

Internationales

Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens

ANGELO DIGERONIMO · ANDREAS KOLB*

Am 22.7.2010 verabschiedete der OECD-Rat nach der vorangegangenen Teilrevision von 2008 (s. hierzu Kolb, IWB 2009 F. 10 Gr. 2 S. 2049 ff. [↪ DAAAD-03412]) eine weitere Teilrevision des Musterabkommens. Kernstück der Revision ist die Neufassung des Art. 7 zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Der Kommentar wurde an die Neufassung des Art. 7 angepasst und enthält auch weitere Neuerungen.

Inhaltsübersicht

- I. Vorbemerkungen
 - II. Erläuterungen zu den Bestimmungen des Abkommens sowie den Kommentaren
-

I. Vorbemerkungen

Das Update 2010 berücksichtigt den aktuellen Stand der Bemerkungen zum Kommentar und der Vorbehalte zum Text des OECD-MA. Aufgenommen wurden auch die Bemerkungen und Vorbehalte von ausgewählten Nichtmitgliedstaaten.

Die meisten Änderungen sind das Ergebnis von **Berichten**, die von der OECD zu den folgenden Themen verabschiedet worden sind: Die Gewährung von Abkommensvorteilen an kollektive Anlageinstrumente (The granting of treaty benefits with respect to the income of Collective Investment Vehicles), Bericht über die Zurechnung von Gewinnen an Betriebsstätten (Report on the attribution of profits to permanent establishments; 2010 „sanitized“ version of the 2008 Report), Neufassung von Art. 7 (Revised discussion draft of a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention), Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf staatliche Betriebe und Staatsfonds (Application of tax treaties to State-owned entities, including Sovereign Wealth Funds), DBA-Fragen betreffend Telekommunikationsleistungen (Tax treaty issues related to common telecommunication transactions), Änderungen des Kommentars zu Art. 15 Abs. 2 (Revised changes to the Commentary on paragraph 2 of Article 15).

II. Erläuterungen zu den Bestimmungen des Abkommens sowie den Kommentaren

1. Artikel 1

Kommentar: Kollektive Anlageinstrumente erfreuen sich einer zunehmenden Beliebtheit. Solange solche Anlageinstrumente, ihre Anleger und die getätigten Anlagen im gleichen Staat sind, ergeben sich i. d. R. keine besonderen Probleme. Schwierigkeiten

* Angelo Digeronimo und RA Andreas Kolb, Zürich/Bern.

ergeben sich dagegen häufig, wenn sich die Beteiligten oder die Anlagen in verschiedenen Ländern befinden. Die damit verbundenen Fragen sind Gegenstand eines Berichts (The granting of treaty benefits with respect to the income of Collective Investment Vehicles), dessen wichtigste Erkenntnisse nun in die Kommentierung des Art. 1 eingeflossen sind. Der Begriff „kollektive Anlageinstrumente“ wurde für den Zweck dieses Berichts eingegrenzt auf Fonds, die eine Vielzahl von Anlegern und ein diversifiziertes Portfolio haben sowie in einem Staat mit Anlegerschutzbestimmungen errichtet sind.

Bei kollektiven Anlageinstrumenten stellt sich die **Hauptfrage, ob sie selbst berechtigt sind, die DBA-Vorteile geltend zu machen**. Dies ist der Fall, wenn sie ansässige Personen sind, welche das Nutzungsrecht an den Erträgen haben. Da diese Voraussetzungen nicht immer vorliegen, enthält die Kommentierung Hinweise darauf, wie die Vertragsstaaten Verfahren einführen können, um solchen Anlageinstrumenten zu ermöglichen, die Abkommensvorteile für ihre Anleger einzufordern. Darüber hinaus enthält die Kommentierung entsprechende Musterbestimmungen, welche die Vertragsstaaten in ihre DBA aufnehmen können.

In der Schweiz werden kollektive Anlageinstrumente als transparent behandelt, weshalb sie weder ansässig noch nutzungsberechtigt sind (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 25 v. 5.3.2009 zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger). Dies hat zur Folge, dass kollektive Anlageinstrumente die in den DBA vorgesehenen Steuerentlastungen grundsätzlich nicht beanspruchen können. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat jedoch mit einigen DBA-Partnerstaaten (Australien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Japan, Kanada, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Spanien) Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen, wonach kollektive Anlageinstrumente (auf Seiten der Schweiz: vertragliche Anlagefonds, SICAV und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen) die Steuerentlastung für den prozentualen Anteil der auf in der Schweiz ansässige Anleger entfallenden Erträge gleichwohl in eigenem Namen geltend machen können.

Der Kommentar zu Art. 1 enthält ferner Ausführungen zum **Grundsatz der staatlichen Immunität und dessen Anwendung in Steuerfragen**. Der klassische Kerngehalt der völkerrechtlichen Staatenimmunität besteht darin, dass ein Staat der Gerichtsbarkeit fremder Staaten entzogen ist. In steuerlicher Hinsicht sind die meisten Staaten der Auffassung, dass dieser Grundsatz keine Anwendung auf unternehmerische Tätigkeiten von Staaten bzw. ihrer Einrichtungen findet. Einige Staaten lehnen es sogar generell ab, den Grundsatz der staatlichen Immunität in Steuerfragen überhaupt anzuerkennen. Die Neukomentierung enthält daher **keine Empfehlung**, sondern weist auf die Möglichkeit hin, die Frage der **Abkommensberechtigung von staatlichen Einrichtungen bilateral zu lösen**.

Als Beispiel für eine solche bilaterale Lösung sei das vor kurzem in Kraft getretene **DBA** zwischen der Schweiz und **Katar** erwähnt. Darin wurde der **Nullsatz für Dividendenauszahlungen** einer schweizerischen Gesellschaft an den Staat oder an staatliche Institutionen (insbesondere **Staatsfonds**) und an **Pensionskassen** vereinbart. Dividenden, die an einen Staatsfonds gezahlt werden, gelten als an den betreffenden Staat gezahlt, weil diese Fonds dem Staat gehören und von ihm beherrscht werden.

2. Artikel 4

Kommentar: In Ergänzung zur Kommentierung von Art. 1 werden Ausführungen zur **Ansässigkeit von Staatsfonds** gemacht. Sofern der Staatsfonds integraler Teil eines Staates ist, dürfte er nach Art. 4 ansässig sein. In anderen Fällen ist darauf abzustellen, ob ein Staatsfonds unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Vertragsstaaten können sich in

Ansässigkeit von
Staatsfonds

ihren bilateralen Verhandlungen darüber austauschen, ob solche Einrichtungen als Personen bzw. als unbeschränkt Steuerpflichtige anzusehen sind.

3. Artikel 5

Betriebsstättenqualifikation von Telekommunikationsleistungen

Kommentar: Aufgrund der technischen Entwicklungen stellt sich die Frage, inwieweit **Telekommunikationsleistungen** als Betriebsstätte zu qualifizieren sind. Die Neukommentierung enthält Ausführungen zu den folgenden gängigen Telekommunikationsleistungen: Satellitenbetreiber, Provider für Roaming-Netzwerke und Vermieter von Kabel- oder Pipelinekapazitäten. Der Kommentar hält dazu fest, dass eine Betriebsstätte nur dann vorliegt, wenn sich die feste Einrichtung im Gebiet eines Vertragsstaates befindet. Daran fehlt es aber bei einem **Satelliten, welcher auf eine geostationäre Umlaufbahn gebracht wurde**. Anders stellt sich die Frage beim **Provider für Roaming-Netzwerke**. Hier übermittelt der Heimatnetzbetreiber lediglich Anrufe auf das Netzwerk des ausländischen Netzbetreibers. Er hat mithin keinen physischen Zugriff auf dessen Netzwerk, weshalb ihm die feste Einrichtung des ausländischen Netzbetreibers nicht zur Verfügung steht. In gleicher Weise stehen dem **Nutzer von Kabel- oder Pipelinekapazitäten** die festen Einrichtungen des Vermieters nicht zur Verfügung. Aus diesem Grunde wird das **Bestehen einer Betriebsstätte in allen drei Fällen verneint**.

4. Artikel 7

Fremdvergleichsgrundsatz und AOA

a) Einleitung

Die OECD hat am 17.7.2008 den sog. **Betriebsstättenbericht** verabschiedet. Danach soll der Gewinn der Betriebsstätte durch Anwendung des in **Art. 7 Abs. 2 OECD-MA** verankerten **Fremdvergleichsgrundsatzes** so ermittelt werden, als wäre die Betriebsstätte ein selbständiges Unternehmen, das die gleichen oder ähnlichen Funktionen unter gleichen Bedingungen ausübt (sog. **Authorised OECD Approach – AOA**). Die Schwierigkeit besteht nun darin, das neue Konzept unter den bestehenden DBA, welchen die bisherige Fassung des Art. 7 zugrunde liegt, durchzusetzen. Die Schweiz hat allerdings in der OECD erklärt, dass sie im Rahmen einer Verständigungslösung bereit wäre, das neue AOA-Konzept sofort, d.h. vor der formellen Revision eines Abkommens anzuwenden, weil ihr sich in Revision befindendes internes Recht weitgehend dem neuen Art. 7 OECD-MA entsprechen wird.

Zweistufiges Vorgehen der OECD zur Lösung des Problems

Die OECD wählte zur Lösung dieses Problems ein **zweistufiges Vorgehen**: Insoweit, als die im Betriebsstättenbericht festgelegten Grundsätze mit der bisherigen Kommentierung des OECD-MA in Einklang stehen, wurden diese Grundsätze ins **Update 2008** aufgenommen und sind für die Ermittlung von Betriebsstätten-Gewinnen solange anzuwenden, wie ein DBA den Wortlaut des bisherigen Art. 7 fortführt. Das hat allerdings zur Folge, dass der vom AOA gebotene Fortschritt bloß „homöopathisch“ zum Tragen kommen kann, insbesondere deshalb, weil sich aufgrund des alten Wortlautes in Bezug auf unternehmensinterne Verrechnungspreise für sämtliche **Nutzungs- und Dienstleistungsentgelte** (sog. **notional payments**) kaum etwas verbessern lässt und trotz Funktionsanalyse eigentlich nur die neuen Grundsätze über die **Bilanzstruktur** der Betriebsstätten und die **Gewinnzurechnung aus dem Geschäftsverkehr mit anderen Körperschaften** einen echten Fortschritt darstellen. Die Mehrheit der OECD-Staaten verfolgt denn auch in Bezug auf die Frage der Kapitalisierung einer Betriebsstätte einen pragmatischen Ansatz, indem von einer Kapitalstruktur ausgegangen wird, welche sowohl der Betriebsorganisation als auch den ausgeübten Funktionen der Betriebsstätte Rechnung trägt. Der Vollständigkeit halber sei daran erinnert, dass die unternehmensinterne arm's-length-Übertragung von Waren und anderen Gütern des Umlaufvermögens sowie in zahlreichen Fällen auch von betrieblichem Sach-Anlagevermögen eine Errungenschaft des 1994 erschienenen OECD-Berichtes „Attribution of Income to

Permanent Establishments“ war, die bereits im Update 1994 des OECD-Kommentars ihren Niederschlag gefunden hatte.

In einem zweiten Schritt wurde dann im **Update 2010** Art. 7 OECD-MA neu gefasst und die Kommentierung dazu angepasst.

b) Wortlaut des Artikel 7 gemäß Update 2010

Der bisherige Art. 7 wurde im Update 2010 durch folgende neue Bestimmung ersetzt, die in den bilateralen Beziehungen grundsätzlich erst dann zum Tragen kommen wird, wenn ein bestehendes DBA entsprechend revidiert oder ein neues DBA von Anfang an mit dem Wortlaut des neuen Art. 7 abgeschlossen wurde:

Neuer Wortlaut des
Art. 7 OECD-MA

1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die nach den Bestimmungen von Abs. 2 dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.
2. Für die Zwecke dieses Artikels sowie des Art. 23A und 23B sind unter den Gewinnen, die in jedem Vertragsstaat der in Abs. 1 erwähnten Betriebsstätte zuzurechnen sind, jene Gewinne zu verstehen, die sie namentlich durch ihre Beziehungen zu anderen Teilen des Unternehmens unter Berücksichtigung der vom Unternehmen über die Betriebsstätte und über andere Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, der verwendeten Aktiven und der übernommenen Risiken hätte erzielen können, wenn sie ein getrenntes und unabhängiges Unternehmen gewesen wäre, das eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte.
3. Berichtigt ein Vertragsstaat die Gewinne, die der Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaates nach Abs. 2 zuzurechnen sind, und besteuert er demzufolge Gewinne dieses Unternehmens, die im andern Staat besteuert worden sind, so nimmt dieser andere Staat, soweit es zur Behebung der Doppelbesteuerung auf diesen Gewinnen notwendig ist, eine entsprechende Berichtigung der darauf erhobenen Steuern vor. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten konsultieren sich erforderlichenfalls zur Festlegung der Berichtigung.
4. Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

c) Kommentar

Im ergänzten Kommentar wird die Abgrenzung zwischen Abs. 1 und 2 verdeutlicht.

Abs. 1 enthält den allgemeinen Grundsatz, dass Gewinne eines Unternehmens nur insoweit im anderen Staat besteuert werden können, als das Unternehmen dort eine Betriebsstätte hat und die Gewinne dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. In

Ergänzungen des
Kommentars zu
Art. 7 OECD-MA

Abs. 2 wird erläutert, unter welchen Voraussetzungen die Gewinne als „zurechenbar“ angesehen werden. Einschränkend wird festgestellt, dass die **Begriffsbestimmung der Zurechenbarkeit** eine unterschiedliche Gewinnfestsetzung durch den Betriebsstättenstaat und den Ansässigkeitsstaat nicht ausschließt. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die innerstaatlichen Bestimmungen unterschiedliche Regelungen zu den Abschreibungssätzen, dem Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und den Voraussetzungen der Berücksichtigung von Abzügen vorsehen. In den allermeisten Fällen dürften sich solche Abweichungen nach einer gewissen Zeit von selbst ausgleichen, so dass mittelfristig keine Über- oder Unterbesteuerungen verbleiben sollten. Daraus ergibt sich jedenfalls der Grundsatz, dass das Sitzland Schweiz die Gewinne ausländischer Betriebsstätten nach dem eigenen Recht ermitteln und auf dieser Basis die internationale Steuerauscheidung vornehmen darf. Dass schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unter-

nehmen ausschließlich nach schweizerischem Recht besteuert werden dürfen, bedarf keiner besonderen Ausführungen. Eine Einschränkung ergibt sich gegebenenfalls durch das **Gleichbehandlungsgebot** (insbesondere Art. 24 Abs. 3 und 4 OECD-MA).

Erwähnenswert ist auch die Bestätigung des Grundsatzes, dass unternehmensinterne Aufwendungen und Erträge keiner tatsächlichen Zahlung bedürfen und somit keine Kapitalertragsteuern auslösen; die Berücksichtigung von unternehmensinternen Leistungen (Ertrag) und Gegenleistungen (Aufwand) **dient** somit lediglich der internationalen Gewinnabgrenzung, **nicht der Anwendung anderer Artikel** des OECD-MA.

Einleitend sei darauf aufmerksam gemacht, dass die Auslegung von Abs. 2 des neuen Art. 7 nicht ohne Vorkenntnis der in Teil I des Betriebsstättenberichtes von 2008/2010 enthaltenen Grundsätze möglich ist. Der betreffende Abs. 2 stellt denn auch die langersehnte Errungenschaft dar, bei der internationalen Gewinnabgrenzung **möglichst alle Unterschiede zwischen Art. 9 und Art. 7, also zwischen Konzerngesellschaften und Betriebsstätten**, zu **beseitigen**. Dieses Ziel konnte aus naheliegenden Gründen **nicht vollumfänglich verwirklicht** werden, weil Konzerngesellschaften eine eigene rechtliche Existenz haben und Betriebsstätten Teile derselben juristischen Person sind. Die unmittelbare Folge dieser Realität besteht somit darin, dass im Stammhaus-/Betriebsstätte-Verhältnis nicht auf Verträge abgestellt werden kann. Daraus ergibt sich, dass nur die tatsächlich ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Aktiven und das daraus resultierende Gewinn- und Risikopotential die internationale Gewinnabgrenzung und die unternehmensinternen Verrechnungspreise bestimmen werden. Obschon sich sämtliche Aktiven im Eigentum derselben juristischen Person befinden, wurde der **Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers** geschaffen, der i. d. R. mit dem Unternehmensanteil identisch ist, in welchem ein Aktivum betrieblich eingesetzt wird. Aufgrund dieser einfachen Grundsätze (wenn man Banken und Versicherungen ausklammert) ist die Bilanz einer Betriebsstätte zu erstellen, die – im Klartext – der **wirtschaftlichen Realität** entsprechen muss (mehr denn je gilt somit der Grundsatz „**substance over form**“). Steht die Aktivseite der Bilanz, ist sodann deren Passivseite (mit Schulden und Eigenkapital) zu bestimmen, wobei die Höhe des Eigenkapitals von den eingegangenen Risiken abhängt, die ihrerseits von den ausgeübten Funktionen und eingesetzten Aktiven abhängen. Es wurde in diesem Zusammenhang folgender kurzer Grundsatz aufgestellt: **Capital follows risks and risks follow functions** (and/or assets used). Es wäre indes ein Trugschluss, jedenfalls außerhalb des Finanzsektors, wenn man davon ausgehen würde, dass die Differenz zwischen Aktiven und Eigenkapital unweigerlich das verzinsliche Fremdkapital darstellt. Diesbezüglich entscheidend sind die vom Stammhausland und von den einzelnen Betriebsstättenstaaten vorgeschriebenen Kapitalisierungsmethoden sowie der Nachweis, dass u. U. sog. Treasury-Funktionen erbracht werden. Diese beiden Themen bedürfen einiger Zusatzerläuterungen.

Die OECD Mitgliedstaaten konnten sich nicht auf eine einzige arm's-length-Kapitalisierungsmethode einigen. Der alte philosophische Streit zwischen den Anhängern der Kapitalspiegeltheorie (und der proportionalen Umlage der tatsächlich bezahlten Schuldzinsen; „money is fungible“) und jenen, die Betriebsstätten auch in Bezug auf deren Finanzierung konsequent wie selbständige Unternehmen behandeln wollen, konnte nicht beigelegt werden. **Die beiden Methoden (capital allocation and thin capitalisation)** wurden zwar mit dem Qualitätssiegel **arm's-length-Methoden** versehen. Statt es jedoch dem Unternehmen zu überlassen, zu welcher Methode es sich bekennen will, sofern es sich weltweit und dauerhaft daran hält und die erforderliche Transparenz bietet, bleibt die diesbezügliche Hoheit der beteiligten Länder uneingeschränkt, womit **Verzerrungen der steuerbaren Ergebnisse vorprogrammiert** sind. Aufgrund des neuen, eigens für Betriebsstätten geschaffenen Abs. 3 kann jedoch das steuerpflichtige Unternehmen damit rechnen, dass **keine Doppelbesteuerung** verbleiben wird. In der Tat wird

Erforderliche Vorkenntnisse zum Verständnis des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA

Keine einheitliche Meinung der OECD-Staaten zu Kapitalisierungsmethoden

in Nr. 69 zu Abs. 3 nochmals unterstrichen, dass im Gegensatz zum bisherigen Verständnis des Verständigungsverfahrens (Art. 25) die beiden Vertragstaaten verpflichtet sind, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Es bleibt zu hoffen, dass der jeweilige Betriebsstätten-Staat aus verwaltungsökonomischen Gründen bereit sein wird, die Kapitalisierungsmethode des Stammhauslandes auch bei ihm gelten zu lassen. Im Update 2008 des OECD-Kommentars steht allerdings als Lösung zu diesem Problem folgendes Vorgehen, das zumindest so lange gelten wird, wie der bisherige Wortlaut von Art. 7 unverändert bleibt:

„Um allfälligen Problemen bei der Umsetzung dieser Zurechnungsgrundsätze zu begegnen, sind die OECD-Staaten bereit, die **vom Betriebsstättenstaat angewandte Zurechnungsmethode für die Zwecke des Schuldzinsenabzugs anzuerkennen**. Die Anerkennung ist an zwei Voraussetzungen geknüpft: Erstens muss die Differenz bei der Kapitalaufteilung zwischen Staat des Stammhauses und Betriebsstättenstaat auf eine unterschiedliche Ausgestaltung des innerstaatlichen Rechts beider Staaten zurückzuführen sein, und zweitens muss die Zurechnung des Kapitals durch den Betriebsstättenstaat auf einer anerkannten Methode, die im Einzelfall zu einem arm's-length-Ergebnis geführt hat, beruhen.“

Die für den **Finanzsektor** (Banken und Global trading, bankähnliche Finanzgesellschaften, Versicherungen) geltenden Grundsätze des Betriebsstättenberichtes 2008/2010 können im Rahmen dieser Übersicht nicht kommentiert werden. Die Teile II–IV des Berichtes legen besonderes Gewicht auf die Funktionen, welche für die Übernahme und Verwaltung von Risiken entscheidend sind. Diesbezüglich ist das Kriterium der KERTs (Key entrepreneurial risk taking functions) geschaffen worden. Die Zurechnung von Aktiven und Eigenkapital erfolgt nach Maßgabe dieser Kriterien. Zudem wird die steuerrechtliche Bedeutung der aufsichtsrechtlichen Vorschriften in Bezug auf das erforderliche Eigenkapital sowie die Struktur und Lokalisierung der Finanzanlagen kritisch gewürdigt. Man kann sich indes fragen, ob Teil II (Banken) im Vergleich zur bisherigen internationalen Rechtslage und Praxis wirklich einen Fortschritt darstellt. Demgegenüber ist Teil IV (Versicherungen) als Modernisierung der steuerlichen Betrachtungsweise anzusehen, nicht zuletzt infolge der ersatzlosen Streichung von Art. 7 Abs. 4 in der Fassung vor 2010.

Finanzsektor ist hier ausgenommen

Der **Betriebsstättengewinn** soll demzufolge in einem **zweistufigen Verfahren** ermittelt werden. In dem ersten, bereits erwähnten Schritt werden Betriebsstätte und Stammhaus wie selbständige Unternehmen behandelt. Dabei werden die ausgeübten Funktionen, die Nutzung von Wirtschaftsgütern und die Übernahme von Risiken analysiert (sog. **Funktionsanalyse**). Zweck der Funktionsanalyse ist es, die von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen sowie die von ihr getragenen Risiken im Kontext mit den von der Gesamtunternehmung ausgeübten Funktionen sowie den von ihr getragenen Risiken, auch unter Berücksichtigung von unternehmensinternen Leistungsbeziehungen, zu analysieren. Die Ergebnisse der Funktionsanalyse sollen es in einem zweiten Schritt ermöglichen, die Vergütungen für solche Leistungsbeziehungen nach den arm's-length-Grundsätzen festzulegen. Zu berücksichtigen sind dabei die **Verrechnungspreisgrundsätze** für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen der OECD; die Anwendung dieser Grundsätze kann indes wegen der unterschiedlichen Rechtsnatur der Subjekte nur eine sinngemäße sein (**by analogy**). In diesem Zusammenhang wird erneut auf die Bedeutung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung und zeitgleicher Aufzeichnungen hingewiesen.

Sinngemäße Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze

d) Unternehmensinterne Verrechnungspreise und Gewinnzurechnungen

Die grenzüberschreitenden **Übertragungen von Waren und anderen Gütern** des Umlaufvermögens oder von **betrieblichem Sach-Anlagevermögen** führen nunmehr

Einordnung unternehmensinterner Verrechnungspreise

konsequent zur Gewinnrealisierung im Ausfuhrland, wie wenn eine Veräußerung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hätte. In besonderen Fällen kann die befristete Nutzung von betrieblichem Anlagevermögen durch eine oder mehrere Betriebsstätten einem Mietverhältnis unter fremden Dritten gleichgestellt werden. Reine Kostenverrechnungen ohne Rücksicht auf den Marktwert der Leistungen sind indes nicht mehr zulässig.

Liefergewinne und
Baubetriebsstätte

Die Neukommentierung enthält überdies eine klare Aussage zu den sog. **Liefergewinnen**. Wenn andere Unternehmenseinheiten einer **Baubetriebsstätte** (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) Waren liefern oder Dienstleistungen erbringen, so ist der darauf entfallende Gewinn aufgrund der Funktionsanalyse nicht auf eine Tätigkeit der Baubetriebsstätte zurückzuführen und daher nicht ihr zuzurechnen. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage, inwieweit die Tätigkeit einer Person als Eigengeschäft oder als Tätigkeit eines abhängigen Vertreters i. S. von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu qualifizieren ist. Im letzteren Fall erfolgt die Zurechnung der Gewinne nach Maßgabe der Zuordnung der Wirtschaftsgüter, Risiken und des Dotationskapitals zur Vertreterbetriebsstätte. Diese Gewinne sind von denjenigen zu unterscheiden, welche der abhängige Vertreter für sich selbst erzielt.

Nutzung immaterieller
Wirtschaftsgüter

Die **Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern** kann in Zukunft wie unter unabhängigen Dritten verrechnet werden, mit anderen Worten wie wenn ein Lizenzvertrag abgeschlossen worden wäre. Man wird indes kaum darum herumkommen, zwischen einerseits bisherigem Eigentum des gesamten Unternehmens an den bestehenden immateriellen Wirtschaftsgütern und andererseits den Neuentwicklungen zu unterscheiden. Es wird in der Praxis nämlich sehr schwierig sein, bisher als gemeinschaftliches Eigentum betrachtete Patente (inkl. Know-how) und Marken von einem Tag auf den anderen – wenn auch entgeltlich – dem Unternehmensteil (i. d. R. dem Stammhaus) zuzurechnen, der für Forschung und Entwicklung zuständig und verantwortlich ist. Es würden sich unlösbare Probleme bei der nachträglichen Ermittlung der Eigentumsquoten und deren Bewertung stellen. Wesentlich einfacher wird dagegen die Entschädigung für die Nutzung oder Übertragung von Neuentwicklungen sein. Unternehmensinterne Auftragsforschung wird somit in Zukunft zulässig sein. Dasselbe gilt für die kollektive Neuentwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern nach dem Modell der sog. Cost contribution arrangements.

Unternehmensinterne
Dienstleistungen

In Bezug auf **unternehmensinterne Dienstleistungen** wird man nunmehr sinngemäß die für multinationale Unternehmen erlassenen Richtlinien anwenden können. Reine Kostenverrechnungen gehören somit auch in diesen Fällen der Vergangenheit an.

Unternehmensinterne
Verrechnung von Zinsen

Der **Abzug von Schuldzinsen, insbesondere im unternehmensinternen Verhältnis**, bedarf einiger Ausführungen: Steht die Höhe des jeweiligen Eigenkapitals fest, stellt sich sodann die Frage des individuellen Schuldzinsenabzuges, allerdings nur bei Anwendung der **thin-capitalisation-Methode**. Der OECD-Kommentar bleibt diesbezüglich – jedenfalls für Praktiker – eine klare Antwort schuldig und beschränkt sich auf den Hinweis, dass keine Unterkapitalisierungen vorliegen dürfen und dass jede Betriebsstätte einen arm's-length-Schuldzinsenabzug beanspruchen könne, solange es sich um **tatsächlich bezahlte Zinsen** handelt. Das Unternehmen könnte diese Unsicherheit dadurch beseitigen, dass es sein Konzept der arm's-length-Zurechnung von tatsächlich bezahlten Schuldzinsen selber bestimmt und sicherstellt, dass daraus keine Über- oder Unterbesteuerungen resultieren.

Übt jedoch ein Unternehmensteil (i. d. R. das Stammhaus) **Treasury-Funktionen** für das gesamte Unternehmen aus, können im Rahmen des jeweiligen Bilanzbildes unternehmensinterne Zinsen verrechnet werden, wie wenn Darlehensverträge bestünden. Die **unternehmensinterne Verrechnung von Zinsen** ist somit **nicht mehr ein „Privileg“ des Finanzsektors**. Dass die betreffenden unternehmensinternen Zinssätze arm's-length-Zinssätze sein müssen, ist an sich selbstverständlich. In der Praxis dürfte sich

jedoch – auch innerhalb des Finanzsektors – das Konzept durchsetzen, wonach unternehmensinterne Fremdfinanzierungen nur aufgrund der vom Treasury-Center effektiv bezahlten Zinssätze zuzüglich einer Dienstleistungsgebühr verrechnet werden dürfen. Dies wird nicht zuletzt deshalb erfolgen, weil innerhalb desselben Rechtssubjektes keine Bonitätsgefälle (Rating-Differenzen) bestehen können.

Im Rahmen der **capital-allocation-Methode** erübrigen sich diese Überlegungen, weil in allen Fällen die gesamten effektiv bezahlten Schuldzinsen proportional umgelegt werden, und zwar nach Maßgabe des in jeder Betriebsstätte – nach erfolgter Umlage des gesamten Eigenkapitals – verbleibenden Fremdkapitals. Die Entschädigung der Treasury-Funktion bleibt vorbehalten.

5. Artikel 8

Kommentar: Die geänderte Bestimmung von Art. 7 erforderte gewisse Anpassungen des Kommentars zu Art. 8. Diese bestätigen den Grundsatz, dass der Gewinn, welcher (funktional) der Betriebsstätte zuzuordnen ist, nur am Ort der tatsächlichen Geschäftsführung des Unternehmens zu besteuern ist.

6. Artikel 10

Kommentar: Um klarzustellen, dass dem **Staat und seinen Gebietskörperschaften** eine **Befreiung** von der auf Dividenden erhobenen Quellensteuer gewährt wird, enthält der Kommentar einen entsprechenden Formulierungsvorschlag für einen neuen Absatz von Art. 10.

Befreiung von Quellensteuern für staatliche Gebietskörperschaften

Der **Betriebsstättenvorbehalt** kann Anlass zu Missbräuchen geben, indem eine Beteiligung in eine Betriebsstätte in einem Staat eingebracht wird, welcher für Dividendeneinkünfte eine Vorzugsbesteuerung vorsieht. Ob eine Beteiligung tatsächlich zur Betriebsstätte gehört, richtet sich nach den Grundsätzen des Betriebsstättenberichts 2010. Maßgebend ist demnach nicht die Bilanzierung der Beteiligung in den Büchern der Betriebsstätte, sondern der Umstand, wer nach den Grundsätzen des sog. Authorised OECD Approach als „wirtschaftlicher“ Eigentümer der Beteiligung anzusehen ist. Bei **Versicherungsgesellschaften** ist die tatsächliche Zugehörigkeit von Beteiligungen zur Betriebsstätte nach den im Betriebsstättenbericht dargelegten Kriterien zu beurteilen.

7. Artikel 11

Kommentar: Entsprechend den Ergänzungen im Kommentar zu Art. 10 wird auch hier auf die Möglichkeit hingewiesen, im DBA ausdrücklich festzulegen, dass der **Staat** und seine Gebietskörperschaften sowie ausschließlich ihm gehörende Einrichtungen (als Beispiel werden die **Zentralbanken** genannt) Anspruch auf **Befreiung von der Quellensteuer** auf Zinsen haben.

Übernommen wurden ebenfalls die Ausführungen im Kommentar zu Art. 10 zum **Betriebsstättenvorbehalt**.

8. Artikel 12

Kommentar: Die Neukommentierung enthält Ausführungen zur Qualifikation von Vergütungen, welche für folgende Leistungen gezahlt werden: **Transponder-Leasing, Überlassen von Pipelines und Kabeln für die Übermittlung von Elektrizität oder Telekommunikation, Zurverfügungstellen von Radiofrequenzen** (spectrum licence) und **Roaming** zwischen zwei Mobilfunknetzen. Im Ergebnis kann festgestellt werden, dass Vergütungen für solche Leistungen **i. d. R. keine Lizenzzahlungen** darstellen. Dies gilt grundsätzlich auch, wenn das anwendbare DBA der **alten Fassung von Art. 12** folgt und das Leasing einschließt. **Ausnahmsweise** kann das **Transponder-Leasing** je nach Vertragsgestaltung unter den Lizenzbegriff nach der alten Fassung von Art. 12 fallen.

Vergütungen für Transponder-Leasing sind keine Lizenzzahlungen

Wird dem Nutzer das Recht eingeräumt, einen Satelliten nicht nur selbst zu nutzen, sondern ihn Dritten für die Datenübertragung zur Verfügung zu stellen, wird Art. 12 anwendbar sein.

Auch bei der Kommentierung zu Art. 12 wurden die Ausführungen im Kommentar zu Art. 10 zum **Betriebsstättenvorbehalt** übernommen.

9. Artikel 13

Kommentar: Die zusätzlichen Erläuterungen zum Betriebsstättenvorbehalt (vgl. Ausführungen zu Art. 10 - 12) wurden entsprechend übernommen.

10. Artikel 15

Kommentar: Art. 15 Abs. 2 Buchst. c sieht vor, dass das Besteuerungsrecht für Arbeitsvergütungen, welche von einer Betriebsstätte getragen werden, welche der Arbeitgeber im anderen Staat hat, diesem anderen Staat zukommt. Ob solche Arbeitsvergütungen **von der Betriebsstätte „getragen“** werden, richtet sich nicht danach, wo diese verbucht wurden. Aufgrund des **Authorised OECD Approach** wird nunmehr einzig darauf abzustellen sein, ob der Betriebsstätte Dienstleistungen hätten belastet werden sollen, in deren Preis auch das Arbeitsentgelt des vom Stammhaus entsandten Mitarbeiters abgegolten wurde. Diese zweifellos konsequente Erkenntnis wird in der Praxis nicht ohne weiteres durchsetzbar sein.

Die Kommentierung zum **internationalen Personalverleih** und zur **Mitarbeiterentsendung** war bisher eher offen formuliert. Grundsätzlich sollte auf den formalen Arbeitgeber abgestellt und eine Abweichung bei missbräuchlichen Gestaltungen zugelassen werden. Bereits die bisherige Kommentierung enthielt aber in Nr. 8 Kriterien für die Bestimmung des Arbeitgebers, welche über den Missbrauch hinausgingen. Da die Schweiz bis vor wenigen Jahren der Auffassung war, dass grundsätzlich auf den formalen Arbeitgeber abgestellt werden müsse, hatte sie zur Kommentierung von Art. 15 Abs. 2 eine Bemerkung angebracht. Danach sollen die Ausführungen in Nr. 8 nur im Falle missbräuchlicher Gestaltungen angewendet werden.

In der Neukomentierung wird nun festgehalten, dass „**Arbeitgeber**“ i. S. von Art. 15 Abs. 2 Buchst. b **nicht nur der formale Arbeitgeber** sein muss. Namentlich soll der **erweiterte Arbeitgeberbegriff nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt** werden.

Für diejenigen Staaten, welche in ihrem innerstaatlichen Recht einen formalen Arbeitgeberbegriff kennen, in Fällen von internationalem Personalverleih aber gleichwohl dem Arbeitsortsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen möchten, wird folgende **Ergänzung zur Bestimmung von Art. 15 Abs. 2 vorgeschlagen:**

„Abs. 2 dieses Artikels findet keine Anwendung auf Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht und die von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, wenn:

- a) der Empfänger seine Arbeit im Rahmen dieser Anstellung einer anderen Person als dem Arbeitgeber erbringt und diese Person direkt oder indirekt die Art und Weise, wie die Arbeitsleistung erbracht wird, überwacht, leitet oder kontrolliert; und
- b) diese Arbeitsleistungen einen integralen Bestandteil der von dieser Person ausgeübten Geschäftstätigkeit bilden.“

In vielen Staaten wurden Kriterien entwickelt, um Arbeitsleistungen (contract of services) von Dienstleistungen (contract for services) zu unterscheiden. Dazu wird **festgehalten, dass im grenzüberschreitenden Verhältnis das innerstaatliche Recht des Staates, in welchem die Leistung erbracht wird, grundsätzlich vorgeht**. Ausgenommen sind Fälle, in welchen der Zusammenhang eines bestimmten DBA etwas anderes

Besteuerungsrecht für
Arbeitsvergütungen

Internationaler Personal-
verleih und Mitarbeiter-
entsendung

Ergänzung der Bestim-
mung in Art. 15 Abs. 2
OECD-MA

Beseitigung der Doppel-
besteuerung durch den
Ansässigkeitsstaat

erfordert. Eine allfällige **Doppelbesteuerung** ist **durch den Ansässigkeitsstaat** der Person, welche die Tätigkeitsvergütung bezieht, **zu beseitigen**. Dies auch dann, wenn der Ansässigkeitsstaat die Tätigkeit nach seinem innerstaatlichen Recht als Dienstleistung und nicht als unselbständige Arbeit qualifiziert. Immerhin wird darauf hingewiesen, dass in Fällen, in welchen der Ansässigkeitsstaat die abkommenskonforme Besteuerung der Tätigkeitsvergütung bestreitet, das **Verständigungsverfahren** eingeleitet werden kann.

Der Kommentar enthält Kriterien und Lösungsbeispiele, die bei Unstimmigkeiten über die Qualifizierung von Tätigkeitsvergütungen herangezogen werden können. Entscheidend für die Beurteilung der Tätigkeitsvergütung ist die Art der erbrachten Leistung und der Umstand, ob die erbrachte Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit des Leistungsempfängers darstellt. Ein wichtiges Kriterium ist auch, wer die Verantwortung und das Risiko für die Leistung, welche von einer Person direkt an ein Unternehmen erbracht wird, trägt. Im Kommentar werden insbesondere die folgenden Kriterien aufgeführt:

- ▶ Wer hat das Recht, der Person hinsichtlich der zu erbringenden Leistung Weisungen zu erteilen?
- ▶ Wer hat die Kontrolle und Verantwortung für die Geschäftseinrichtung, in der die Arbeiten ausgeführt werden?
- ▶ Wird die von der natürlichen Person bezogene Vergütung direkt vom formalen Arbeitgeber an den Leistungsempfänger weiterbelastet?
- ▶ Wer stellt der natürlichen Person das zur Arbeitsausführung nötige Werkzeug und Material zur Verfügung?
- ▶ Wer bestimmt die Anzahl und die Qualifikation der die Arbeit ausführenden Personen?
- ▶ Wer ist berechtigt, die natürliche Person, welche die Tätigkeit ausüben wird, auszuwählen und die zu diesem Zwecke mit dieser Person abgeschlossenen Verträge zu kündigen?
- ▶ Wer ist berechtigt, hinsichtlich der Tätigkeit der natürlichen Person Disziplinarmaßnahmen zu ergreifen?
- ▶ Wer bestimmt die Ferien und den Arbeitsplan der natürlichen Person?

Fragenkatalog zur
Geschäftsfähigkeit

Anhand von **sechs Beispielen** wird schließlich konkretisiert, wie die dargelegten theoretischen Grundsätze in der Praxis anzuwenden sind. Ursprünglich enthielt der Bericht über die Änderungen des Kommentars zu Art. 15 Abs. 2 fünf Beispiele mit Lösungen. Im Zuge der Diskussion des Berichts mit den interessierten Wirtschaftskreisen wurde schließlich ein weiteres Beispiel hinzugefügt. Da die ersten fünf Beispiele bereits an anderer Stelle übersetzt und kommentiert sind (Bendlinger, IWB 2004 F. 10 Gr. 2 S. 1791 ff. [→ PAAAB-27530]), soll hier nur das Beispiel 6 wiedergegeben werden.

Beispiel 6 ▶ *Die im Staat K ansässige Gesellschaft Kco und die im Staat L ansässige Lco gehören zur gleichen Unternehmensgruppe. Der Umstand, dass ein großer Teil der Gruppenaktivitäten nach Funktionen gegliedert ist, erfordert die Zusammenarbeit von Mitarbeitern verschiedener Gruppengesellschaften unter Anleitung von Führungskräften, welche bei Gruppengesellschaften in anderen Staaten angestellt sind. Die im Staat K ansässige X ist Arbeitnehmerin von Kco. In ihrer Funktion als Senior Manager ist sie im Konzern für den Personalbereich zuständig. Seit X bei Kco angestellt ist, hat Kco die Funktion einer Kostenstelle für die Personalkosten der Gruppe. Die bei Kco anfallenden Kosten werden periodisch nach einem Umlageschlüssel (Anzahl der Arbeitnehmer) an die einzelnen Konzerngesellschaften weiter belastet. X muss regelmäßig Konzerngesellschaften in anderen Staaten aufsuchen. Während des letzten Jahres hat X drei Monate im Staat L verbracht, um sich dort um die Personalangelegenheiten der Lco zu kümmern.*

Der im Kommentar enthaltenen Lösung liegt die Überlegung zugrunde, dass die von X ausgeübte Tätigkeit Teil der Tätigkeit ist, welche Kco für die Konzerngruppe ausübt. In großen Unternehmensgruppen sind diese und andere Tätigkeiten wie z. B. Unternehmenskommunikation, Strategie, Finanzen und Steuern, Treasury, Informationsmanagement und Rechtsberatung häufig zentralisiert. Die von X erbrachte Leistung ist daher integraler Bestandteil der Unternehmenstätigkeit von Kco. Die Ausnahme von Art. 15 Abs. 2 sollte daher grundsätzlich auf die Vergütungen, welche X für ihre Tätigkeit im Staat L bezieht, Anwendung finden.

Im Klartext heißt das, dass in Zukunft vermehrt darauf geachtet werden muss, ob aus der Sicht des Tätigkeitsstaates ein (wenn auch indirektes) Anstellungsverhältnis mit dem entsandten Mitarbeiter besteht oder ob dessen Arbeitseinsatz als Teil eines umfassenden Dienstleistungsverhältnisses zwischen selbständigen Unternehmen anzusehen ist. Die mit der Neukommentierung vollzogene Ausweitung des Arbeitgeberbegriffs könnte dazu führen, dass Staaten, in welchen Tätigkeiten von Personen anderer Staaten ausgeübt werden, in Zukunft vermehrt nach Steuersubstrat Ausschau halten und dieses wohl auch finden werden. Auch die Schweiz hat ihre Praxis, insbesondere beim Personalverleih, den Entwicklungen in der OECD angepasst. Aus diesem Grunde ist die bisherige schweizerische Bemerkung zum Kommentar zu Art. 15 Abs. 2 in der Neukommentierung nicht mehr zu finden. Da grenzüberschreitender Personalverleih und Entsendungen häufig kurzfristig sind, werden damit für grenzüberschreitende Tätigkeiten **administrative Hürden und Steuerrisiken geschaffen**, welche durch ein allfälliges Steuermehraufkommen i. d. R. nicht gerechtfertigt sein dürften.

11. Artikel 21 und 22

Kommentar: Die zusätzlichen Erläuterungen zum Betriebsstättenvorbehalt (vgl. Ausführungen zu Art. 10 - 12) wurden entsprechend übernommen.

12. Artikel 24

Kommentar: Abs. 3 soll die Diskriminierung beseitigen, die genau genommen nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an den Ort der Betriebsstätte eines Unternehmens anknüpft. Nach dem ersten Satz des Abs. 3 darf die Besteuerung einer Betriebsstätte in dem betreffenden Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen dieses Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung bezweckt die Beseitigung jeder Diskriminierung bei der Behandlung von Betriebsstätten gegenüber ansässigen Unternehmen desselben Tätigkeitsbereiches auf dem Gebiet der auf die gewerbliche Tätigkeit entfallenden Steuern, insbesondere der Steuern vom gewerblichen Gewinn. Mit der Neukommentierung wird klargestellt, dass Abs. 3 einen Staat nicht daran hindert, bei Betriebsstätten **besondere Gewinnermittlungsmethoden** anzuwenden. In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf Art. 7 Abs. 3 hingewiesen, wonach als Gewinne einer Betriebsstätte diejenigen anzusehen sind, welche ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen für die gleichen oder ähnlichen Tätigkeiten unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen erwartungsgemäß erzielt haben sollte. Solange die Verwaltungspraxis auf dieser Grundlage steht, sollte keine Verletzung des Abs. 3 von Art. 24 vorliegen. Denn Art. 7 Abs. 2 ist mit Art. 24 Abs. 3 insoweit deckungsgleich, als in beiden Bestimmungen statuiert wird, dass die **Besteuerung einer Betriebsstätte nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung eines ansässigen Unternehmens, welches ähnliche Tätigkeiten ausübt**.

13. Artikel 25

Kommentar: Bei den Beispielen zu den häufigsten Anwendungsfällen von Verständigungsverfahren wurde eine Anpassung an die Neufassung des Art. 7 vorgenommen.

14. Artikel 26

Kommentar: Bei den Beispielen zur Frage, wann Informationen für die Zwecke der Durchführung von Abkommenbestimmungen benötigt werden, erfolgte aufgrund des geänderten Art. 7 eine entsprechende Anpassung bei der Bestimmung von Betriebsstättengewinnen.

Auf massiven Druck der G20-Staaten hin wurden bekanntlich die bisherigen **Vorbehalte von Belgien, Luxemburg, Österreich und der Schweiz zurückgezogen**. Damit bestehen keine Vorbehalte mehr gegen Art. 26 oder einzelne Absätze dieser Bestimmung. Die **Schweiz** hat inzwischen bereits **über 30 DBA nach Art. 26 OECD-MA abgeschlossen**, wovon sieben bereits in Kraft sind (Dänemark, Finnland, Frankreich, Katar, Luxemburg, Norwegen und Österreich). Weitere drei DBA sind auf schweizerischer Seite zur Ratifizierung bereit (Großbritannien, Mexiko und USA). Das **am 27.10.2010 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des DBA mit Deutschland** könnte voraussichtlich gegen Ende 2011 in Kraft treten (vgl. dazu Kolb/Baumgartner, IWB 2010 S. 886 ff. [↪ NAAAD-57052]).

FAZIT

Das Update 2010 stellt sowohl durch seinen Umfang als auch die Bedeutung der behandelten Fragen eine der innovativsten Änderungen des OECD-Musterabkommens bzw. des Kommentars seit der letzten Gesamtrevision von 1977 dar. Nach einigen gescheiterten Versuchen und langjährigen Vorarbeiten zur Besteuerung der Betriebsstättengewinne konnte ein moderner Artikel 7 durchgesetzt werden. Diese neue Bestimmung erforderte zahlreiche Anpassungen anderer Artikel, wovon insbesondere die Frage zu erwähnen ist, wann Lohnkosten von einer Betriebsstätte getragen werden (Art. 15 Abs. 2 Buchst. c). Von nicht zu unterschätzender Bedeutung ist auch die Etablierung des wirtschaftlichen Arbeitgebers in Art. 15 Abs. 2 Buchst. b. Des Weiteren darf nicht unerwähnt bleiben, dass nun sämtliche Vorbehalte zum Informationsaustausch (Art. 26) zurückgezogen wurden.

AUTOREN

Angelo Digeronimo

ist Berater der Anwaltskanzlei Python & Peter, Bern. Er war bis 2008 Experte der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Verrechnungspreisfragen.

Andreas Kolb,

Rechtsanwalt, ist Partner der Anwaltskanzlei Eversheds AG, Zürich/Bern.

LITERATUR

Bendlinger, Ende der 183-tägigen Schonfrist bei der internationalen Arbeitskräftegestaltung, IWB 2004 F. 10 Gr. 2 S. 1791;

Digeronimo, The taxation of Permanent Establishments: An issue for three generations, www.pplex.ch/pub/media_ml_078_001a.pdf;

Kolb, Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens, IWB 2009 F. 10 Gr. 2 S. 2049;

Kolb/Baumgartner, Neues Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, IWB 2010 S. 886.