
Blickpunkt International

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

Folgende Neuerungen haben sich seit dem letzten Update Anfang Mai bis Redaktionsschluss Anfang September 2017 hinsichtlich der Abkommen der Schweiz ergeben (chronologisch dargestellt)¹:

- Am 26. Mai 2017 haben die Schweiz und Kosovo ein **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** unterzeichnet. Das DBA sieht namentlich vor, dass Dividenden zu max. 15% an der Quelle besteuert werden und qualifizierte Beteiligungen sowie Zinsen zu max. 5%². Lizenzgebühren werden nur im Ansässigkeitsstaat der nutzungsberechtigten Person besteuert³. Das DBA enthält ausserdem eine Missbrauchsklausel zur Verhinderung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen, welche weitgehend dem Principal Purpose Test unter Aktionspunkt 6 des von der OECD initiierten Projekts gegen Base Erosion und Profit Shifting (BEPS) entspricht. Mit der Aufnahme einer Schiedsklausel soll die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige erhöht werden⁴.
- Am 7. Juni 2017 hat die Schweiz das **multilaterale Übereinkommen** zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung unterzeichnet. Das Übereinkommen dient der Schweiz insbesondere zur effizienten Anpassung von DBA an die im Rahmen des BEPS-Projekts vereinbarten Mindeststandards⁵. Weitere Ausführungen finden sich im **Blickpunkt BEPS**, S. 772 ff.



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



Livio Bucher

MLaw, LL.M., Consultant International
Tax Services, EY Zürich

¹ Stand am 1. September 2017.

² Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. a) E-DBA Schweiz-Kosovo.

³ Vgl. Art. 12 Abs. 1 E-DBA Schweiz-Kosovo.

⁴ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 26. Mai 2017.

⁵ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 7. Juni 2017.

- Am 28. Juni 2017 hat der Bundesrat die **Botschaft** zu einem **revidierten DBA mit Lettland** verabschiedet. Die Botschaft wurde den eidgenössischen Räten zur Genehmigung vorgelegt. Das Änderungsprotokoll enthält namentlich eine Missbrauchsklausel. Die Klausel zur Verhinderung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen entspricht weitgehend dem Principal Purpose Test unter BEPS-Aktionspunkt 6. Mit der Aufnahme einer Schiedsklausel soll die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige erhöht werden. Das DBA enthält ausserdem eine Amtshilfeklausel gemäss aktuellem internationalem Standard zum Informationsaustausch auf Anfrage⁶.
- Am 19. Juli 2017 ist das **Zusatzabkommen zur Änderung des DBAs zwischen der Schweiz und Belgien** in Kraft getreten. Das Zusatzabkommen enthält insbesondere eine Amtshilfeklausel gemäss aktuellem internationalem Standard zum Informationsaustausch auf Anfrage. Das Änderungsprotokoll setzt zudem den Artikel zur missbräuchlichen Inanspruchnahme des DBAs ausser Kraft. Das DBA mit Belgien enthielt als letztes DBA in Art. 22 die wesentlichen Tatbestandselemente des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 62). Die neuen Bestimmungen sind ab dem 1. Januar 2018 anwendbar⁷.
- Am 26. Juli 2017 haben die **Schweiz und Ecuador** ein **Änderungsprotokoll zum DBA** unterzeichnet. Damit wird das DBA den aktuellen internationalen Standard zum Informationsaustausch auf Anfrage erfüllen⁸.
- Die **Schweiz und Sambia** haben am 29. August 2017 ein **DBA** auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Es ersetzt das DBA zwischen der Schweiz und dem Ver-

INHALTSVERZEICHNIS

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

2 Neuerungen im Schweizer Steuerrecht mit internationalem Bezug

3 Neuerungen im Zusammenhang mit dem Steuerinformationsaustausch

- 3.1 Botschaft über die Einführung des automatischen Informationsaustauschs
- 3.2 Unterzeichnung Abkommen über automatischen Informationsaustausch mit Singapur

4 Entwicklungen in der EU

- 4.1 Deutschland: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit der Überlassung von Rechten (Lizenzschränke)
 - 4.1.1 Sachlicher Anwendungsbereich
 - 4.1.2 Persönlicher Anwendungsbereich
 - 4.1.3 Ausnahme: Substanzielle Geschäftstätigkeit
 - 4.1.4 Rechtsfolgen
- 4.2 EU verabschiedet Richtlinie gegen hybride Gestaltungen

einigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland aus dem Jahr 1954, das bisher auf die Schweiz und Sambia Anwendung findet. Das neue DBA sieht namentlich vor, dass Dividenden zu maximal 15 Prozent an der Quelle besteuert werden und qualifizierte Beteiligungen zu höchstens 5 Prozent. Für Zinsen liegt der Quellensteuersatz generell bei 10 Prozent und für Lizenzgebühren bei 5 Prozent. Das neue DBA enthält ferner eine Missbrauchsklausel gemäss Empfeh-

lungen des BEPS-Projekts. Mit der Aufnahme einer Schiedsklausel soll zudem die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen erhöht werden. Schliesslich enthält das DBA eine Amtshilfeklausel gemäss aktuellem internationalem Standard zum Informationsaustausch auf Anfrage⁹.

2 Neuerungen im Schweizer Steuerrecht mit internationalem Bezug

- Am 13. Juni 2017 hat der Bundesrat beschlossen, dass er **einen der beiden Missbrauchstatbestände** des BRB 62 auf den 1. Juli 2017 **aufhebt**. Beim aufzuhebenden Tatbestand handelt es sich um die offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung. Seine Streichung hat zur Folge, dass künftig die in einem DBA enthaltenen Voraussetzungen für eine steuerliche Entlastung auf Einkünften nur noch vom Quellenstaat zu prüfen sind. Die Schweizer Steuerbehörden sind somit nicht mehr verpflichtet, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des DBA zusätzlich aus ihrem Blickwinkel zu prüfen, wenn der Empfänger der entsprechenden Einkünfte sich in der Schweiz befindet. Die internationalen Entwicklungen von Regelungen zur Verhinderung des DBA-Missbrauchs sowie der Ausbau des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs haben den Bundesrat zur Aufhebung dieses Missbrauchstatbestandes bewogen¹⁰.
- Gemäss Medienmitteilung vom Bundesrat vom 16. August 2017 gilt ab dem 1. Januar 2019 der Wohnort des Maklers bzw. Sitz der Maklerfirma im interkantonalen Verhältnis als Ort der Besteuerung von Maklerprovisionen, sofern sich der Makler in der Schweiz befindet. Die **Besteuerung der Vermittlungsprovisionen** fällt somit künftig nur

dann am Ort des Grundstücks an, wenn der Makler keinen Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz hat¹¹.

3 Neuerungen im Zusammenhang mit dem Steuerinformationsaustausch

3.1 Botschaft über die Einführung des automatischen Informationsaustauschs

Der Bundesrat hat am 16. Juni 2017 die Botschaft über die Einführung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten mit 41 Staaten und Territorien verabschiedet¹².

In der Botschaft werden folgende Bundesbeschlüsse dem Parlament unterbreitet. Einerseits sind dies die Entwürfe der Bundesbeschlüsse über die Einführung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten ab 2018/2019 mit 41 Partnerstaaten. Andererseits ist es der Entwurf eines Bundesbeschlusses über den Prüfmechanismus zur Sicherstellung der standardkonformen Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten mit Partnerstaaten ab 2018/2019.

⁶ Vgl. Medienmitteilung vom Bundesrat und dem Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 28. Juni 2017.

⁷ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 7. August 2017.

⁸ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 27. Juli 2017.

⁹ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 29. August 2017.

¹⁰ Vgl. Mitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 13. Juni 2017.

¹¹ Vgl. Medienmitteilung vom Bundesrat und dem Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 16. August 2017.

¹² Vgl. Medienmitteilung vom Bundesrat und dem Eidgenössischen Finanzdepartement vom 16. Juni 2017.

Der automatische Informationsaustausch soll mit jedem einzelnen Staat oder Territorium durch den jeweiligen Bundesbeschluss initiiert werden. Der Informationsaustausch erfolgt dann gestützt auf die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA). Das MCAA wiederum beruht auf dem von der OECD entwickelten internationalen Standard zum Informationsaustausch. Die Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten ist für 2018 geplant, die ersten Daten sollen 2019 ausgetauscht werden.

Ergänzend umfasst die Vorlage die Verankerung eines Prüfmechanismus in einem separaten einfachen Bundesbeschluss. Gemäss diesem wird der Bundesrat vor dem ersten im Herbst 2019 geplanten Datenaustausch einen Lagebericht erstellen. Darin soll dargelegt werden, ob die betreffenden Staaten und Territorien die Anforderungen des Standards namentlich an die Vertraulichkeit und Datensicherheit tatsächlich erfüllen¹³.

3.2 Unterzeichnung Abkommen über automatischen Informationsaustausch mit Singapur

Im Vorfeld zum Arbeitstreffen des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) in Genf vom 17. Juli 2017 hat die Schweiz mit Singapur ein bilaterales Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet. Unter Vorbehalt der Genehmigung durch das schweizerische Parlament wird das Abkommen zwischen der Schweiz und Singapur ab dem 1. Januar 2018 mit einem ersten Datenaustausch in 2019 angewendet¹⁴.

4 Entwicklungen in der EU

4.1 Deutschland: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit der Überlassung von Rechten (Lizenzschranke)

Der Deutsche Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates am 27. Juni 2017 das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen verabschiedet, welches am 5. Juli 2017 in Kraft getreten ist¹⁵.

Das Gesetz sieht vor, dass Lizenz- oder ähnliche Zahlungen an eine nahestehende Person nicht oder nur zum Teil steuerlich abziehbar sind, wenn die Zahlung beim Empfänger aufgrund eines aus deutscher Sicht als schädlich einzustufenden privilegierten Steuerregimes (beispielsweise «Lizenz-, Patent- oder IP-Box») nicht oder nur niedrig besteuert wird¹⁶. In der Schweiz könnte dies potenziell neben der Patentbox im Kanton Nidwalden auch Gesellschaften betreffen, welche unter dem speziellen Status der Holding- resp. der gemischten Gesellschaft besteuert werden.

Zahlungen an Lizenzgeber, welche nach einer Präferenzregel besteuert werden, die eine substantielle Geschäftstätigkeit in Einklang mit dem von OECD und G20 im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 5 vereinbarten Nexus-Ansatz voraussetzt, gelten jedoch nicht als schädlich und werden vom neuen Gesetz nicht erfasst. Erfasst werden somit insbesondere solche Zahlungen an Lizenzgeber, welche unter einem privilegierten Steuerregime besteuert werden, welche nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen, aber während eines Übergangszeitraums bis 2021 gemäss dem OECD-Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 5¹⁷ bestehen bleiben dürfen, obwohl sie keine substantielle Geschäftstätigkeit aufweisen¹⁸.

Damit die sog. Lizenzschranke greift, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein¹⁹:

- Lizenzzahlung zwischen nahestehenden Personen;
- Erfassung der Zahlung beim Empfänger im Rahmen einer steuerlichen Präferenzregelung;
- fehlende substanzielle Geschäftstätigkeit des Empfängers einer Zahlung;
- effektive Ertragssteuerlast beim Empfänger unter 25%.

4.1.1 Sachlicher Anwendungsbereich

Die neue Vorschrift definiert die Überlassung von Rechten gleich wie im Bereich der Quellensteuer²⁰. Insbesondere fällt darunter die Nutzung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren²¹.

Der sachliche Anwendungsbereich ist allerdings nur dann erfüllt, wenn dem Aufwand in Deutschland ein Ertrag im Empfängerstaat gegenübersteht, welcher unter ein von der Regelbesteuerung abweichendes privilegiertes Steuer-

regime fällt und beim Empfänger zu weniger als 25 Prozent besteuert wird²². Staaten mit generell tiefer effektiver Unternehmenssteuerbelastung sollten somit nicht vom sachlichen Anwendungsbereich miteingeschlossen werden, solange zusätzlich kein privilegiertes Steuerregime Anwendung findet.

Um möglichst alle denkbaren Ausgestaltungen verschiedenster privilegierter Steuerregimes abzudecken, hat der Gesetzgeber den Prüfungsmassstab für den effektiven Steuersatz sehr weitreichend ausgestaltet. Es sind «sämtliche» Regelungen zu berücksichtigen, die sich steuermindernd auswirken. Verteilen sich die Steuerwirkungen auf mehrere Personen – z. B. bei mehreren Anteilseignern an einem steuerlich transparenten Vergütungsempfänger – sind sie für die Prüfung der Effektivsteuerbelastung zusammenzufassen²³. Auch Steuerrückvergütungen oder vergleichbare Entlastungen durch ausländische Steuerbehörden zugunsten des in Deutschland ansässigen Schuldners der Lizenzzahlung sowie die Nichterhebung der rechtlich geschuldeten Steuer durch die ausländische Steuerbehörde sind zu berücksichtigen²⁴.

¹³ Ibid.

¹⁴ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement und Staatssekretariat für Wirtschaft vom 17. Juli 2017.

¹⁵ Art. 6 Abs. 1 Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen und EY Global Tax Alert vom 2. Mai 2017, «German Parliament adopts legislation on limitation of tax deduction of royalties and tax exemption of restructuring gains».

¹⁶ Vgl. EY Tax Alert vom 25. Januar 2017 «Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen».

¹⁷ OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5–2015 OECD/G20 Base Final Report, Erosion and Profit Shifting Project, OECD, S. 5–6 abruf-

bar unter: www.dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en, nachfolgend «Action 5: Final Report» sowie EY Global Tax Alert, OECD releases final report on countering harmful tax practices unter Action 5, vom 8. Oktober 2015, nachfolgend «EY Global Tax Alert Action 5».

¹⁸ Ibid.

¹⁹ § 4j Abs. 1 Einkommenssteuergesetz (EStG).

²⁰ § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG.

²¹ Ibid.

²² § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG.

²³ Vgl. EY Tax Alert vom 25. Januar 2017 «Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen».

²⁴ Vgl. § 4j Abs. 2 Satz 4 i. V. m. § 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 AStG.

4.1.2 Persönlicher Anwendungsbereich

Betroffen sind Lizenzzahlungen zwischen nahestehenden Personen²⁵. Hier wird auf die Legaldefinition des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG) verwiesen, wonach insbesondere eine Beteiligungshöhe von mindestens 25 Prozent, die Möglichkeit des beherrschenden Einflusses oder ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte durch den anderen vorausgesetzt wird. Zwischen unabhängigen Marktteilnehmern kommt die neue Regelung entsprechend nicht zur Anwendung. Wenn Lizenzen über mehrere Gesellschaften hinweg vergeben werden, strahlt die neue Bestimmung auf alle Überlassungsstufen aus, auf denen der in Deutschland ansässige Schuldner und der weitere Gläubiger einander nahestehende Personen sind²⁶. Bei solchen sogenannten Kettenüberlassungen bemisst sich die Abzugsbeschränkung nach der niedrigsten effektiven Steuerbelastung in der Transaktionskette²⁷. Auch Betriebsstätten können Gläubiger von Vergütungen im Sinne der Vorschrift sein, wenn ihnen ein entsprechendes Recht gewinnsteuerlich zuzuordnen ist²⁸. Die Abgrenzung sollte dabei voraussichtlich nach DBA-Grundsätzen und unter Heranziehung der deutschen Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung vorgenommen werden²⁹.

4.1.3 Ausnahme: Substanzielle Geschäftstätigkeit

Das Gesetz findet ausschliesslich auf privilegierte Steuerregime Anwendung, bei denen die steuerlichen Vergünstigungen dem Rechteinhaber unabhängig von der Substanz oder tatsächlicher Wirtschaftstätigkeit zugutekommen. Zur Abgrenzung zwischen schädlichen und unschädlichen privilegierten Steuerregime verweist das Gesetz ausdrücklich auf den Nexus-Ansatz gemäss Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5. Fließt die Zahlung im Zielstaat einem dem

Nexus-Ansatz entsprechenden privilegierten Steuerregime zu, so ist die Lizenzschranke nicht anwendbar³⁰.

4.1.4 Rechtsfolgen

Sind alle Tatbestandsmerkmale der sog. Lizenzschranke erfüllt, wird dem deutschen Schuldner der Lizenzzahlung die Abzugsfähigkeit des Aufwands in dem Verhältnis verwehrt, in dem die effektive Steuerbelastung beim ausländischen Gläubiger die 25 Prozent Schwelle unterschreitet.

Der Prozentsatz des nicht abziehbaren Teils ist laut Gesetz mit der folgenden Formel zu ermitteln³¹:

(25 Prozent – Belastung durch Gewinnsteuern in Prozent)/25 Prozent = nicht abziehbarer Teil
Im Extremfall einer Nullsteuerbelastung kommt es damit in Deutschland zu einer vollständigen Aberkennung der Abzugsfähigkeit des Aufwands³².

4.2 EU verabschiedet Richtlinie gegen hybride Gestaltungen

Am 29. Mai 2017 hat der Rat der EU umfangreiche Regelungen gegen hybride Gestaltungen for-

²⁵ § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG.

²⁶ § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG.

²⁷ Vgl. EY Tax Alert vom 25. Januar 2017 «Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen».

²⁸ § 4j Abs. 1 Satz 3 EStG.

²⁹ Vgl. EY Tax Alert vom 25. Januar 2017 «Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen».

³⁰ § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG.

³¹ § 4j Abs. 3 EStG.

³² Vgl. EY Tax Alert vom 25. Januar 2017 «Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen».

³³ Vgl. EY Global Tax Alert vom 30. Mai 2017, «EU Council adopts Directive (ATAD 2) to address hybrid mismatches with third countries».

mell bestätigt. Die EU-Finanzminister (ECOFIN) hatten zur Ergänzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) bereits am 21. Februar 2017 eine politische Einigung erreicht, die aber noch dem Europäischen Parlament zur Stellungnahme vorgelegt werden musste.

Mit der Änderungsrichtlinie (ATAD 2) werden über die bestehenden Regelungen der ATAD hinaus künftig unter anderem auch hybride Ge-

staltungen mit Steuersystemen von Nicht-EU-Staaten erfasst und zusätzliche Varianten hybrider Gestaltungen reguliert. Die EU-Mitgliedstaaten müssen die neuen Regelungen, von Ausnahmen abgesehen, bis Ende 2019 umsetzen³³. Für weitere Informationen und Ausführungen betreffend der ATAD 2 verweisen wir auf unseren Beitrag in der Steuer Revue 4/2017, S. 288 ff.