
Blickpunkt BEPS II

Im Dezember 2017 veröffentlichte das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) einen Bericht mit statistischen Daten betreffend das Jahr 2016 zu den Verständigungsverfahren, die aufgrund der von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durchgeführt wurden.¹

1 Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz – Statistiken 2016

Zusammenfassung

Der im Oktober 2015 von der OECD publizierte Bericht zu Massnahme 14 des Base Erosion and Profit Shifting («BEPS»)-Projektes verfolgt das Ziel, die Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern.² Eine allfällige Doppelbesteuerung hemmt die grenzüberschreitende Handels- und Investitionstätigkeit. Deshalb haben sich die Länder zu einem Mindeststandard zur Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten verpflichtet. Insbesondere beinhaltet dies ein starkes politisches Engagement für eine wirksame und zeitnahe Streitbeilegung auf dem Weg von Verständigungsverfahren. Damit Steuerpflichtige die Vorteile der Schweizer DBA in einer Zeit sich ständig wandelnder nationaler und internationaler Regeln im Steuerbereich effektiv nutzen können und um die Rechtssicherheit möglichst zu erhöhen, sind Verständigungsverfahren aus Sicht der Schweiz von hoher Bedeutung. Aus diesem Grund und auch um die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Schweiz weiter zu stärken, setzt sich die Schweiz stark für



Markus F. Huber

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



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Senior Manager
Transfer Pricing, EY Zürich



Nate Zahnd

Diplom-Volkswirt, Consultant
Transfer Pricing, EY Zürich

eine Verbesserung des Ablaufs von Verständigungsverfahren ein. Zur Gewährleistung eines zügigen Ablaufs schreibt Massnahme 14 den Mitgliedstaaten des «Inclusive Framework» der OECD vor, dass Verständigungsverfahren im Durchschnitt nicht länger als 24 Monate dauern sollten.³ Dank neuen Statistikvorgaben kann die Einhaltung dieses ehrgeizigen Ziels nun konkret überprüft werden. Im November 2017 wurden

die entsprechenden Daten der verschiedenen Mitgliedstaaten des «Inclusive Framework» auf der Internetseite der OECD veröffentlicht. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Schweiz die eingegangenen Verpflichtungen zur Verbesserung der Streitbeilegung hinsichtlich der Dauer erfüllt: die durchschnittliche Dauer der 2016 abgeschlossenen Verständigungsverfahren betrug 21 Monate (26 Monate bei den Verrechnungspreis- und 15 Monate bei den Verständigungsverfahren).

Verständigungsverfahren – Ausgangslage

Wenn trotz DBA eine Doppelbesteuerung eintritt oder einzutreten droht, können in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige beim Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) des Eidgenössischen Finanzdepartements in Bern die Einleitung eines Verständigungsverfahrens beantragen. Gemäss Merkblatt des SIF zu Verständigungsverfahren sind dabei grundsätzlich zwei Arten von Verständigungsverfahren zu unterscheiden:

- *Verrechnungspreisfälle*: In dieser Kategorie wird zusätzlich unterschieden zwischen (1) Verständigungsverfahren, die eine bereits eingetretene Doppelbesteuerung beseitigen oder eine drohende Doppelbesteuerung vermeiden sollen (Verrechnungspreis-Verständigungsverfahren oder «Mutual Agreement Procedure [«MAP»] Cases») und (2) Verständigungsverfahren, die die Doppelbesteuerung im Bereich der Verrechnungspreise vorab vermeiden sollen (Vorabverständigungsverfahren

oder «Advance Pricing Agreement [«APA»] Cases»).

- *Andere Arten von Verständigungsverfahren (ohne Verrechnungspreisverfahren)*: Diese Kategorie umfasst alle Verständigungsverfahren nach einem DBA, bei denen es nicht um Verrechnungspreise geht.

Neue Statistikvorgaben

Im Sommer 2016 hat die OECD neue Statistikvorgaben verabschiedet, welche einige wichtige Neuerungen mit sich brachten. Insbesondere werden nun zwei Arten von Verfahren unterschieden: Einerseits die seit dem 1. Januar 2016 eröffneten Verfahren (mit detaillierteren Angaben wie bspw. zur Dauer der Verfahren) und andererseits die vor dem 1. Januar 2016 eröffneten Verfahren (bei denen weniger detaillierte Angaben ausreichen). Ausserdem führten die neuen Regeln zu einer erheblichen, jedoch rein statistischen, Zunahme der gezählten Verfahren, da bspw. ein Verfahren, an dem fünf Gesellschaften eines Konzerns beteiligt sind, nach neuer Zählweise als fünf Verfahren gezählt werden. Es ist daher wichtig festzuhalten, dass aufgrund dieser Änderungen ein Vergleich der Statistik nach dem neuen Standard mit den früher veröffentlichten Daten der Schweiz und der anderen Länder nicht mehr möglich ist.

Schweizer Statistiken zu den Verrechnungspreisverfahren nach OECD-Standard

Die von der OECD veröffentlichten Statistiken bestehen aus folgenden vier Tabellen (es ist

¹ SIF, Medienmitteilung vom 22. Dezember 2017, abrufbar unter: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/doppelbesteuerung-dba/dba-verstaendigungsverfahren.html>.

² OECD, Action 14: 2015 Final Report, abrufbar unter: <http://drtp.ca/wp-content/uploads/2015/10/OECD-BEPS-Action-14-Dispute-Resolution-05.10.2015.pdf>.

³ OECD, Frequently Asked Questions, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.html>.

BLICKPUNKT BEPS II

wichtig festzuhalten, dass Vorabverständigungsverfahren nicht Teil der Statistiken nach dem OECD-Standard sind):

ten und die seit dem 1. Januar 2016 eröffneten und 2016 abgeschlossenen Verständigungsverfahren (Post-2015 Cases) im Vergleich dazu

Anzahl der vor dem 1. Januar 2016 eröffneten Fälle («Pre-2016 Cases») (**Tabelle 1⁴**):

Vor 1. Januar 2016 eröffnete Verfahren	Anfangsbestand	Eröffnete Fälle	Geschlossene Fälle	Endbestand
Verrechnungspreisfall	141	0	48	93
Übrige Verfahren	162	0	36	126

Anzahl der seit dem 1. Januar 2016 eröffneten Fälle («Post-2015 Cases») (**Tabelle 2⁵**):

Nach 1. Januar 2016 eröffnete Verfahren	Anfangsbestand	Eröffnete Fälle	Geschlossene Fälle	Endbestand
Verrechnungspreisfall	0	60	9	51
Übrige Verfahren	0	87	8	79

Durchschnittliche Verfahrensdauer in Monaten der im Jahr 2016 abgeschlossenen Fälle, die frühere Jahre betreffen (**Tabelle 3⁶**):

Vor 1. Januar 2016 eröffnete Verfahren	Durchschnittliche Zeit
Verrechnungspreisfall	30.55
Übrige Verfahren	18.53

Durchschnittliche Verfahrensdauer in Monaten der im Jahr 2016 abgeschlossenen Fälle, die die Jahre nach 2015 betreffen (**Tabelle 4⁷**):

Nach 1. Januar 2016 eröffnete Verfahren	Anfang bis Ende	Erhalt bis Anfang	Anfang bis Milestone	Milestone bis Ende
Verrechnungspreisfall	2.25	2.19	0.49	0.53
Übrige Verfahren	1.79	1.45	n.a.	n.a.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die vor dem 1. Januar 2016 eröffneten und 2016 abgeschlossenen Verständigungsverfahren (Pre-2016 Cases) durchschnittlich 25 Monate dauern

im Durchschnitt lediglich 2 Monate dauerten. Allerdings beinhaltet diese Statistik jedoch erst die Daten einiger weniger und kleiner Verfahren, welche im Jahr 2016 eröffnet und wieder

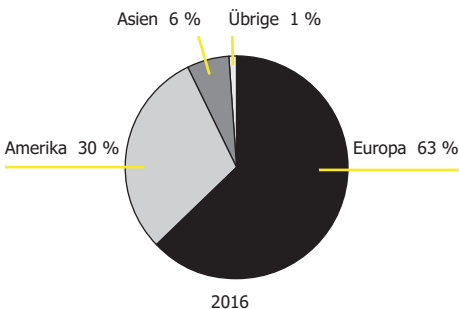
abgeschlossen wurden, was die Aussagekraft wesentlich einschränkt.

Schweizer Statistiken 2016 – ausgewählte Fragen

An dieser Stelle sei auf einige ausgewählte Statistiken der Schweiz näher eingegangen:

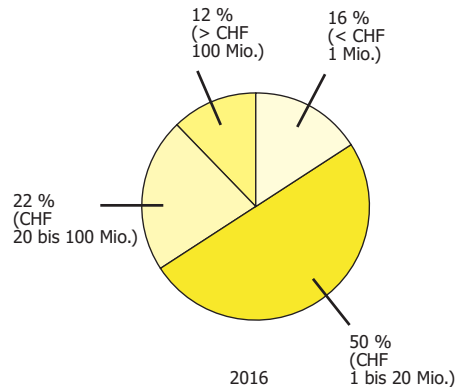
Verrechnungspreis-Verständigungsverfahren

Einseitig vorgenommene Berichtigungen durch die Steuerbehörden eines Landes führen zur Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage und damit der von einer Gesellschaft geschuldeten Steuern. Gegenstand des Verständigungsverfahrens ist folglich die Höhe dieser Anpassungen. Die überwiegende Mehrheit der laufenden Verfahren per 31. Dezember 2016 betrifft europäische Partnerländer, gefolgt von Ländern des amerikanischen und asiatischen Kontinents:⁸



Verrechnungspreis-Verständigungsverfahren – Fallanteil nach Region ⁹

Die Höhe der ursprünglichen Anpassungen der Steuerbemessungsgrundlage bei den 2016 abgeschlossenen Verfahren liegt grossmehrheitlich unter 20 Millionen Franken, was für die wichtige Bedeutung dieses Streitbeilegungsmechanismus für den Wirtschaftsstandort Schweiz spricht:¹⁰



Abgeschlossene Verrechnungspreis-Verständigungsverfahren – Fallanteile nach Höhe der Anpassung der Steuerbemessungsgrundlage ¹¹

Vorabverständigungen

Im Rahmen von bi- oder multilateralen Rulings soll mit Vorabverständigungen eine Doppelbesteuerung im Verrechnungspreisbereich im Voraus vermieden werden. Wie bereits erwähnt, sind Vorabverständigungsfälle jedoch nicht Teil der OECD-Statistiken. Dies liegt möglicherweise

⁴ SIF, Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz – Statistiken 2016 (p. 11), abrufbar unter: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/doppelbesteuerung-dba/dba-verstaendigungs-verfahren.html>.

⁵ Ibid.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

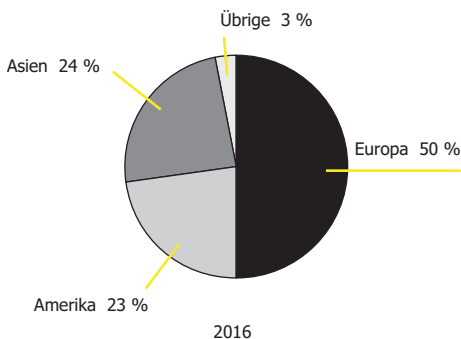
⁸ Ibid, S. 7.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

darin begründet, dass die OECD keine Vorgaben für die Dauer dieser Verfahren macht. Allerdings sind Vorabverständigungsverfahren nach Ansicht der Schweiz von grosser Bedeutung für die Rechtssicherheit und Attraktivität des hiesigen Wirtschaftsstandorts, weshalb man sich um einen zügigen Ablauf dieser Verfahren bemüht. Die Mehrheit der laufenden Verfahren 2016 betrifft auch hier die europäischen Partnerländer, gefolgt von Ländern des asiatischen und amerikanischen Kontinents (bemerkenswert scheint hier, dass Asien bei den anderen Verfahrensarten einen geringeren Anteil aufweist):¹²



Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (APA) – Fallanteile nach Region ¹³

Fazit

Die Mitglieder des Inclusive Framework der OECD haben sich verpflichtet, Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern und Verständigungsverfahren innert durchschnittlich nicht mehr als 24 Monaten zu erledigen. Die Schweiz hat diese internationale Verpflichtung 2016 erfüllt und wird versuchen, dieses Resultat in den kommenden Jahren zu halten.

2 Lancierung des ICAP-Pilotprojektes durch die OECD¹⁴

Am 23. Januar 2018 kündigte die OECD die Lancierung des Pilotprojekts zum «International Compliance Assurance Programme» («ICAP») an, welches von acht Mitgliedern (Australien, Kanada, Italien, Japan, Niederlande, Spanien, Grossbritannien und USA) des OECD «Forum on Tax Administration» («FTA») in Washington D.C. gestartet wurde. ICAP ist ein freiwilliges Programm, mit dem die Grundlagen für eine multilaterale, kooperative steuerliche Risikobewertung von grossen, grenzüberschreitend tätigen multinationalen Unternehmen («MNE») gelegt werden.

Zusammenfassung

Im Rahmen von ICAP sollen Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen auf freiwilliger Basis in einem offenen und transparenten Dialog potentielle Steuerrisiken identifizieren, um möglichst frühzeitig Rechts- und Planungssicherheit für beide Parteien zu erreichen. Im Sinne einer gesteigerten Verfahrenseffizienz sollen bereits vorliegende Verrechnungspreisdokumentationen möglichst effizient genutzt werden, um vorhandene Ressourcen auf beiden Seiten zu schonen und gleichzeitig die Zahl der Verständigungsverfahren zu reduzieren. Für den Fall, dass keine relevanten Steuerrisiken identifiziert wurden, sollen MNE Gruppen die Zusicherung erhalten, dass sie von den beteiligten Steuerverwaltungen während einem bestimmten Zeitraum (Überprüfungsperiode sowie die zwei darauf folgenden Steuerjahre) keine weiteren Steuerprüfungen zu erwarten haben, vorausgesetzt, dass sich während diesem Zeitraum keine wesentlichen Änderungen ergeben. Alle Angelegenheiten, die sich nicht im Rahmen von ICAP erledigen lassen und einer vertieften Überprüfung bedürfen, werden auch weiterhin ausserhalb von ICAP über Prozesse wie bspw. APAs oder vollwertige Steuerprüfungen behandelt. Währendem sich das aktuelle ICAP-Pilot-

projekt auf Steuerzahler mit geringem Risiko konzentriert, hofft die OECD, dass zukünftige ICAP-Programme auch Steuerzahlern mit wesentlichen Risiken offen stehen sollten. Zum aktuellen Zeitpunkt ist noch nicht klar, wie viele Unternehmen konkret teilnehmen werden – sie alle wurden durch die Steuerbehörden des jeweiligen Landes zur Teilnahme eingeladen. Künftige Bewerber werden gewisse Aufnahmekriterien zu erfüllen haben. Weitere Informationen zu ICAP und dem Ablauf des Pilotprojektes können dem begleitenden Pilot Handbook¹⁵ entnommen werden – die wichtigsten Aussagen seien hier kurz zusammengefasst.

Pilot Handbook

Das ICAP-Handbuch beschreibt das ICAP-Programm und die relevanten Verfahren zur Risikobewertung und wird basierend auf gesammelten Erfahrungen fortlaufend ergänzt werden. In der Einleitung wird festgehalten, dass der ICAP-Prozess mit der Identifikation einer Anzahl MNEs beginnt, deren Konzernleitung zwingend in einem der acht teilnehmenden Länder ansässig ist. Diese Unternehmen werden anschließend zur Teilnahme am Pilotprojekt eingeladen und müssen ein Informationspaket bereitstellen, dessen Inhalt in Anhang 1 des Handbuchs näher spezifiziert wird. Die betroffenen Steuerverwaltungen werden anschließend basierend auf den erhaltenen Informationen ermitteln, inwieweit Verrechnungspreis- und Betriebsstättenrisiken bestehen. Im Anschluss an diesen Risikobewertungsprozess und unter Berücksichtigung länderspezifischer Anforderungen, werden die Steuerbehörden einen «outcome letter» an die

verschiedenen MNE-Gruppen verschicken, in dem die überprüften unproblematischen Transaktionen sowie allfällig verbleibende Risiken detailliert aufgeführt werden.

Obwohl das aktuelle Pilotprojekt lediglich Verrechnungspreis- und Betriebsstätten Themen abdeckt, ist angedacht, dass zukünftige ICAP-Risikobewertungen auch zusätzliche Bereiche abdecken könnten (z. B. hybride Finanzinstrumente, Quellensteuern usw.). Die Steuerperioden, welche Gegenstand dieses Pilotprojektes sein können, sind die Geschäftsjahre von MNEs, die mit dem 1. Januar 2016 oder später beginnen, was den für die Country-by-Country-Berichterstattung relevanten Perioden entspricht. Für MNE-Gruppen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, sind die für das Pilotprojekt relevanten Zeiträume somit die Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2016 sowie 1. Januar 2017 beginnen.

Das Handbuch beschreibt den Risikobewertungsprozess sowie die Rolle des ICAP-Lenkungsausschusses (welcher sich aus einem hochrangigen Vertreter jeder teilnehmenden Steuerverwaltung zusammensetzt), welcher u. a. für die strategische Aufsicht sowie Einhaltung länderspezifischer Vorschriften und Verfahren zuständig ist. Anhang 2 des Handbuchs hält ausserdem die für eine ICAP-Risikobewertung anvisierten Fristen fest.

Der zweistufige ICAP Risikobewertungsprozess

Der ICAP Risikobewertungsprozess gliedert sich in zwei Stufen, die abhängig von der Höhe der identifizierten Risiken nacheinander stattfinden können.

¹² Ibid., S 8.

¹³ Ibid.

¹⁴ Siehe EY Global Tax Alert, OECD launches International Compliance Assurance Programme pilot, vom 26. Januar 2018.

¹⁵ OECD, International Compliance Assurance Programme – Pilot Handbook, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook.pdf>.

Risikobewertung – Stufe 1

In einem ersten Schritt werden die betroffenen Steuerbehörden Informationen über die Steuerpflichtigen sammeln sowie die erhaltene ICAP-Dokumentation prüfen. Darauf basierend werden die Steuerbehörden jedes als relevant identifizierte Risiko bewerten. Im Rahmen des Pilotprojektes wird diese Stufe auch einen Workshop zwischen den betroffenen Steuerbehörden und, eine Woche später, einen Workshop zwischen den Steuerbehörden und der zu untersuchenden MNE-Gruppe beinhalten, um die wichtigsten internationalen Steuerrisiken des Konzerns zu erörtern. Das ICAP-Informationspaket, das von MNE-Gruppen bereitzustellen ist, beinhaltet v.a. den CbC-Bericht, Master File, Local File und konsolidierte Jahresabschlüsse.

Der voraussichtliche Zeitrahmen für die Erstellung einer Stufe 1 Risikobewertung beträgt grundsätzlich 8 Wochen. Im Rahmen des Pilotprojektes wurde dieses Zeitfenster bereits auf 10 Wochen verlängert. Im Handbuch wird explizit festgehalten, dass Unternehmen während dieser Phase eine Schlüsselrolle zukommt: eine enge Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden wird vorausgesetzt und ausserdem wird erwartet, dass sie den betroffenen Steuerverwaltungen innert nützlicher Frist alle offenen Fragen beantworten. Wenn die betroffenen Steuerbehörden zum Schluss kommen, dass Stufe 1 ausreicht, da keine signifikanten Risiken identifiziert werden konnten, wird der Risikobewertungsprozess damit abgeschlossen, dass der MNE-Gruppe von allen involvierten Steuerbehörden der erwähnte «outcome letter» ausgestellt wird. Falls eine weiterführende Risikobewertung notwendig erscheint, wird das Verfahren in Stufe 2 übergehen.

Risikobewertung – Stufe 2

Stufe 2 des Risikobewertungsprozesses sieht zusätzliche Schritte und ein längeres Zeitfenster vor, um den betreffenden Steuerverwaltungen

die Möglichkeit zu einer vertieften Analyse zu geben. Es ist wichtig zu betonen, dass diese zweite Stufe nur insofern in Angriff genommen werden soll, als dass die Auffassung besteht, dass gewisse Bereiche einer vertieften Prüfung bedürfen. Der für diese zweite Stufe angedachte Zeitrahmen beträgt fünf Monate. Im Anschluss an diese vertiefte Risikobewertung findet eine Besprechung zwischen der betroffenen MNE-Gruppe und den relevanten Steuerverwaltungen statt. Darin sollen die Risikobewertungen, Empfehlungen, Schlussfolgerungen usw. der verschiedenen Steuerbehörden erörtert werden. Selbstverständlich werden in diesem Stadium auch mögliche Anpassungen am steuerlichen Set-Up des MNEs besprochen, damit allenfalls ein «low risk»-Status erreicht werden kann. Falls die Diskussionen positiv verlaufen und das MNE bereit ist, entsprechende Änderungen vorzunehmen, kann der Risikobewertungsprozess an dieser Stelle abgebrochen werden. Die besprochenen Vereinbarungen werden schriftlich festgehalten. Ein ICAP Risikobewertungsprozess kann bereits innerhalb von 17 Wochen abgeschlossen werden. Ziel der OECD ist es, alle Fälle dieses Pilot-Projektes innert 18 Monaten abzuschliessen. Selbstverständlich können MNEs den ICAP-Prozess jederzeit ohne Strafe wieder verlassen.

Implikationen für Schweizer Unternehmen

Zur Erzielung von Rechtssicherheit in Steuerfragen existieren bereits verschiedene Mechanismen (bspw. Verrechnungspreis-Verständigungsverfahren, Vorabverständigungen usw.). ICAP unterscheidet sich jedoch von bereits bestehenden Verfahren, indem die Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden insofern institutionalisiert wird, als dass Steuerpflichtige gleichzeitig und direkt mit sämtlichen relevanten Steuerbehörden kooperieren. Insofern stellt die Lancierung des ICAP-Pilotprojektes der OECD im

internationalen Steuerbereich einen wichtigen Meilenstein dar: ICAP widerspiegelt die zunehmende Entwicklung hin zu einer multilateralen, kooperativen steuerlichen Risikobeurteilung. Obwohl die Teilnahme am ICAP-Programm derzeit freiwillig ist, könnten MNE-Gruppen 2018 von nationalen Steuerbehörden kontaktiert und um Teilnahme am ICAP-Pilotprojekt der OECD ersucht werden. Aus diesem Grund sollten MNE-Gruppen sicherstellen, dass sie über die Funktionsweise von ICAP informiert sind und die potentiellen Herausforderungen und Vorteile einer

Teilnahme verstehen. Zwar ist die Schweiz nicht Teilnehmerin an diesem Programm, trotzdem sollten Schweizer Unternehmen diese Entwicklungen genau verfolgen, da diese klar aufzeigen, dass es verstärkt internationale Kooperationen zwischen Steuerverwaltungen geben wird. Diese Initiative kann somit als konkretes Beispiel gesehen werden, wie in Zukunft seitens der Steuerverwaltungen strukturiert und koordiniert vorgegangen werden könnte, um auch allfällige Steuerrisiken Schweizer Unternehmen zu analysieren und aufzudecken.