
Blickpunkt International

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

Folgende Neuerungen sind seit dem letzten Update anfangs September bis Redaktionsschluss anfangs November 2019 hinsichtlich der Abkommen der Schweiz bekannt (chronologisch dargestellt):¹

- Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom **20. September 2019** die Botschaften zu den Änderungsprotokollen zu den Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA) mit den Republiken **Irland** und **Korea** verabschiedet. Durch die Protokolle finden unter anderem die BEPS-Mindeststandards (Zugang zu Verständigungsverfahren zur Streitbeilegung und die Aufnahme von Missbrauchsklauseln) Eingang in die DBA. Zusätzlich wird das DBA mit Irland um eine Schiedsklausel ergänzt;²
- Am **20. September 2019** haben die Vertreter der Schweiz und den **Vereinigten Staaten von Amerika (USA)** in Bern die Ratifikationsurkunden zum Änderungsprotokoll des DBAs ausgetauscht. Das Protokoll wurde bereits am 23. September 2009 von beiden Staaten als Ergänzung des DBAs aus dem Jahr 1996 unterzeichnet. Die Schweizerische Bundesversammlung hatte das Protokoll am 18. Juni 2010 genehmigt. Am 17. Juli 2019 hat nun auch der zuständige US-amerikanische Senat grünes Licht gegeben. Auf der Grundlage des Änderungsprotokolls sind Dividenden an Einrichtungen der individuellen Vorsorge – in der Schweiz die Säule 3a – ab dem 1. Januar 2020 von Quellensteuern



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



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Senior Manager
Transfer Pricing, EY Zürich

befreit. Eine obligatorische Schiedsklausel soll zudem sicherstellen, dass eine Doppelbesteuerung auch in Fällen vermieden wird, bei welchen sich die zuständigen Behörden sich im Verständigungsverfahren nicht einig können. Durch das Inkrafttreten des Protokolls ebnet sich nun auch der Weg für eine allfällige weitere Überarbeitung des

**Livio Bucher**

MLaw, LL.M.,

Senior Consultant International
Tax Services, EY Zürich**Niloufar Najafi**Transfer Pricing,
EY Zürich

DBAs.³ Es ist jedoch zu betonen, dass das Musterabkommen der USA von 2016 äusserst komplex ist. Insbesondere Art. 22, der sich auf die Einschränkungen von Abkommensvorteilen bezieht, weist einen Schweregrad auf, der einmalig in der Entwicklung der DBA ist.⁴ Ausgehend davon erstaunt es nicht, dass bisher noch kein Abkommen auf Basis des Musterabkommens 2016 finalisiert wurde. Inwieweit die zuständige Behörde auf Seiten der USA bereit sein wird, vom Text des Musterabkommens Abstand zu nehmen wird sich weisen. Hinweise dürften sich bald ergeben, da offenbar Verhandlungen mit anderen Ländern geführt werden;

- Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom **9. Oktober 2019** die Botschaft zur Genehmigung eines Änderungsprotokolls zum DBA zwischen der Schweiz und der **Ukraine** verabschiedet. Durch das Protokoll finden

INHALTSVERZEICHNIS

- 1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz**
- 2 EU streicht die Schweiz von ihrer Beobachtungsliste**
- 3 OECD veröffentlicht Vorschlag zur Besteuerung von multinationalen Unternehmen**
- 4 EU: Neue Entwürfe zur Meldepflicht bei Steuergestaltung**
- 5 EU: Update zu State Aid Entscheide des EuG**
 - 5.1 Niederlande
 - 5.2 Luxemburg
 - 5.3 Belgien
- 6 Country-by Country-Reporting Pflicht in der Schweiz**
 - 6.1 Gesetzliche Grundlage
 - 6.2 Voraussetzungen und Sanktionierung
 - 6.3 Verwendung des CbCR
 - 6.4 Internationaler Austausch

unter anderem die BEPS-Mindeststandards Eingang in das DBA. Zudem werden die Bestimmungen an die aktuelle Vertragspolitik beider Staaten angepasst. Auf schweizerischer Seite wurde angeregt, dass das DBA um eine Schiedsklausel ergänzt wird. Zu-

¹ Stand am 9. November 2019.

² Vgl. Medienmitteilung vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) vom 20. September 2019.

³ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement vom 20. September 2019.

⁴ 2016 U.S. Model Income Tax Treaty, online abrufbar unter <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (zuletzt abgerufen am 7. November 2019).

dem fand auch eine Amtshilfeklausel nach internationalem Standard in Sachen Informationsaustausch auf Anfrage Eingang. Bei der Besteuerung von Dividenden gilt in Zukunft ein Anteil von 10% statt wie bisher 20% an der ausschüttenden Gesellschaft als qualifizierte Beteiligung. Ausserdem ist neu sowohl auf Zinsen als auch auf Lizenzgebühren ein Residualsteuersatz von 5% vorgesehen;⁵

- Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom **23. Oktober 2019** die Botschaft zum Änderungsprotokoll zum DBA mit der Islamischen Republik **Iran** verabschiedet. Durch das Protokoll finden unter anderem die BEPS Mindeststandards Eingang in das DBA, wozu sich die Schweiz gegenüber der OECD auch betreffend Nicht-OECD Staaten wie dem Iran verpflichtet hat. Das Änderungsprotokoll enthält daher eine Missbrauchsklausel, die auf die auf den hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder eines Geschäfts abstellt (sog. Principal-Purpose-Test) und damit sicherstellen soll, dass das DBA nicht missbräuchlich in Anspruch genommen wird. Zudem enthält das DBA neu eine Bestimmung zum Informationsaustausch auf Ersuchen. Einen zusätzlichen Absatz erfahren auch Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und Artikel 9 (Verbundene Unternehmen), welche neu eine absolute Frist von fünf Jahren ab der betreffenden Steuerperiode für Gewinnaufrechnungen vorsehen. Beim Artikel 25 (Verständigungsverfahren) sollen neu Verständigungslösungen nicht später als zehn Jahre nach Ablauf des betreffenden Steuerjahres umgesetzt werden;⁶
- Das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ist für die Schweiz per 1. Dezember 2019 in Kraft getre-

ten. Damit die Änderungen in den jeweiligen DBA der Schweiz aufgenommen werden, muss das SIF nun mit den zuständigen Behörden der betroffenen Staaten ein Memorandum of Understanding (MoU) in der Form einer allgemeinen Verständigungsvereinbarung abschliessen. Der neue Wortlaut in den DBA wird voraussichtlich frühestens ab 1. Januar 2021 anwendbar sein.⁷

- Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom 6. November 2019 die Botschaften zu den Änderungsprotokollen zu den DBA mit Neuseeland, den Niederlanden, Norwegen und Schweden verabschiedet. Durch die Protokolle werden die abkommensbezogenen BEPS-Mindeststandards umgesetzt.

2 EU streicht die Schweiz von ihrer Beobachtungsliste

Seit Dezember 2017 figurierte die Schweiz auf einer EU-Liste von Drittstaaten, welche sich zwar verpflichtet hatten, internationale Steuerstandards einzuhalten, jedoch die entsprechenden Bestimmungen noch nicht vollständig umgesetzt haben – die sogenannte **graue Liste**.⁸ Bereits im Oktober 2014 hatte die zuständige Behörde der Schweiz und die Finanz- und Wirtschaftsminister der EU Mitgliedstaaten (sog. ECOFIN-Rat) eine gemeinsame Verständigung zur Unternehmensbesteuerung unterzeichnet. Die Schweiz verpflichtete sich, die kantonalen Statusgesellschaften und Bundespraxen betreffend Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branch abzuschaffen. Im Gegenzug bekräftigten die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, allenfalls getroffene Gegenmassnahmen rückgängig zu machen, nachdem die fraglichen Regimes aufgehoben worden seien. Mit der Inkraftsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) auf den 1. Januar 2020 wird die Schweiz nun diesen Verpflichtungen vollkommen nachgekommen sein.

Der Rat der Europäischen Union hat am 10. Oktober 2019 daher entschieden, die Schweiz von der Beobachtungsliste zu streichen. Die Änderung ist am 17. Oktober 2019 mit der Publikation der revidierten Anhänge im Amtsblatt der EU in Kraft getreten.⁹

3 OECD veröffentlicht Vorschlag zur Besteuerung von multinationalen Unternehmen

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat am 9. Oktober 2019 einen Vorschlag publiziert, wonach sichergestellt werden soll, dass multinationale Konzerne in Zukunft dort besteuert werden sollen, wo sie wirtschaftlich aktiv sind und eine Wertschöpfung stattfindet.¹⁰

Der OECD-Vorschlag versucht Elemente dreier bisher konkurrierender Vorschläge zu vereinen und fusst auf der aktuellen Arbeit der OECD und G20 zu Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Dem Vorschlag folgend muss die Zuordnung von Gewinnen und entsprechenden Besteuerungsrechten verändert werden, damit multinationale Unternehmen dort besteuert werden können, wo sie Umsatz erzielen, auch wenn sie dort keine physische Präsenz haben. Das erfordert gemäss OECD einerseits neue Regeln darüber, wo die Steuern gezahlt werden müssen (Nexus-Regel) und zum anderen Re-

geln darüber, welcher Anteil des Gewinns jeweils von wem besteuert werden darf (Regel zur Gewinnallokation).¹¹

Im vorliegenden Entwurf werden die Vorschläge weiter entwickelt, welche im OECD Konsultationsentwurf zur digitalen Wirtschaft vom 13. Februar 2019 bereits andiskutiert worden waren.¹² Aufgrund des jüngsten Entwurfs soll weniger vom heutigen internationalen Besteuerungssystem abgewichen werden. Dies darf durchaus als Zeichen für mehr Kontinuität gewürdigt werden, wie dies bereits im September 2019 das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) als eine der Grundpositionen gefordert hat: *«Das bestehende internationale Steuersystem fördert die internationale Tätigkeit von Unternehmen. Das Netzwerk von Doppelbesteuerungsabkommen gilt es zu erhalten und neue Lösungen darin zu integrieren.»*¹³

Der Entwurf geht aber insb. in Bezug auf den Anwendungsbereich viel weiter als ursprünglich angedacht. Der Vorschlag vom Sekretariat sieht vor, dass grosse verbraucherorientierte Unternehmen vom Anwendungsbereich erfasst werden. Darunter fallen gemäss dem Sekretariat Unternehmen, die Einnahmen aus der Bereitstellung von Konsumgütern oder der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen erzielen, welche ein verbraucherorientiertes Element haben. Finanzpolitisch würde dies ein Nachteil für die kleinen Länder mit grosser Wertschöpfung darstel-

⁵ Vgl. Botschaft BBl 2019 2146 ff.

⁶ Vgl. Botschaft in BBl 2019 2174 ff.

⁷ Detaillierte Ausführungen zum Ratifikationsprozess des MLI finden sich insb. bei HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/BUCHER/HUGGER, *Blickpunkt International*, *Steuer Revue* 6/2019, S. 443 f.

⁸ Vgl. Medienmitteilung vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) vom 17. Oktober 2019.

⁹ Vgl. Pressemitteilung vom Rat der EU vom 10. Oktober 2019.

¹⁰ Vgl. Pressemitteilung der OECD vom 9. Oktober 2019.

¹¹ Ibid.

¹² Detaillierte Ausführungen zum OECD Konsultationsentwurf zur digitalen Wirtschaft finden sich insb. bei HUBER/MAHAWATTAGE/BULARD/ZAHND/BUCHER, *Blickpunkt International* und *Blickpunkt BEPS*, *Steuer Revue* 4/2019, S. 260 ff.

¹³ Vgl. Aktualisierte Position des SIF zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft vom 12. September 2019.

len, wozu auch die Schweiz gehört.¹⁴ Inwieweit das Steuersubstrat in diesen Ländern verkleinert werden würde, hängt sehr stark davon ab, wie die entsprechenden Parameter gesetzt werden.¹⁵

Die Hauptelemente des Vorschlags lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- **Anwendungsbereich** der neuen Regeln: Die neuen Regeln sollen insb. Unternehmen mit **hochdigitalisierten Geschäftsmodellen** betreffen, gehen aber weiter und konzentrieren sich insb. auch auf Unternehmen in der **Konsumgüter- und Pharmaindustrie**. Die Rohstoffindustrie soll voraussichtlich nicht in den Anwendungsbereich fallen. Ferner unklar ist, ob andere Sektoren (z. B. Finanzdienstleistungen) in den Anwendungsbereich fallen sollen oder nicht.
- **Neuer Nexus**: Für Unternehmen, die in den sachlichen Anwendungsbereich fallen, schafft der Vorschlag einen neuen Nexus, der nicht von der physischen Präsenz abhängt, sondern weitgehend auf dem **Umsatz** basiert. Der neue Nexus soll Schwellenwerte haben, einschliesslich länderspezifischer Umsatzschwellen, die so kalibriert sind, dass sichergestellt ist, dass auch Staaten mit kleineren Volkswirtschaften profitieren. Dieser neue Nexus-Ansatz soll als eigenständige, neue Bestimmung in bestehende DBA integriert werden.
- **Neue Gewinnzuweisungsregel, welche über das Drittvergleichskonzept hinausgeht**: Die neuen Regeln sollen eine neue Gewinnzuweisungsregel schaffen, und zwar unabhängig davon, ob die Steuerpflichtigen über eine lokale Marketing- oder Vertriebs Einrichtung (Betriebsstätte oder lokale Gesellschaft) verfügen oder nur mittels unabhängigen Vertriebspartnern vor Ort sichtbar sind. Gleichzeitig behält der Ansatz die derzeitigen Verrechnungspreisregeln auf der Grundlage des Drittvergleichsgrundsatzes weitgehend bei, ergänzt diese aber durch formelbasierte Lösungen in gewissen Bereichen.

Die offene Vernehmlassung dauerte bis zum 12. November 2019.

4 EU: Neue Entwürfe zur Meldepflicht bei Steuergestaltung

Wie bereits in früheren Ausgaben ausführlich berichtet,¹⁶ sind die EU-Mitgliedstaaten nach der EU-Richtlinie 2018/822/EU vom 25. Mai 2018 verpflichtet, bis Ende 2019 eine Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die bestimmte Merkmale aufweisen, einzuführen («Mandatory Disclosure Rules», resp. MDR). Seit unserem letzten Update hat **Frankreich** die finale Fassung des Gesetzes publiziert.¹⁷ Der Gesetzgeber in **Deutschland** hat einen aktualisierten Entwurf vorgelegt, welcher nach kontroversen Debatten zwischen den Parteien der Bundesregierung keine Meldepflicht mehr für Steuergestaltungen nach lokalem Recht enthält. Ausserdem geht der neue Entwurf ausführlicher auf den Meldeprozess ein.¹⁸ Zusätzlich haben **Irland**¹⁹ und **Estland**²⁰ ihre Gesetzesentwürfe zur Umsetzung veröffentlicht.

5 EU: Update zu State Aid Entscheide des EuG

5.1 Niederlande

Das Gericht der Europäischen Union (EuG) hob am 24. September 2019 die Entscheidung der Europäischen Kommission (**Kommission**) auf, dass die Niederlande dem US-amerikanischen Kaffeekonzern Starbucks rechtswidrig staatliche Beihilfe (State Aid) gewährleistet habe.²¹ Hintergrund des Urteils ist der im Jahr 2015 von der Kommission gefällte Entscheid, dass die in der Verrechnungspreisstudie von der Gesellschaft vorgeschlagene und von der zuständigen niederländischen Behörde akzeptierte Methodik gemäss APA vom 28 April 2008, einem Drittvergleich nicht standhalten würde.²² Gemäss Argumentation der Kommission wur-

den die von der niederländischen Starbucks Manufacturing gezahlten Steuern in zweierlei Hinsicht künstlich gesenkt:

- Die Kaffeerösterei zahle Alki, einem im Vereinigten Königreich ansässigen Unternehmen der Starbucks-Gruppe, zu hohe Lizenzgebühren für das Know-how;
- Ferner zahle Starbucks Manufacturing der in der Schweiz ansässigen Starbucks Coffee Trading Company Sàrl einen überhöhten Preis für grüne Kaffeebohnen.²³

Das Gericht hat in seinem Entscheid darauf hingewiesen, dass bei steuerlichen Massnahmen ein Vorteil nur dann bestehen kann, wenn die Situation der jeweiligen steuerpflichtigen Person, im Vergleich zu den allgemein anwendbaren Grundsätzen des nationalen Steuerrechts, als vorteilhafter erscheint. Obwohl das EuG entschieden hat, dass der Grundsatz des Fremdvergleichs zur Ermittlung bestehender staatlicher Beihilfen herangezogen werden kann, wies es die Argumentation der Kommission zurück, dass Starbucks einen selektiven Vorteil erhalten habe. Begründet wird der Entscheid damit, dass die blossе Nichteinhaltung methodischer Anforderungen nicht unbedingt zu einer Verringerung der Steuerlast führe und dass die Kommission nicht nachweisen konnte, dass

die im Steuervorbescheid festgestellten methodischen Fehler es nicht ermöglichen, eine zuverlässige Annäherung an ein marktübliches Ergebnis zu erreichen und so zu einer Verringerung der Steuerlast geführt hätten.²⁴

Ob der Entscheid in Rechtskraft erwachsen wird, ist derzeit noch offen, denn die Rechtsmittelfrist für eine Beschwerde an den EuGH läuft noch bis Mitte Dezember 2019.

Die sich aufgrund dieses Entscheides stellenden Fragen resp. der weitere Rechtsmittelverlauf ist auch für in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige rechtspolitisch und prozessrechtlich spannend. Hätte das EuG nämlich im Sinne der Kommission entschieden, dann wäre die Korrektur der Veranlagungen ab 2008 eine Primärberichtigung und die daraus resultierende Doppelbesteuerung aufgrund des zu hohen Gewinnes der Starbucks Coffee Trading Company Sàrl müsste grundsätzlich mittels Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA-NL entschärft werden. Bei Vorliegen eines Gerichtsentscheids auf europäischer Stufe hätte die niederländische zuständige Behörde keinen Ermessensspielraum und das SIF, als schweizerische zuständige Behörde, hätte wohl keine andere Wahl, als entweder den europäischen Gerichten zu folgen oder eine Verständigung zu suchen.

¹⁴ Vgl. hierzu NZZ vom 5. November 2019 «Finanzminister Ueli Maurer: Auf die Schweiz kommen hohe Steuerausfälle zu».

¹⁵ Vgl. hierzu NZZ vom 9. Oktober 2019 «Steuerpläne der OECD: Bei der Umverteilung wird die Schweiz zur Verliererin».

¹⁶ Vgl. Detaillierte Ausführungen zu den aktuellsten Entwicklungen bei HUBER/MAHAWATTAGE/BERR/ZAHND/SIDLER, Blickpunkt International, Steuer Revue 10/2019, S. 705 ff.

¹⁷ EY Tax News Update vom 23. Oktober 2019, France publishes legislation on Mandatory Disclosure Rules.

¹⁸ EY Tax News Update vom 26. Oktober 2019, German Ministry of Finance amends draft Mandatory Disclosure Rules.

¹⁹ EY Tax News Update vom 21. Oktober 2019, Ireland publishes draft legislation on Mandatory Disclosure Rules.

²⁰ EY Tax News Update vom 7. Oktober 2019, Estonia publishes draft proposal on Mandatory Disclosure Rules.

²¹ Entscheid des Gerichts der Europäischen Union vom 24. September 2019 in der Rechtssache T-760/15.

²² EY Global Tax Alert, 25. September 2019 – The European General Court rules that the Netherlands did not grant illegal State aid to Starbucks.

²³ Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 21. Oktober 2015, online abrufbar unter https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_de.htm (zuletzt abgerufen am 7. November 2019).

²⁴ EY Global Tax Alert, 25. September 2019 – The European General Court rules that the Netherlands did not grant illegal State aid to Starbucks.

digung abzulehnen und damit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung hinzunehmen.

Prozessrechtlich würde sich zum Beispiel die Frage stellen, ob innerstaatliche Fristen für die Revision der Veranlagung noch erfüllt wären. Eine Verständigungslösung kann grundsätzlich nur zu einer Revision einer rechtskräftigen Veranlagung führen, wenn die innerstaatlichen Verjährungsfristen noch nicht eingetreten sind.²⁵ Gemäss Art. 148 DBG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG erlischt das Recht, ein Revisionsbegehren vorzubringen, innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes (relative Frist), spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides (absolute Frist). Da sich das APA und somit auch der Entscheid auf Steuerperioden ab 2008 erstreckt, könnte dies der Umsetzung einer möglichen Verständigungslösung teilweise entgegenstehen, falls der Steuerpflichtige nicht bereits vorhergehend das SIF fristwährend informieren und formal ein Verständigungsverfahren einleiten sollte.

5.2 Luxemburg

Im Fall Fiat Chrysler bestätigte hingegen das EuG am **24. September 2019** die Linie der Kommission und entschied, dass ein von Luxemburg an den Autobauer Fiat Chrysler gewährter Steuervorteil gegen die EU-Beihilfavorschriften verstossen habe.²⁶

Das EuG begründete eingehend, dass die Methodik, wie die Kommission einen finanziellen Vorteil aufgrund eines Steuervorbescheids festgestellt habe, korrekt gewesen sei. Dazu sei die finanzielle Situation eines Unternehmens nach der üblichen gesetzlichen Besteuerung mit jener nach Erhalt eines Steuervorbescheids zu vergleichen. Die Kommission habe mit Recht das sogenannte Drittvergleichsprinzip angewandt, um festzustellen, ob Verrechnungspreise innerhalb einer Unternehmensgruppe vergleichbar festgesetzt worden seien wie zwischen unabhängigen Marktteilnehmern. Ebenso seien gemäss EuGH alle Kriterien erfüllt

gewesen, um die Selektivität des vom Unternehmen erhaltenen Vorteils vermuten zu können.²⁷

5.3 Belgien

Am **16. September 2019** leitete die Kommission 39 vertiefende Untersuchungen ein, um festzustellen, ob Belgiens Steuervorbescheide zur Körperschaftssteuer auf sog. «Gewinnüberschüssen» an multinationale Unternehmen, unter Verstoß gegen die EU-Vorschriften über staatliche Beihilfen, einen selektiven Vorteil verschafft hätten.²⁸

Das belgische Steuergesetz erlaubt auf Grundlage eines Steuervorbescheids eine Verkürzung der Bemessungsgrundlage um den Betrag von sogenannten «Übergewinnen», die aus dem Vorteil der Zugehörigkeit zu einem multinationalen Konzern entstehen.²⁹ Diese Vorteile umfassen zum Beispiel Synergien, Skaleneffekte, Reputation, Kunden- und Lieferantennetze oder den Zugang zu neuen Märkten.³⁰ Praxisgemäss verringern sich die Bemessungsgrundlagen von betroffenen Unternehmen um 50% bis 90%.³¹ Die Kommission ist der Ansicht, dass diese Regelung zu einer Ungleichbehandlung anderer belgischer Unternehmen führe, die einen solchen Vorbescheid nicht erhalten haben oder erhalten konnten.³²

Die Eröffnungsbeschlüsse folgen auf ein Urteil des EuG vom Februar 2019, das den Entscheid der Kommission im Januar 2016 aufhob, dass es sich bei den Steuervorbescheiden um eine rechtswidrige Beihilferegulation nach den EU-Vorschriften handelte. Das Gericht hat in diesem Entscheid darauf hingewiesen, dass die Kommission es versäumt habe, das Bestehen einer Beihilferegulation nachzuweisen.³³ Das EuG hat dabei jedoch keine Stellung zur Frage genommen, ob die Steuerbefreiungen für «Übergewinne» an sich rechtswidrig seien.³⁴ Nach Ansicht des Gerichts ist die Vereinbarkeit der Steuervorbescheide mit den EU-Beihilfavorschriften im Einzelfall zu prüfen. Die Kommission hat gegen das Urteil vom EuG Rechtsmittel beim EuGH eingelegt, um weitere Klarheit über das Vorliegen einer Beihilferegulation zu erlangen.³⁵

6 Country-by-Country-Reporting Pflicht in der Schweiz

Erstmalig besteht dieses Jahr für multinationale Konzerne, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist, die Pflicht, ein Country-by-Country-Reporting (CbCR) für das Finanzjahr 2018 zu erstellen und abzugeben.

6.1 Gesetzliche Grundlage

Grundlage für den automatischen Austausch länderbezogener Berichte bildet der Aktionspunkt 13 des BEPS Projekts. Die Schweiz setzt den Mindeststandard inhaltlich mit dem am 18. Dezember 2015 verabschiedeten Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1, **Amtshilfeübereinkommen**) um. Am 1. Dezember 2017 ist mit dem Amtshilfeübereinkommen, dem Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (SR 654.1, **ALBAG**) sowie des-

sen Verordnung (SR 654.11, **ALBAV**) die gesetzliche Grundlage in Kraft getreten.

6.2 Voraussetzungen und Sanktionierung

Zur Einreichung des Berichts verpflichtet sind Unternehmen, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig sind und deren jährlich konsolidierte Umsatz mehr als 900 Millionen Schweizer Franken beträgt.³⁶ Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sieht ausserdem die Möglichkeit vor, dass Schweizer Tochtergesellschaften unter gewissen Voraussetzungen stellvertretend für die im Ausland ansässigen Konzerne ein CbCR-Bericht einreichen kann (substituierende Konzerngesellschaft).³⁷ Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung des Schwellenwerts durch den Bundesrat im Jahr 2020 zu einer Anpassung für die Einreichungspflicht führen kann.³⁸ Alsdann hat das berichtende Unternehmen sich spätestens 90 Tage nach Ablauf der Berichtssteuerperiode unaufge-

²⁵ WALTER H. BOSS in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Art. 25 OECD-MA N 86.

²⁶ Entscheid des Gerichts der Europäischen Union vom 24. September 2019 in der Rechtssache T-755/15 und T-759/15.

²⁷ Ibid.

²⁸ Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 16. September 2019, online abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_19_5578 (zuletzt abgerufen am 7. November 2019).

²⁹ EY Global Tax Alert, 18. September 2019, European Commission launches 39 State-aid investigations on Belgian «excess profit» tax rulings.

³⁰ Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 16. September 2019, online abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_19_5578 (zuletzt abgerufen am 7. November 2019).

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ EY Global Tax Alert, 18. September 2019, European Commission launches 39 State-aid investigations on Belgian «excess profit» tax rulings.

³⁴ Ibid.

³⁵ Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 16. September 2019, online abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_19_5578 (zuletzt abgerufen am 3. November 2019).

³⁶ EY Global Tax Alert, Switzerland releases draft legislation on country-by-country reporting for consultation, vom 18. April 2016.

³⁷ Ibid.

³⁸ EDF, Erläuternder Bericht zur multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte und zum Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 13. April 2016, S. 23, online abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/43644.pdf> (zuletzt abgerufen am 7. November 2019).

fordert bei der ESTV anzumelden.³⁹ Konzerne, die freiwillige Berichte für die Berichtssteuerperioden 2016 und/oder 2017 eingereicht haben, müssen sich nicht erneut registrieren. Der Bericht ist spätestens zwölf Monate nach dem Ende der Berichtssteuerperiode an die ESTV zu übermitteln⁴⁰, d.h. für Unternehmen, deren Geschäftsjahr am 1. Januar 2018 beginnen, ist der Bericht demzufolge spätestens am 31. Dezember 2019 einzureichen. Bei verspäteter Einreichung des länderbezogenen Berichts beträgt die Strafe pro Tag 200 Schweizer Franken, höchstens jedoch 50 000 Schweizer Franken.⁴¹

6.3 Verwendung des CbCR

Die Verwendung des Berichts beschränkt sich ausschliesslich auf die sachgemässe Verwendung der Informationen für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerungen sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen.⁴² Im Fokus steht die Vereinbarkeit mit der Funktions- und Risikoverteilung sowie der Verwendung von immateriellen Wirtschaftsgütern.⁴³ Der länderbezogene Bericht enthält Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze und der entrichteten Steuern, weitere Kennzahlen der multinationalen Konzerne in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns.

In der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaften, welche die Voraussetzungen zur Einreichung eines Berichts erfüllen, werden dazu angehalten, konsistente, komplementäre Verrechnungspreisdokumentationen, bestehend aus Master File und Local File, zu erstellen. Mit der Einreichung des CbCR-Berichts werden den Steuerbehörden neue Informationen bekannt, die nur in Kombination mit den beiden anderen Dokumenten sachgerecht analysiert werden

können. Obwohl es in der Schweiz keine Vorschriften zur Erstellung und Einreichung des Master Files und Local Files gibt, ist die Erstellung nach OECD-Dokumentationsstandard für den Fall einer Steuerprüfung empfehlenswert. Zudem ist die Erstellung eines Master Files für viele ausländische Jurisdiktionen ohnehin notwendig, da gesetzlich vorgesehen.

6.4 Internationaler Austausch

Der internationale Austausch der CbCR erfolgt über die ESTV, die die erhaltenen Berichte automatisch an die Steuerbehörden der Partnerstaaten⁴⁴ als auch den zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen übermittelt.⁴⁵ Die Übermittlung an Partnerstaaten erfolgt auf Grundlage bilateraler CbCR-Abkommen.⁴⁶ Konkret bedeutet dies, dass CbCR-Berichte nur mit denjenigen Partnerstaaten ausgetauscht werden, die Vertragspartner der ALBA-Vereinbarung und Mitglied des Inclusive Framework on BEPS sind.⁴⁷ Die Liste aller Partnerstaaten, mit denen die Schweiz ein solches Abkommen abgeschlossen hat, wird regelmässig vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF aktualisiert und veröffentlicht.⁴⁸ Aktuell umfasst diese Liste die meisten europäischen Länder, allerdings sind einige wichtige Ausnahmen vorhanden, wie z.B. die USA, mit denen derzeit noch ein Abkommen in Verhandlung ist. Der erste reguläre internationale Austausch wird im Jahr 2020 stattfinden.

Für Unternehmen, die im Jahr 2016/2017 keinen freiwilligen Bericht in der Schweiz eingereicht haben, ist besonders zu beachten, dass ausländische Steuerverwaltungen aufgrund eines Zweitmechanismus (sog. Local Filing) den Bericht lokal und direkt bei multinationalen Konzernen verlangen können.⁴⁹ Grund dafür ist, dass die Mehrheit der EU- als auch OECD-Mitgliedsstaaten eine obligatorische Berichterstattung bereits ab der Steuerperiode 2016 vorsah.⁵⁰ Daraus ergibt sich eine Berichterstattungsücke

von zwei Steuerperioden, sofern die freiwillige Einreichung nicht genutzt wurde. Bei diesem Zweitmechanismus (d.h. Local Filing) werden die Unternehmen nicht von den Abkommens-

garantien geschützt. In diesen Fällen sollten Schweizer Unternehmen prüfen, ob eine lokale Einreichung bei der Steuerverwaltung des allfälligen ausländischen Staats erforderlich ist.

³⁹ Art. 10 Abs. 1 und 4 ALBAG.

⁴⁰ Art. 11 Abs. 1 ALBAG.

⁴¹ Art. 12 ALBAG.

⁴² Abschnitt 5 Abs. 2 ALBA-Vereinbarung.

⁴³ Vgl. FREHNER, Das erste Country-by-Country-Reporting wurde eingereicht – und jetzt?, EF 3/18, 194.

⁴⁴ Vgl. Fn. 38, S. 28.

⁴⁵ Art. 13 Abs. 2 ALBAG.

⁴⁶ Vgl. Fn. 38, S. 11.

⁴⁷ EY Global Tax Alert, The Latest on BEPS vom 6. November 2017.

⁴⁸ Online abrufbar unter https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/cbcr.html (zuletzt abgerufen am 7. November 2019).

⁴⁹ Vgl. Fn. 43, S. 190 f.

⁵⁰ Ibid.