

Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS

1 Neues aus dem Schweizer Abkommensnetz und inter- nationale Entwicklungen

1.1 Steuerinformationsabkommen (kurz: SIA) mit Brasilien in Kraft getreten

Am 4. Januar 2019 ist das Steuerinformationsabkommen zwischen der Schweiz und Brasilien in Kraft getreten. Das Abkommen ist für Steuerjahre mit Beginn ab 1. Januar 2020 anwendbar.¹ Die von der Schweiz vertretene Politik hinsichtlich der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sieht den Ausbau der Amtshilfe vor. Der Abschluss von SIA wurde ursprünglich von der Schweiz als Alternative zur Aufnahme von entsprechenden Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen (eigentlich «Abkommen zwischen Staat (A) und Staat (B) auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen», im Folgenden «DBA») vorgesehen, da die Schweiz mit einigen Staaten vorerst kein DBA abschliessen möchte.²

Brasilien und die Schweiz haben mittlerweile aber ihre gemeinsame Absicht zur vertieften Stärkung der steuerlichen Zusammenarbeit mit dem Abschluss eines DBA bekräftigt. Das DBA wurde Mitte 2018 von beiden Staaten unterzeichnet. Zur Zeit wird darüber im Parlament

¹ Art. 11 Abs. 3 SIA.

² HOLENSTEIN IN ZWEIFEL/BEUSCH/MATTEOTTI, Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel, 1. Auflage, 2015, Art. 26 N 61.

INHALTSVERZEICHNIS

1 Neues aus dem Schweizer Abkommensnetz und inter- nationale Entwicklungen

- 1.1 Steuerinformationsabkommen (kurz: SIA) mit Brasilien in Kraft getreten
- 1.2 Schweiz und Ukraine unterzeichnen Änderungsprotokoll zum DBA
- 1.3 Praxisänderung der ESTV bezüglich der konzernexternen und -internen Finanzierung

2 BEPS-Update

- 2.1 Neue Entwicklungen im Bereich Besteuerung der digitalen Wirtschaft
 - 2.1.1 Überblick
 - 2.1.2 Bestehende Konzepte zur Einkommensbesteuerung sind nur unzulänglich dazu geeignet, digitale Geschäftsmodelle zutreffend abzubilden
 - 2.1.3 Die Schweiz bekennt sich zu einem nachhaltigen und wettbewerbsfähigen Steuersystem
 - 2.1.4 BIAC: 11 politische Empfehlungen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft
 - 2.1.5 BEPS-Aktionspunkt 1: OECD Konsultationsentwurf zur digitalen Wirtschaft
 - 2.1.6 Handlungsempfehlung
- 2.2 BEPS-Aktionspunkt 5: Fortschrittsbericht zur Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken
- 2.3 BEPS-Aktionspunkt 6: Peer Review zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch
- 2.4 BEPS-Aktionspunkt 14: Peer Review zu Streitbeilegungsmechanismen

3 Entwicklungen in der EU

- 3.1 EU: Update zur «Schwarzen Liste»
- 3.2 Deutschland & Niederlande: Entwürfe zur Meldepflicht bei Steuergestaltung
- 3.3 Dänemark: EuGH-Entscheid zur Erhebung von Quellensteuern auf Dividenden und Zinszahlungen



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

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



Céline Bulard

M.A. International Taxation/
M.A. Management, Senior Manager
Transfer Pricing, EY Zürich



Nate Zahnd

Diplom-Volkswirt, IHEID,
Senior Consultant Transfer Pricing,
EY Zürich



Livio Bucher

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

beraten. Das DBA setzt mehrere Bestimmungen aus dem BEPS-Projekt um und enthält auch eine Amtshilfeklausel nach dem aktuellen internationalen Standard zum Informationsaustausch auf Anfrage.³

Der Regelungsgegenstand des SIA mit Brasilien beschränkt sich demgegenüber grundsätzlich

auf den Informationsaustausch, worin es Überschneidungen mit Art. 26 des entsprechenden DBA gibt. Die beiden Abkommen sind dabei gleichwertige Instrumente und können, sofern das DBA mit Brasilien ratifiziert und in Kraft getreten ist, von den jeweiligen Behörden wahlweise angerufen werden.

Dies ist insofern interessant, als dass sich das SIA und das unterzeichnete DBA mit Brasilien beispielsweise betreffend dem sachlichen Anwendungsbereich unterscheiden. Im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. ii) und iii) SIA können mit Brasilien Informationen zu den von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern vom Vermögen und zu den von Kantonen und Gemeinden erhobenen Erbschafts- und Schenkungssteuern auf Ersuchen ausgetauscht werden. Demgegenüber ist der sachliche Geltungsbereich für den Informationsaustausch gemäss Art. 26 Abs. 1

i. v. m. Art. 2 Abs. 1 lit. b) DBA mit Brasilien auf die Steuern vom Einkommen beschränkt.

Der Informationsaustausch auf Ersuchen erfolgt nach SIA und beim DBA nach denselben Grundsätzen (bspw. den Grundsätzen der Reziprozität, Subsidiarität und Spezialität). Im SIA wird der Informationsaustausch in Steuersachen auf Anfrage jedoch in detaillierter Weise geregelt. Die Vermutung liegt nahe, dass sich die zuständigen Behörden beider Staaten bei Auslegung und Umsetzung von Art. 26 DBA an den entsprechenden Bestimmungen im SIA orientieren werden.

1.2 Schweiz und Ukraine unterzeichnen Änderungsprotokoll zum DBA

Die Schweiz und die Ukraine haben am 24. Januar 2019 in Davos ein Änderungsprotokoll zum DBA unterzeichnet. Mit dem Änderungsprotokoll sollen die im Rahmen des OECD BEPS-Projekts erarbeiteten Mindeststandards in Sachen DBA umgesetzt werden und zudem soll es an die aktuelle DBA-Politik beider Staaten angepasst werden.⁴

Für die Anwendung des reduzierten Sockelsatzes bei der Dividendenbesteuerung von 5% genügt inskünftig eine qualifizierte Beteiligung von 10%. Gemäss geltendem DBA ist eine Beteiligungsquote von 20% notwendig, damit der Sockelsatz von 5% Anwendung findet.⁵ Ausserdem sind die an die Nationalbank oder an die Vertragsstaaten bezahlten Dividenden nur im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig. Schliesslich ist neu

sowohl auf Zinsen als auch auf Lizenzgebühren ein Residualsteuersatz von 5% vorgesehen.

Aufgrund des Änderungsprotokoll wird eine Missbrauchsklausel definiert, welche sich am Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 des BEPS-Übereinkommens orientiert (sog. «Principle Purpose Test»). Diese Klausel zur Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen entspricht in ihren Grundzügen den Missbrauchsbestimmungen, welche die Schweiz in den letzten Jahren für eine Vielzahl ihrer DBA vereinbart hat.

Um die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu erhöhen, wird das DBA zudem durch eine Schiedsklausel ergänzt. Das Abkommen beinhaltet schliesslich eine Amtshilfeklausel nach internationalem Standard in Sachen Informationsaustausch auf Anfrage.

1.3 Praxisänderung der ESTV bezüglich der konzernexternen und -internen Finanzierung

Die ESTV hat am 5. Februar 2019 eine Präzisierung der Verwaltungspraxis zum Art. 14a Abs. 3 Verrechnungssteuerverordnung («VSTV») publiziert. Die neue Verwaltungspraxis lockert die Bedingungen, unter welchen eine ausländische Konzerngesellschaft eine von einer schweizerischen Anteilsinhaberin garantierte Anleihe emittieren und die Mittel in die Schweiz zurückführen kann, ohne dass die ausländische Anleihe in eine Schweizer Anleihe umqualifiziert wird und die Zinszahlungen damit der schweizerischen Verrechnungssteuer unterliegen würden.⁶

Die bisherige Verwaltungspraxis soll wie folgt

³ Vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Brasilien, publiziert am 5. September 2018, BBl 2018, S. 3.

⁴ Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 24. Januar 2019, abrufbar unter: https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-73754.html.

⁵ Art. VII des Änderungsprotokolls.

⁶ Medienmitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 5. Februar 2019, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerinformationen/dienstleistungen/mitteilungen.html>.

präzisiert werden: Zwischen Konzerngesellschaften bestehende Guthaben gelten gemäss Medienmitteilung auch dann weder als Obligation noch als Kundenguthaben im Sinne der Verrechnungssteuer, wenn bei inländisch garantierten Auslandsemissionen der Umfang des Mittelrückflusses an inländische Konzerngesellschaften die Summe der kumulierten Eigenkapitale sämtlicher ausländischer Gesellschaften des Konzerns gemäss Art. 14a Abs. 2 VStV nicht übersteigt (sog. Eigenkapitalvariante). Ist die Beteiligungsquote nicht 100%, so wird das Eigenkapital der ausländischen Konzerngesellschaft nur im Rahmen der jeweiligen Beteiligungsquote berücksichtigt.⁷

Zudem liegt gemäss ESTV neu kein schädlicher Mittelrückfluss vor, wenn die Summe der Mittel, welche im Rahmen von inländisch garantierten Auslandsemissionen in die Schweiz weitergeleitet werden, nicht grösser ist als die Summe von allen inländischen Konzerngesellschaften an ausländische Konzerngesellschaften gewährten Darlehen (sog. Verrechnungsvariante).⁸

Gemäss Medienmitteilung können die Verrechnungsvariante und die Eigenkapitalvariante miteinander kombiniert werden.⁹

2 BEPS-Update

2.1 Neue Entwicklungen im Bereich Besteuerung der digitalen Wirtschaft

2.1.1 Überblick

Die Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft ist seit geraumer Zeit ein heiss diskutiertes Thema, sowohl auf Stufe der OECD als auch der EU. Auf Stufe der OECD wurde bereits 2013 beschlossen der Thematik Aktionspunkt 1 des BEPS-Projektes zu widmen. Am 21. Januar 2019 veröffentlichte der aus Wirtschaftsvertretern zusammengesetzte Beirat der OECD (Englisch kurz: «BIAC») 11 politische Empfehlungen zu Handen der Staatengemeinschaft für die Besteue-

rung der digitalisierten Wirtschaft (vgl. Abschnitt 2.1.4) und am 29. Januar 2019 publizierte die OECD eine von 128 Staaten befürwortete Grundsatzerklärung, in der angekündigt wurde, dass die multilateralen Arbeiten weiter vorangetrieben werden sollen mit dem Ziel, bis 2020 eine konsensbasierte, langfristige Lösung zu erarbeiten. In der Folge wurde ein Konsultationsentwurf am 13. Februar 2019 veröffentlicht. Das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen («SIF») hatte bereits am 15. Januar 2019 eine aktualisierte Stellungnahme zur digitalisierten Wirtschaft veröffentlicht (vgl. Abschnitt 2.1.3.).

Auf Stufe der EU wurde den Mitgliedstaaten am 21. März 2018 ein Vorschlag unterbreitet, wonach zunächst übergangsweise ab 2020 eine sogenannte «Digital Service Tax» (DST) implementiert werden soll. Weiter soll das Konzept einer «virtuellen Betriebsstätte» ausgearbeitet werden und die DST schlussendlich ersetzen.¹⁰

Noch bevor aber auf OECD- und europäischer Ebene der gewünschte Konsens erzielt werden kann, werden weltweit bereits jetzt unilaterale Massnahmen umgesetzt, die teilweise explizit auf Technologieunternehmen abzielen. In Europa haben Länder wie Grossbritannien, Frankreich oder auch Italien Pläne zur Besteuerung bestimmter digitaler Aktivitäten angekündigt. In den letzten Wochen haben weitere Länder wie Belgien und Österreich angekündigt, diesem Beispiel zu folgen und kündigten ebenfalls Massnahmen zur (unilateralen) Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft an. Zwar haben die verschiedenen länderspezifischen Steuervorschriften für die digitale Wirtschaft gewisse Gemeinsamkeiten, allerdings gibt es bezüglich Umfang, Governance sowie Compliance gewichtige Unterschiede. Diese Unterschiede haben auch für Schweizer multinationale Unternehmen eine erhöhte Rechtsunsicherheit und zusätzliche Aufwendungen im Bereich Compliance zur Folge.

2.1.2 Bestehende Konzepte zur Einkommensbesteuerung sind nur unzulänglich dazu geeignet, digitale Geschäftsmodelle zutreffend abzubilden

In der Bestimmung der Jurisdiktion, in welcher Wertschöpfung tatsächlich stattfindet, liegt eine inhärente Schwierigkeit, da in einer digitalen Wirtschaft Mehrwert oft von verschiedensten Standorten aus geschaffen wird. Die Digitalisierung führt aktuell zu einer beinahe konstanten Veränderung der Arbeitsweisen und Geschäftsmodellen von Unternehmen und ist damit einer der stärksten Treiber für den derzeit stattfindenden Strukturwandel. Grundsätzlich stellt die sogenannte digitale Wirtschaft aus drei miteinander vernetzten Gründen eine besondere Herausforderung für das existierende internationale Steuersystem dar:

1. Als wichtigste Ursache gilt die Tatsache, dass fundamentale Eckpfeiler der bisherigen Gewinnbesteuerung, wie bspw. «Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in einer (physischen) Betriebsstätte», in einer digitalen Welt nur noch eingeschränkt oder gar keine Bedeutung mehr haben.¹¹ Dank digitaler Geschäftsmodelle ist es heute möglich, in einem Land ohne grössere physische Präsenz eine bedeutende wirtschaftliche Präsenz aufzubauen («scale without mass»).
2. Die digitale Wirtschaft ist in hohem Ausmass abhängig von immateriellen Wirtschaftsgütern, was die Steuerkomplexität weiter erhöht, da es oft schwierig ist, die Erträge aus immateriellen Vermögenswerten den verschiedenen Einheiten einer MNE-Gruppe zuzuordnen.
3. Zahlreiche neue Geschäftsmodelle basieren auf Daten, Benutzerbeteiligung, benutzergenerierten Inhalten sowie Netzwerkeffekten. Sofern solche Elemente als Quelle von Wertschöpfung betrachtet werden, ergeben sich interessante Fragestellungen, da ein solches Konzept von Wertschöpfung im derzeit beste-

henden steuerlichen Rahmenwerk nicht bekannt ist. Diese Kombination von Faktoren ist aktuell eines der grössten ungelösten Probleme im Bereich des internationalen Steuerrechts mit wenig Anzeichen für eine baldige erfolgreiche Lösung.

2.1.3 Die Schweiz bekennt sich zu einem nachhaltigen und wettbewerbsfähigen Steuersystem

Inmitten dieses Sturms aktueller Entwicklungen bestätigten die Exponenten des SIF am 15. Januar 2019 eine frühere Stellungnahme (vom 8. März 2018) zu diesem Thema – die digitalisierte Wirtschaft soll in der Schweiz besteuert, aber nicht behindert werden. Darin wird ausgeführt, dass die Digitalisierung die Wirtschaft und ganze Geschäftsmodelle verändert, insbesondere in einem ressourcenarmen Land, dessen Wirtschaftswachstum stark von Innovation und internationalen Geschäftsbeziehungen abhängig ist. Aufgrund der Verlautbarung wird anerkannt, dass ein wettbewerbsfähiges Steuersystem wichtig ist, welches digitale Geschäftsmodelle und Innovation fördert und unterstützt, ohne den Wettbewerb zu verzerren.

Des Weiteren vertreten die Exponenten des SIFs die Auffassung, dass die unilaterale Einführung umsatzabhängiger Steuern zu Doppel- und Überbesteuerung führen kann und damit eine einvernehmliche Lösung unnötig zu verzögern droht. Aus schweizerischer Sicht ist es notwendig, dass überprüft wird, ob und gegebenenfalls wie die Regeln für einen steuerlichen Anknüpfungsp-

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

¹⁰ Vgl. WEHNERT, Die Auswirkungen der Digitalisierung auf Geschäftsmodelle und Transfer Pricing, *Transfer Pricing International* 6/2018, S. 304.

¹¹ Ibid, S. 300.

punkt (Nexus) und der Gewinnzuteilung an die Digitalisierung anzupassen sind und setzt sich für einen multilateralen Ansatz unter rechtzeitiger und umfassender Konsultation von Wirtschaftsvertretern ein. Es wird erneut darauf hingewiesen, dass die Regeln für die internationale Allokation von (digitalen) Gewinnen «mit der Wertschöpfung und den zugrundeliegenden wirtschaftlichen Aktivitäten im Einklang»¹² stehen sollten.

2.1.4 BIAC: 11 politische Empfehlungen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft

Die Mitglieder des BIACs haben am 21. Januar 2019 in Paris 11 politische Empfehlungen zu Händen der Staatengemeinschaft für die Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft publiziert. Die Empfehlungen sollen insbesondere bei der Erarbeitung von neuen internationalen Besteuerungsstandards mitberücksichtigt werden.¹³

Die Empfehlungen die von BIAC ausgearbeitet wurden, sollen sicherstellen, dass die Reformen bei den bestehenden nationalen und internationalen Steuergesetzen, resp. DBA kohärent sind, dem Wachstum förderlich sind und die Innovation und Digitalisierung nicht behindern.

Die 11 Empfehlungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Reformen bei der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft sollen auf den Grundsätzen der internationalen Besteuerung basieren. Solche Grundsätze sind bspw. das Prinzip des Drittvergleichs (Englisch: arm's length principle) und das Konzept der Betriebsstätte.
2. Die digitale Wirtschaft soll nicht durch geschneiderte Gesetze speziell erfasst werden.
3. Dabei sollen die Grundsätze des Ottawa Taxation Framework (Ottawa Besteuerungsrahmen) weitestgehend berücksichtigt werden. Dieser Besteuerungsrahmen wurde von der OECD im Jahre 1998 als Antwort auf die Ent-

wicklung des elektronischen Geschäftsverkehrs in den 90er Jahren entwickelt. Darin sind eine Reihe von Grundsätzen festgelegt, die die Regierungen in ihrer Arbeit übernehmen sollten.

4. Das Konzept der Wertschöpfung soll als Leitprinzip verankert werden.
5. Eine Doppelbesteuerung soll weitestgehend vermieden werden.
6. Die überarbeiteten Besteuerungsgrundlagen für die digitalisierte Wirtschaft, die auf sämtliche Steuersubjekte angewandt werden sollen, sollen als umfassendes Paket und nicht stufenweise eingeführt werden.
7. Die Neuerungen sollen sich insb. in Musterabkommen (wie bspw. dem OECD-Musterabkommen) und den dazugehörigen Kommentaren widerspiegeln.
8. Die Reformen sollen vor allem Rechtssicherheit für Steuerpflichtige schaffen, was auch die Frage beinhalten soll, wie allfällige Konflikte beigelegt werden können (Verständigungsverfahren und Schiedsgerichtsverfahren).
9. Es soll nach Möglichkeit ein globales einheitliches Abkommen ausgearbeitet werden. Der Beirat verweist insbesondere auf Risiken durch Fragmentierung.
10. Dabei soll der Verwaltungsaufwand sich in einem vertretbaren Ausmass für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen bewegen.
11. Reformen sollen in umfassender Konsultation mit allen Unternehmen und anderen Interessengruppen geschehen.

Die Vorschläge des BIAC divergieren teilweise stark von erst kürzlich umgesetzten Lösungen in einzelnen EU-Staaten (bspw. Italien¹⁴), aber auch vom Vorschlag der Europäischen Kommission vom 21. März 2018.¹⁵

Die politischen Empfehlungen des BIAC decken sich aber in den Grundzügen mit den Äusserungen der Exponenten des SIF. Eine koordinierte und globale Lösung, welche im Konzept der

Wertschöpfung verankert ist, entspricht der Schweizer Haltung und ist daher zu begrüßen.

2.1.5 BEPS-Aktionspunkt 1: OECD Konsultationsentwurf zur digitalen Wirtschaft

Seit der Veröffentlichung des Zwischenberichts im März 2018, traf sich die OECD Task Force on Digital Economy (Englisch kurz: TFDE) erneut im Juli und im Dezember 2018. Bei diesen Treffen kamen viele neue Ideen auf, welche sich in zwei Gruppen einordnen lassen:

1. Die erste Gruppe bezieht sich auf den «Nexus Approach» und die Gewinnzuteilung. Dabei wurden drei unterschiedliche Ideen verfolgt:
 - a. «Active User Contribution»: Man solle die aktuellen Regelungen zum «Nexus Approach» und der Gewinnzuweisung bei stark digitalisierten Unternehmen dahingehend überarbeiten, dass ein solches Unternehmen da besteuert wird, wo sich seine aktive Benutzerbasis befindet.
 - b. «Marketing Intangible Approach»: Dieser Ansatz geht noch weiter und versteht die Wertschöpfung nicht nur durch die Benutzer, sondern auch durch das Marketing. Dadurch sollte der Staat ein Besteuerungsrecht haben, wo sich der Markt befindet, in dem Marketing betrieben wurde. Dieser Ansatz soll für alle Arten von Unternehmen gelten, nicht nur für stark digitalisierte Unternehmen.
 - c. «Significant economic presence»: Beim

- Konzept der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz handelt es sich um ein alternatives Kriterium, das die Quellenstaatbesteuerung der Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens unabhängig vom Grad der physischen Präsenz des betreffenden Unternehmens im Besteuerungsstaat gestattet. Das Konzept wird bereits von einigen Staaten wie bspw. Israel oder Indien angewandt. Das Kriterium der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz umfasst in der Variante von Israel zum Beispiel Faktoren der «digitalen Präsenz» wie der Online-Vertragsabschluss oder die Benutzung von lokalisierten Websites (z. B. auf Hebräisch).¹⁶
2. Die zweite Gruppe fusst auf einer Idee, welche vor allem von Deutschland und Frankreich vorgebracht wurde. Diese Länder sagen, man könne die Problematik der Digitalisierung nicht isoliert von den übrigen BEPS-Aktionspunkten angehen. Man müsse vielmehr in erster Linie die Verschiebung von Gewinnen weiter bekämpfen. Ein Vorschlag unter dieser Gruppe ist die Einführung einer Mindeststeuer.

Die Vertreter der einzelnen Staaten sind sich einig, dass man diese Ansatzpunkte weiter untersuchen und besser verstehen will, um möglichst bald eine langfristige und konsensbasierte Lösung zu finden. Interessant ist insbesondere, dass es einen Konsens der Staatengemeinschaft darüber gibt, dass man auch Methoden in Betracht ziehen soll, welche wie die in Gruppe 1 zusammengefassten Konzepte («Active User Con-

¹² Ibid.

¹³ Vgl. Business at OECD, Business Principles for Addressing the Tax Challenges of the Digitalized Economy vom Januar 2019, abrufbar unter: <http://biac.org/wp-content/uploads/2019/01/FINAL-2019-01-21-Business-at-OECD-Digital-Principles-Position-Paper.pdf>.

¹⁴ EY Tax Alert, Italy introduces new digital services tax vom 17. Januar 2019, abrufbar unter: <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/italy-introduces-new-digital-services-tax.aspx>.

¹⁵ Für weitere Informationen zum Vorschlag der Europäischen Kommission verweisen wir auf unseren Beitrag HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/PLIGER/DUMONT/ZAHND, Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS, Steuer Revue 2018/6, S 466 ff.

¹⁶ OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018; Inclusive Framework on BEPS, S. 135.

tribution», «Marketing Intangible Approach» oder «Significant Economic Presence») nicht mit einem klassischen Verständnis des Drittvergleichs nach Allokation von Funktionen und Risiken vereinbar sind.

Die Vorschläge der TFDE wurden in einen Konsultationsentwurf integriert der am 13. Februar 2019 veröffentlicht wurde. Alle Interessensvertreter konnten bis zum 6. März 2018¹⁷ eine Stellungnahme einreichen. Vom 13.–14. März 2019 fand dann die öffentliche Konsultation statt.¹⁸

Basierend auf den Ergebnissen der Konsultation wird die TFDE dem Inclusive Framework im Mai 2019 und den G20-Finanzministern im Juni 2019 ein detailliertes Arbeitsprogramm unterbreiten, wie man bis Ende 2020 weiter vorgehen und eine einheitliche Lösung finden will.¹⁹

2.1.6 Handlungsempfehlung

Angesichts der umfassenden Bestrebungen, die digitalisierte Wirtschaft steuerlich an der «Quelle» zu erfassen, empfiehlt es sich für Schweizer Unternehmen, deren Wertschöpfung stark auf digitalen Geschäftsmodellen beruht, die aktuellen Entwicklungen systematisch zu verfolgen. Da grundsätzlich zu erwarten ist, dass Steuerverwaltungen weltweit für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vergütungen konzerninterner Transaktionen im digitalen Bereich allenfalls die Gewinnaufteilungsmethode zur Anwendung bringen werden, sollten Unternehmen die Wertschöpfungsbeiträge der an einer Transaktion beteiligten Unternehmen überprüfen. Damit könnte festgestellt werden, ob und in welcher Form gegebenenfalls Anpassungsbedarf bei der konzerninternen Gewinnabgrenzung besteht. Entsprechend sollte diese auch dokumentiert werden. Dabei ist zum einen wichtig die korrekte Implementierung dieser komplexen Gewinnaufteilungsmethoden sicherzustellen, z. B. durch die Erstellung eines internen Rahmenkonzepts, und zum anderen auch allfällige Compliance Anforderungen zu erfüllen.

2.2 BEPS-Aktionspunkt 5: Fortschrittsbericht zur Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken

Am 20. Januar 2019 hat die OECD den Fortschrittsbericht 2018 zur Implementierung des Mindeststandards unter dem BEPS-Aktionspunkt 5, Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken («Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes») publiziert.²⁰ Dieser stellt ein Update des 2017 Fortschrittsberichts²¹ dar.

In 2017 haben viele Staaten das Versprechen abgegeben, insgesamt 80 Steuerregime an den Mindeststandard anzupassen. In 2018 haben die Staaten in fast allen Fällen ihr Versprechen gehalten. Der 2018 Fortschrittsbericht zeigt u. a. auf, dass alle IP Regime, welche im Rahmen des 2015 BEPS-Aktionspunkt 5 Bericht als schädlich identifiziert wurden, mittlerweile mit dem Nexus Ansatz vereinbar und daher nicht mehr als schädlich gelten. Seit Beginn des BEPS-Projektes sind insgesamt 255 Steuerregime überprüft worden.²²

2.3 BEPS-Aktionspunkt 6: Peer Review zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch

Die OECD hat am 14. Februar 2019 den ersten Peer Review Bericht im Zusammenhang mit der Umsetzung des Minimumstandards unter BEPS-Aktionspunkt 6, Vermeidung von Abkommensmissbrauch veröffentlicht.²³ Basierend auf dem Stand der Informationen per 30. Juni 2018 wurde die Situation in 116 Ländern analysiert. Der Mindeststandard verlangt von den Staaten zwei Elemente in ihre Abkommen zu integrieren: i) eine Bestimmung, die besagt, dass der Zweck des Abkommens darin besteht Doppelbesteuerung zu vermeiden ohne Möglichkeiten für eine Nicht-Besteuerung oder Reduktion der Steuerlast durch Steuervermeidung oder Steuerhinterziehung zu schaffen, sowie ii) eine der drei Methoden um Treaty Shopping zu vermei-

den anzuwenden. Von den drei Methoden die zur Auswahl stehen, Anwendung einer LOB-Klausel, Anwendung eines Principle Purpose Test (PPT) oder Anwendung von einer LOB-Klausel im Zusammenspiel mit einem PPT hat sich die grosse Mehrzahl der Länder dazu entschieden den sogenannten PPT einzuführen. Im massgebenden Beobachtungszeitraum wurden nur in 13 bilateralen Abkommen der Mindeststandard umgesetzt. Dies lässt sich auch dadurch erklären, dass sich die Analyse im Peer Review Bericht auf Informationen per 30. Juni 2018 bezieht und das Multilaterale Instrument («MLI») erst kurz danach am 1. Juli 2018 in Kraft getreten ist. Das MLI ist ein eigenständiges völkerrechtliches Übereinkommen, das die Grundlage für die Änderung von bestehenden DBA bildet, damit diese ohne bilaterales Revisionsprotokoll effizient an

den Mindeststandard angepasst werden können. Der Bericht kommt jedoch zum Schluss, dass eine grosse Mehrzahl der Staaten damit begonnen hat, den Mindeststandard umzusetzen und zur Zeit daran arbeitet, die Abkommen entsprechend anzupassen. Der Bericht zeigt auch auf, wie das MLI zur raschen Umsetzung von Mindeststandards beitragen kann. Per 30. Juni 2018 verfügten bereits 82 Länder von 116 analysierten Ländern über Abkommen oder Anpassungsinstrumente (z. B. MLI oder Änderungsprotokolle), welche dem Mindeststandard entsprechen, 27 Länder haben noch keine Anpassungsinstrumente unterzeichnet und 7 Länder haben keine Steuerabkommen in Kraft, die Gegenstand der Überprüfung waren. Gemäss derzeitigem Stand wird erwartet, dass mittels MLI rund 65% aller Abkommen zwischen Staaten, die den BEPS

¹⁷ OECD, OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalization, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.

¹⁸ Vgl. hierzu den BEPS-Projekt, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

¹⁹ Vgl. hierzu den BEPS-Projekt, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, siehe auch EY Tax Alert, OECD opens public consultation on addressing tax challenges arising from digitalization of the economy: time-sensitive issue impacting all multinational enterprises vom 14. Februar 2019, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-oecd-opens-public-consultation-on-addressing-tax-challenges-arising-from-digitalization-of-the-economy--time-sensitive-issue-impacting-all-multinational-enterprises>.

²⁰ OECD (2019), Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>.

²¹ OECD (2017), Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264283954-en>.

²² OECD (2019), Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>, siehe auch EY Tax Alert, OECD releases 2018 Progress Report on Preferential Regimes under BEPS Action 5, vom 30. Januar 2019, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-oecd-releases-2018-progress-report-on-preferential-regimes-under-beps-action-5>.

²³ OECD (2019), Prevention of Treaty Abuse – Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>.

Standard implementieren, angepasst werden können. Da weitere Länder Interesse an einer Unterzeichnung des MLI bekundet haben, könnte sich die Quote möglicherweise bis auf 90% erhöhen.

Die Fortschritte bei der Implementierung des Mindeststandard soll mit weiteren Peer Reviews überwacht werden. Die nächste Runde wird in der ersten Jahreshälfte 2019 beginnen.²⁴

2.4 BEPS-Aktionspunkt 14: Peer Review zu Streitbeilegungsmechanismen

Am 14. Februar 2019 hat die OECD die Peer Review Reports der fünften Ländergruppe bezüglich Implementierung des BEPS-Mindeststandard unter Aktionspunkt 14 (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) in den Ländern Estland, Griechenland, Ungarn, Island, Rumänien, Slowakische Republik, Slowenien und Türkei publiziert.²⁵ Insgesamt wurden die Länder in 10 Gruppen eingeteilt, wobei der erste Peer Review der folgenden Länder bereits erfolgt ist:

- 1. Peer Review Report vom 26. September 2017: Belgien, Kanada, Niederlande, Schweiz, USA
- 2. Peer Review Report vom 15. Dezember 2017: Österreich, Frankreich, Deutschland, Italien, Liechtenstein, Luxemburg, Schweden
- 3. Peer Review Report vom 12. März 2018: Tschechische Republik, Dänemark, Finnland, Korea, Norwegen, Polen, Singapur, Spanien
- 4. Peer Review Report vom 30. August 2018: Australien, Irland, Israel, Japan, Malta, Mexiko, Neuseeland

Die Peer Review Reports der fünften Ländergruppe kommen zum Schluss, dass die Mehrheit der Länder die meisten Elemente des Mindeststandards erfüllen. Ausserdem werden über 200 Empfehlungen an die Länder abgeben. Die Bemühungen der Länder, die identifizierten Defizi-

te zu beheben, soll dann in einem zweiten Review Prozess überwacht werden. Zurzeit arbeitet die OECD weiter an den ersten Peer Reviews der 6. und 7. Ländergruppe.²⁶

3 Entwicklungen in der EU

3.1 EU: Update zur «Schwarzen Liste»

Die EU Code of Conduct-Gruppe (Englisch kurz: CCG) hat kürzlich ein Schreiben an sechs Jurisdiktionen verschickt. Damit fordert die CCG die Jurisdiktionen auf, einzelne steuerliche Präferenzregeln abzuschaffen und gegebenenfalls durch akzeptierte Regimes zu ersetzen. Sofern die Jurisdiktionen den Forderungen der CCG Folge leisten, kann allenfalls verhindert werden, dass sich die entsprechenden Hoheitsgebiete auf der überarbeiteten Schwarzen Liste der Steueroasen wiederfinden. Es ist geplant, dass eine solche Liste im Verlauf des Jahres 2019 erscheinen wird.

Das Schreiben ging an die Überseegebiete Barbados, Belize, Curaçao, Mauritius, Saint Lucia und die Seychellen.²⁷

3.2 Deutschland & Niederlande: Entwürfe zur Meldepflicht bei Steuergestaltung

Nach der EU-Richtlinie 2018/822/EU vom 25. Mai 2018 sind EU-Mitgliedsstaaten verpflichtet, bis Ende 2019 eine Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die bestimmte Merkmale aufweisen, einzuführen.

Das deutsche Bundesfinanzministerium hat am 30. Januar 2019 den Referentenentwurf des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen in die Ressortabstimmung gebracht. Über diese Regelung hinaus sieht der Referentenentwurf eine solche Meldepflicht auch für rein nationale Steuergestaltungen vor, was von verschiedenen Interessengruppen bereits stark kritisiert wurde.²⁸

Das niederländische Finanzministerium hat ei-

nen entsprechenden Gesetzesentwurf am 19. Dezember 2018 in die Vernehmlassung geschickt. Anders als der Vorschlag von Deutschland geht dieser nicht weiter, als von der Richtlinie gefordert wird. Es wurden keine zusätzlichen Regelungen zur Meldepflicht oder Meldefrist vorgeschlagen. Der Referentenentwurf enthält darüber hinaus einige nützliche Auslegungshilfen, welche die in der EU-Richtlinie verwendeten Begrifflichkeiten über die Offenlegungspflicht präzisieren.^{29/30}

3.3 Dänemark: EuGH-Entscheid zur Erhebung von Quellensteuern auf Dividenden und Zinszahlungen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat am 26. Februar 2019 seine Stellungnahme zu mehreren dänischen Urteilen publiziert, in denen die dänische Steuerverwaltung (SKAT) auf Abkommensmissbrauch geschlossen hat. Allen

Fällen ist gemeinsam, dass die Zahlungen zwischen den europäischen Gesellschaften an Konzerngesellschaften ausserhalb der EU weitergeleitet wurden. SKAT stellte sich auf den Standpunkt, dass der wirtschaftlich Berechtigte ausserhalb der EU ansässig sei und somit die EU Mutter-Tochterrichtlinie (Richtlinie 90/435/EWG) nicht anzuwenden sei. Zwei Fälle betreffen Dividendenzahlungen. Weitere ähnlich gelagerte Fälle betreffen Zinszahlungen.³¹

Der eine Fall zu Dividendenzahlungen betrifft eine dänische Gesellschaft, welche Ausschüttungen an ihre luxemburgische Mutter vorgenommen hat, welche wiederum indirekt über eine andere luxemburgische Gesellschaft von einem Private-Equity Fonds gehalten wurde.

Der zweite Fall behandelte Dividendenausschüttungen von einer dänischen Gesellschaft an die zypriotische Mutter. Diese hat die Beteiligungserträge wiederum dazu benutzt, um Darlehen und

²⁴ OECD (2019), Prevention of Treaty Abuse – Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>. Siehe auch EY Tax Alert, OECD releases first annual peer review report on BEPS Action 6, vom 15. Februar 2019, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-first-annual-peer-review-report-on-beps-action-6>.

²⁵ OECD (2019), BEPS Action 14 peer review and monitoring, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm>, siehe auch EY Tax Alert vom 18. Februar 2019, OECD releases fifth batch of peer review reports on BEPS Action 14, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-fifth-batch-of-peer-review-reports-on-beps-action-14>.

²⁶ OECD (2019), BEPS Action 14 peer review and monitoring, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm>, siehe auch EY Tax Alert vom 18. Februar 2019, OECD releases fifth batch of peer review reports on BEPS Action

14, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-fifth-batch-of-peer-review-reports-on-beps-action-14>.

²⁷ Für weitere Informationen zur «Schwarzen Liste» der EU, vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International, Steuer Revue 2018/2, S. 110.

²⁸ Vgl. bspw. Kritik der Bundesanwaltskammer vom 1. Februar 2019, abrufbar unter: <https://www.datev.de/web/de/aktuelles/nachrichten-steuern-und-recht/steuern/brak-kritisiert-gesetzesentwurf-meldepflichten-bei-steuergestaltung-buerokratieflut-ohne-mehrwert/>.

²⁹ EY Tax Alert, The Netherlands publishes draft Mandatory Disclosure Rules vom 31. Januar 2019, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--the-netherlands-publishes-draft-mandatory-disclosure-rules>.

³⁰ Für weitere Informationen zur EU-Richtlinie 2018/822/EU vom 25. Mai 2018, vgl. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/PLIGER/DUMONT/ZAHND, Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS, Steuer Revue 2018/96, S. 468 ff.

³¹ Vgl. Fälle C-115/16, C-116/16, C-117/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16.

aufgelaufenen Zins an ihre auf den Bermudas ansässige Mutter zurückzuzahlen. Diese führte jene Erträge mittels Ausschüttungen an ihre US-amerikanische Mutter zurück.

Die Steuerpflichtigen haben sich verständlicherweise jeweils auf den einschlägigen Wortlaut der EU Mutter-Tochterrichtlinie berufen, wonach die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit sind, wenn die Muttergesellschaft mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft besitzt. Die Mutter-Tochterrichtlinie enthält keinen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt.³²

Der EuGH hat sich in den Stellungnahmen jeweils auf die allgemeinen Grundsätze des EU Rechts abgestützt, wonach missbräuchliche Rechtsgestaltungen nicht von den Bestimmungen der Mutter-Tochterrichtlinie erfasst würden. Diese Auslegung gilt somit, obschon das innerstaatliche Steuerrecht keine ausdrückliche Gesetzesgrundlage zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch kenne.

Der EuGH erläutert in seinem Urteil eine Reihe von Indizien, welche eine rechtsmissbräuchlichen Gestaltung offenbaren können. Insbesondere verweist der EuGH auf die Existenz von Durchleitungsgesellschaften, für die es keine wirtschaftliche Rechtfertigung gibt.

Die Stellungnahme des EuGH sind im Lichte der jüngsten Entwicklungen innerhalb der EU zu sehen, wie beispielsweise die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken

(Richtlinie 2016/1164/EU) und die oben erwähnte EU-Richtlinie 2018/822/EU über die Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuerergestaltungen. Diese neue Rechtsprechung des EuGH betreffend der Mutter-Tochterrichtlinie gilt insbesondere auch für andere EU-Mitgliedstaaten, welche noch keine innerstaatliche Missbrauchsvorschriften kennen.

Multinationale Unternehmungen sind gut beraten ihre Strukturen innerhalb der EU im Lichte der erwähnten Entscheide zu analysieren und gegebenenfalls die notwendigen Schritte einzuleiten, damit auf EU internen Leistungsflüssen keine Quellensteuern erhoben werden. Die Schwierigkeit dürfte jedoch darin liegen, klare Anhaltspunkte zu finden, wie der letztendlich wirtschaftlich Begünstigte zu ermitteln ist. Allzu viel Aufschluss dazu darf man sicherlich nicht von den Urteilen der dänischen Gerichte erwarten, die voraussichtlich im Sinne des EuGH entscheiden werden. Da davon auszugehen ist, dass diese Entscheide weitergezogen werden, dürften allenfalls die Entscheide der letzten dänischen Instanz etwas aufschlussreicher sein.

³² EY Tax Alert, CJEU rules on application of Danish withholding tax on dividends and interest payments vom 26. Februar 2019, abrufbar unter: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--c-jeu-rules-on-application-of-danish-withholding-tax-on-dividends-and-interest-payments>.