aktionspunkten 8 bis 10 und 13 eingeführt wurden. Diese wurden im April 2017 vom OECD-Rat angenommen.
- Die revidierten Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen in Kapitel IV («Ansätze der Verwaltungen zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten»). Diese wurden im Mai 2013 vom OECD-Rat angenommen.
- Konsistenzänderungen, die in den übrigen Teilen der Leitlinien notwendig wurden, um zu verhindern, dass die einzelnen Kapitel nicht aufeinander abgestimmt sind. Diese wurden vom Fiskalkomitee der OECD im Mai 2017 angenommen.

Zusätzlich enthält der Anhang dieser Ausgabe der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die revidierten Empfehlungen des OECD-Rates zur Bestimmung der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen vom 13. Juli 1995 in der gültigen Fassung vom 3. April 2017. Die revidierten Empfehlungen spiegeln die Relevanz von BEPS und des «Inclusive Framework on

BEPS»⁶⁶ wieder. Letztlich enthält die aktuelle Ausgabe auch eine Ermächtigung des Fiskalkomitees durch den OECD-Rat, zukünftige Ergänzungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, die im Wesentlichen technischer Natur sind, durch Konsens direkt selbst vorzunehmen⁶⁷.

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien werden auch weiterhin laufend durch Orientierungshilfen ergänzt und überprüft, um besondere Aspekte der Verrechnungspreisproblematik im Detail zu beleuchten oder wo notwendig, zu aktualisieren. Die Leitlinien in Kapitel II bezüglich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und die entsprechenden Anhänge sind in der 2017-Ausgabe bereits zur Aktualisierung markiert. Zudem wurde ein Hinweis angebracht, dass sie voraussichtlich durch die Ergebnisse der laufenden Arbeit der Arbeitsgruppe 6 bezüglich der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode revidiert werden⁶⁸.

7 Umsetzung der OECD-Leitlinien zu «Hard-to-Value Intangibles»

Am 23. Mai 2017 wurde ein Diskussionsentwurf der OECD zur Umsetzung der Leitlinien für

⁶¹ BMA-Bericht, S. 1 ff.; illustrativ S. 19; EY Global Tax Alert vom 1. August 2017, S. 3.

⁶² EY Global Tax Alert vom 1. August 2017, S. 4.

⁶³ Vgl. Mitteilung der OECD vom 29. Mai 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-peer-review-document-for-assessment-beps-action-6-mini-mum-standard.htm>; EY Global Tax Alert, OECD releases peer review document on BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances vom 30. Mai 2017, S. 1 ff.

⁶⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations vom 10. Juli 2017, abrufbar unter http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations_20769717, nachfolgend OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

⁶⁵ Vgl. OECD-Mitteilung vom 10. Juli 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

⁶⁶ Hierbei handelt es sich um ein System, dass es interessierten Ländern, die nicht Mitglieder der OECD oder der G20 sind, ermöglicht, am BEPS-Projekt mitzuarbeiten. Einzelheiten hierzu finden sich auf der Webpräsenz der OECD unter <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

⁶⁷ Vgl. OECD-Mitteilung vom 10. Juli 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

⁶⁸ Vgl. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, S. 133.

schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter («hard-to-value intangibles» oder «HTVIs») veröffentlicht («Diskussionsentwurf HTVI Umsetzungsleitlinien») ⁶⁹. Die OECD hat hierzu gebeten, diese bis zum 30. Juni 2017 zu kommentieren. Die Kommentare wurden am 5. Juli 2017 veröffentlicht ⁷⁰. Eine öffentliche Konsultation bezüglich des Diskussionsentwurfes und der damit verbundenen Kommentare ist nach Angaben der OECD derzeit nicht geplant ⁷¹.

7.1 Ansatz der OECD für HTVIs

Mit dem Report zu BEPS-Aktionspunkten 8 bis 10 schlug die OECD den Steuerbehörden (und indirekt den Steuerzahlern) einen Ansatz vor, um im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes besser mit HTVIs umgehen zu können («HTVI-Ansatz») ⁷². Dieser Ansatz ist bereits in den aktuellen OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthalten ⁷³. Hierbei definiert die OECD HTVIs als solche immaterielle Wirtschaftsgüter oder Rechte an immateriellen Wirtschaftsgütern, für die zum Zeitpunkt der Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen keine zuverlässigen Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle (sogenannte «comparables») existieren und für die die Projektionen des zukünftigen Cashflows oder des zu erwartenden Einkommens höchst unsicher sind ⁷⁴. In Bezug auf derartige HTVIs geht die OECD von einer Asymmetrie der relevanten Informationen, die die jeweiligen Steuerzahler und Steuerbehörden zur Verfügung haben, aus. Diese soll zuungunsten der Steuerbehörden gelagert sein. Eingeschlossen ist hierbei insbesondere auch das Ausmass an Daten, die vom Steuerzahler bei der Festsetzung der Verrechnungspreise berücksichtigt wurden. Diese Informationsasymmetrie macht es für die Steuerbehörden schwierig, die Angemessenheit der Verrechnungspreise in Geschäftsvorfällen, die HTVIs einschliessen, zu beurteilen. Dies solle die Position der Steuerbehörden bei der Überwachung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes schwächen ⁷⁵.

Um diese Asymmetrie auszugleichen, sieht der HTVI-Ansatz vor, dass die Steuerbehörde unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ex-post Ergebnisse der Geschäftsvorfälle heranziehen kann, um die Angemessenheit der ex-ante Preissetzung zu überprüfen. Insbesondere sollte die Berücksichtigung derartiger ex-post Ergebnisse von einer Bestimmung abhängig gemacht werden, dass diese Information notwendig sei, um zu beurteilen, inwieweit die Informationen zuverlässig waren, die in die ex-ante Preissetzung eingeflossen sind ⁷⁶.

Weiterhin sehen die OECD-Verrechnungsleitlinien Situationen vor, in denen der HTVI-Ansatz jeweils nicht anzuwenden ist. Zusammengefasst handelt es sich hierbei um die folgenden vier Konstellationen:

- Der Steuerzahler liefert Details der ex-ante Projektionen die zur Festlegung der Preise genutzt wurden und zuverlässige Beweise dafür, dass alle wesentlichen Unterschiede zwischen diesen Projektionen und den tatsächlichen Ergebnissen entweder nicht vorhersehbar waren oder dass sie das Resultat von im Grossen und Ganzen angemessenen Wahrscheinlichkeiten für vorhersehbare Szenarien waren.
- Die Rechteüberlassung im Zusammenhang mit dem HTVI ist zum fraglichen Zeitpunkt durch eine Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung zwischen den betroffenen Ländern abgedeckt.
- Keine der wesentlichen Abweichungen der finanziellen Projektionen und der tatsächlichen Ergebnisse hat zur Folge, dass die Kompensation für das HTVI um mehr als 20 Prozent von der ursprünglich vom Steuerzahler festgelegten Kompensation abweicht.
- Eine Kommerzialisierungsphase von fünf Jahren ist verstrichen, seit das HTVI erstmals zu Umsätzen mit unverbundenen Parteien geführt hat und keine wesentliche Abweichung der finanziellen Projektionen von

den tatsächlichen Ergebnissen war grösser als 20 Prozent.

Wie erwähnt ist es ausreichend, dass eine dieser vier Konstellationen zutrifft, um den Geschäftsvorfall der die Überlassung des HTVI beinhaltete vom HTVI-Ansatz auszunehmen.

7.2 Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien

Der Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien besteht aus drei Teilen: der Einleitung, Beispielen und einem kurzen Abschnitt bezüglich des Verständigungsverfahrens. Als Einleitung gibt der erste Abschnitt einen breiten Überblick über verschiedene Aspekte des HTVI-Ansatzes. Einige der enthaltenen Punkte sind die folgenden⁷⁷:

- Der Steuerzahler hat die Möglichkeit, den Indizienbeweis, der durch die ex-post Ergebnisse eventuell gegeben ist, zu widerlegen, indem er demonstriert, dass die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles der die HTVIs beinhaltete genutzten Informationen verlässlich waren.
 - Die Steuerbehörden müssen bei Übertragungen von HTVIs zeitnah handeln, wobei
- eine verlässliche Untersuchung aber eventuell erst einige Jahre nach dem Geschäftsvorfall möglich ist.
- Da Länder eventuell Schwierigkeiten haben werden, den HTVI-Ansatz umzusetzen, beispielsweise durch kurze Prüfungszyklen oder kurze Verjährungsfristen, muss möglicherweise erwogen werden, inwieweit existierende Prozesse oder Gesetze geändert werden müssen.
 - Berichtigungen, die auf dem HTVI-Ansatz basieren, können eine Berichtigung der Zahlungsstruktur – wie beispielsweise Meilensteinzahlungen, wiederkehrende Lizenzzahlungen mit oder ohne Anpassungsklauseln oder generelle Preisanpassungsklauseln – einschliessen.

Insbesondere stellt dieser Abschnitt auch die Grundsätze des HTVI-Ansatzes dar. Hierbei handelt es sich um die folgenden vier Punkte⁷⁸:

- Wenn der HTVI-Ansatz anwendbar ist, können Steuerbehörden ex-post Ergebnisse als Indizienbeweis nutzen, um die Angemessenheit der ex-ante Preissetzung zu überprüfen.
- Während die ex-post Ergebnisse helfen können, zu einer Bewertung zu gelangen, die

⁶⁹ OECD (2017), Public Discussion Draft: BEPS Action 8-Implementation Guidance on Hard-to-Value Intangibles vom 23. Mai 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles-discussion-draft.pdf>, nachfolgend Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien.

⁷⁰ OECD (2017), Comments Received on Public Discussion Draft: BEPS Action 8-Implementation Guidance on Hard-to-Value Intangibles vom 5. Juli 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Public-comments-received-on-the-Implementation-Guidance-on-Hard-to-Value-Intangibles-2017.pdf>, nachfolgend Kommentare zum Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien.

⁷¹ <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/public-comments-received-on-the-beps-discussion-draft-on-the-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles.htm>.

⁷² Vgl. Actions 8–10 – 2015 Final Reports: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation vom 5. Oktober 2015, abrufbar unter http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en, S. 109 ff.

⁷³ Vgl. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, S. 308 ff.

⁷⁴ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 309 f.

⁷⁵ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 310.

⁷⁶ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 310 f.

⁷⁷ Vgl. Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzung, S. 2 ff.

⁷⁸ Vgl. Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien, S. 4.

zum Zeitpunkt der Rechteüberlassung angemessen gewesen wäre, wäre es nicht korrekt, den tatsächlich erzielten Cashflow oder das tatsächliche Einkommen direkt als Grundlage der Bewertung zu nutzen, ohne ihre Wahrscheinlichkeit zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles zu berücksichtigen.

- Wenn eine derart korrigierte Bewertung zeigt, dass das HTVI zu Bedingungen übertragen wurde, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, kann der korrigierte Wert zu steuerlichen Zwecken genutzt werden, ohne dass die Steuerbehörde an die Zahlungsstruktur gebunden ist, die der Steuerzahler ursprünglich vorgesehen hatte.
- Steuerbehörden sollten Prüfungsprozesse anwenden, die gewährleisten, dass derartige Indizienbeweise so früh wie möglich identifiziert und berücksichtigt werden können.

Der zweite Abschnitt enthält drei Beispiele zur Anwendung des HTVI-Ansatzes, wobei das erste Beispiel zwei Varianten beinhaltet. Das erste und das zweite Beispiel beschäftigen sich mit Einmalzahlungen zum Zeitpunkt der Überlassung des HTVI. In den verschiedenen hier dargelegten Fällen führen ex-post Ergebnisse als Indizienbeweise jeweils zu direkten Berichtigungen der Einmalzahlung; zu keiner Berichtigung, da die Abweichung sich innerhalb des erwähnten 20-Prozent Schwellenwertes bewegt; sowie zur Annahme einer nachträglichen Zusatzzahlung, also der Anpassung der ursprünglich vom Steuerzahler beabsichtigten Zahlungsstruktur.

Im dritten Beispiel wird ein Fall dargestellt, in dem die Vergütung für die Rechteüberlassung als eine wiederkehrende Zahlung von Lizenzgebühren strukturiert ist. In diesem Beispiel bleibt die Abweichung des unter Berücksichtigung der ex-post Ergebnisse berechneten Wertes des HTVI innerhalb des 20-Prozent Schwellenwertes, weshalb von einer Berichtigung aufgrund des HTVI-Ansatzes abzusehen wäre⁷⁹.

Der dritte Abschnitt, bezüglich des Verständigungsverfahrens, betont noch einmal die Aussage unter Ziffer 6.195 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, dass es wichtig ist, in Fällen, in denen aus der Anwendung des HTVI-Ansatzes eine Doppelbesteuerung resultiert, eine Vermittlung im Rahmen des Verständigungsverfahrens unter dem jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen zuzulassen. Dementsprechend wird eine Verbindung hergestellt zum Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 14, «Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen», der einen Minimalstandard zur Streitbeilegung beschreibt, zu dem sich die OECD und G20-Länder verpflichtet haben⁸⁰.

8 Aktualisierung der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung

Am 18. Juli 2017 veröffentlichte die OECD aktualisierte Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung («Country-by-Country Reporting» oder «CbCR») nach BEPS-Aktionspunkt 13⁸¹. Die Aktualisierungen beschäftigen sich mit zwei spezifischen Punkten:

- ob aggregierte oder konsolidierte Daten in den länderbezogenen Bericht einzutragen sind und
- wie Unternehmen zu behandeln sind, die von zwei oder mehr multinationalen Konzernen kontrolliert oder geführt werden.

8.1 Aggregierte oder konsolidierte Daten, bei mehr als einem konstituierenden Konzernunternehmen in einem Land

Die erste Ergänzung zu den Leitlinien beschäftigt sich mit der Fragestellung, ob die Daten mehrerer Konzernunternehmen in einem Land zu aggregieren sind, oder ob eine Konsolidierung – bei der die Auswirkungen von Geschäftsbeziehungen zwischen den Konzerngesellschaften

ten innerhalb dieser Länder herausgerechnet werden – vorgenommen werden soll⁸².

Da der Report zum Aktionspunkt 13 wie auch die Mustervorschrift für länderbezogene Berichterstattung⁸³ vorsehen, dass die länderbezogene Berichterstattung auf aggregierter Basis geschieht, sollten auch die Werte im länderbezogenen Bericht auf aggregierter Basis erfolgen. Dies gilt sowohl für Daten über grenzüberschreitende als auch landesinterne Geschäftsbeziehungen sowie für Daten über Geschäftsbeziehungen mit verbundenen und unverbundenen Unternehmen.

Eine Ausnahme von dieser Regel wird für Situationen anerkannt, in denen es im Land der Konzernobergesellschaft eine konsolidierte Berichterstattung für Steuerzwecke gibt und diese die konzerninternen Geschäftsbeziehungen auf Ebene der individuellen Rechnungsposten eliminiert. Ländern mit einer solchen Regelung ist es dann gestattet, eine derartige konsolidierte Berichterstattung auf Länderebene zuzulassen, vorausgesetzt, dass dann konsolidierte Daten für alle Länder für jeweils alle Posten des länderbezogenen Berichtes genutzt werden.

Wenn ein Steuerzahler diese Möglichkeit wahrnimmt, sollte Tabelle 3 des länderbezogenen Berichtes dann den Hinweis darauf, dass konsolidierte Daten genutzt werden, sowie eine Klarstellung für welche Posten in Tabelle 1 die aggregierten Werte von den eingetragenen konsolidierten Werten abweichen, enthalten.

Die OECD fordert weiterhin die an der länderbezogenen Berichterstattung teilnehmenden Länder dazu auf, diese Leitlinie so schnell wie möglich unter Beachtung der konkreten örtlichen Gegebenheiten umzusetzen. Da multinationale Konzerne zur Umsetzung notwendiger Änderungen eine gewisse Zeit benötigen könnten – insbesondere falls bereits Leitlinien veröffentlicht worden waren, die die Nutzung konsolidierter Daten ohne Einschränkung ermöglichten – sollen die Länder für eine kurze Übergangsphase flexibel

reagieren. Diese Übergangsphase soll Wirtschaftsperioden abdecken, die in 2016 starteten.

8.2 Behandlung von Unternehmen, die von zwei oder mehr multinationalen Konzernen kontrolliert oder geführt werden

Im Falle von Unternehmen, die von zwei oder mehr unverbundenen multinationalen Konzernen kontrolliert oder geführt werden, wie es beispielsweise bei einem Joint-Venture typisch wäre, umfasst die Problematik zwei aufeinander aufbauende Fragestellungen: Zum Ersten, die Frage, ob ein solches Unternehmen als Konzerngesellschaft der unverbundenen multinationalen Konzerne anzusehen ist. Damit wäre es insbesondere in Tabelle 2 des jeweiligen länderbezogenen Berichtes dieser Konzerne aufzulisten. Zum Zweiten, wenn ersteres der Fall ist, und eine anteilmässige Konsolidierung angewandt wird, stellt sich die Frage, ob in Tabelle 1 des länderbezogenen Berichtes und bei der Prüfung des 750 Millionen Euro Schwellenwertes die Finanzdaten, beziehungsweise die Umsätze dieses Unternehmens ebenfalls nur anteilmässig zu berücksichtigen sind⁸⁴.

Da die Behandlung eines Unternehmens für Zwecke der länderbezogenen Berichterstattung sich grundsätzlich nach der Behandlung für Zwecke der Rechnungslegung richten sollte,

⁷⁹ Vgl. Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien, S. 4 ff.

⁸⁰ Vgl. Diskussionsentwurf HTVI-Umsetzungsleitlinien, S. 7.

⁸¹ OECD (2017), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting vom 18. Juli 2017, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>, nachfolgend CbCR-Leitlinien.

⁸² Vgl. CbCR-Leitlinien, S. 7.

⁸³ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, S. 523 ff.

⁸⁴ Vgl. CbCR-Leitlinien, S. 12.

sollten auch im Falle eines Unternehmens, das von zwei oder mehr unverbundenen multinationalen Konzernen kontrolliert oder geführt wird, die für die jeweiligen Konzernobergesellschaften anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften massgeblich sein.

Wenn die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften es erfordern, dass ein bestimmtes Unternehmen für die Finanzberichte des multinationalen Konzerns konsolidiert wird, ist dieses Unternehmen als Konzernunternehmen anzusehen. Dies ergibt sich auch aus Artikel 1.4 der Modellvorschriften für länderbezogene Berichterstattung. Dementsprechend sind die Finanzdaten dieses Unternehmens im länderbezogenen Bericht zu berücksichtigen. Dies trifft sowohl auf Unternehmen zu, die vollständig in den Konzernberichten konsolidiert sind, als auch für solche Unternehmen, die anteilmässig konsolidiert sind.

Wenn ein Unternehmen unter den auf die Konzernobergesellschaft anwendbaren Rechnungs-

legungsvorschriften nicht zu konsolidieren ist, ist dieses Unternehmen nicht als Konzernunternehmen anzusehen und seine Finanzdaten sind nicht im länderbezogenen Bericht zu berücksichtigen. Dementsprechend ist auch ein Unternehmen, das nur nach der Equity-Methode in der Konzernrechnung berücksichtigt wird, nicht als Konzerngesellschaft für Zwecke des länderbezogenen Berichts zu betrachten.

In Fällen, in denen auf ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns eine anteilmässige Konsolidierung angewandt wird, steht es Ländern frei, zu erlauben, dass die Umsätze dieses Unternehmens ebenfalls anteilmässig, anstatt voll, berücksichtigt werden, um die Erfüllung des 750 Millionen Euro Schwellenwertes für die Pflicht zur länderbezogenen Berichterstattung zu prüfen. Die Länder können multinationalen Konzernen weiterhin erlauben, die Finanzdaten solcher Konzernunternehmen ebenfalls nur anteilmässig im länderbezogenen Bericht zu berücksichtigen.