
Blickpunkt BEPS

1 Aktionspunkt 5: Peer Review Prozess & Statusbericht

Am 16. Oktober 2017 hat die OECD den «Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report» hinsichtlich schädlicher Steuerpraktiken (Statusbericht) veröffentlicht. Der Statusbericht gibt Aufschluss über den Stand der angesprochenen Staaten betreffend der Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 5, welcher insbesondere die wirksame Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz adressiert¹.

Der Statusbericht enthält einerseits eine detaillierte Anleitung zu schädlichen Steuerpraktiken und einen Zeitrahmen, um diese Regelungen den Vorgaben von BEPS-Aktionspunkt 5 anzupassen. Daneben sind im Statusbericht auch Empfehlungen zum Monitoring von potentiell schädlichen Steuerpraktiken enthalten, um dadurch eine konsistente und reibungslose Umsetzung der im Aktionspunkt 5 statuierten Ziele zu garantieren².

1.1 Hintergrund

Die OECD erkannte bereits in den späten 1990er Jahren die Notwendigkeit, die Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmungen mit einer substantiellen Tätigkeit zu verknüpfen, um damit den als «schädlich» qualifizierten Steuerwettbewerb zwischen den Staaten bestmöglich zu unterbinden. Die Bemühungen der OECD resultierten im Jahre 1998 in einem entsprechenden Bericht³. Im Rahmen dieser Initiative hat die OECD auch das sogenannte «Forum on Harmful Tax Practices» (FHTP) ins Leben gerufen. Das FHTP wurde daraufhin von der OECD dafür eingesetzt, die Steuerpraktiken der verschiedenen teilnehmenden Staaten zu überwa-



Markus F. Huber

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



Sita Mahawattage

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

chen und zu überprüfen. Der Fokus dieser Arbeit lag dabei insbesondere auf den verschiedenen länderspezifischen Merkmalen von schädlichen Steuerpraktiken resp. Steuerregimen.

Die OECD hat dann am 5. Oktober 2015 den Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5 verabschiedet. Der Abschlussbericht deckt insbesondere zwei Bereiche ab. Einerseits umschreibt er den Begriff [substantielle Tätigkeit] näher. Dieser Begriff ist massgebend bei der Bestimmung der Nichtkonformität eines Steuerregimes mit den Vorgaben der OECD. Andererseits empfiehlt der Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5 Massnahmen hinsichtlich einer erhöhten Transparenz⁴.

Der Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5



Fabian Berr

Diplom-Volkswirt, Senior Manager
Transfer Pricing, EY Zürich



Livio Bucher

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



Nate Zahnd

Diplom-Volkswirt, Consultant
Transfer Pricing, EY Zürich

1.2 Der Statusbericht

Nach der Veröffentlichung des Abschlussberichts zu BEPS-Aktionspunkt 5 hat das FHTP damit begonnen 164 Steuerregimes auf deren Einhaltung des Minimumstandards zu überprüfen.

Die Steuerregimes wurden im vorliegenden Statusbericht thematisch geordnet. Das FHTP hat die Steuerregimes in neun Kategorien unterteilt: Steuerregimes betreffend (1) Immaterialgüterrechte, (2) Hauptsitztätigkeiten, (3) Finanzierungsaktivitäten, (4) Bank- und Versicherungsdienstleistungen, (5) Logistik- und Dienstleistungszentren, (6) Schifffahrtsgesellschaften, (7) Beteiligungsgesellschaften, (8) Fondsmanagement, sowie (9) betreffend anderen Tätigkeiten, welche nicht unter eine der vorgenannten Kategorien subsumiert werden kann.

Der Überprüfungsprozess adressiert alle Staaten, welche eines der genannten Steuerregimes kennen, wobei jeder Staat vorerst anhand eines Selbstüberprüfungsmechanismus einen standardisierten Fragebogen ausfüllen muss und die einschlägigen Rechtsvorschriften der FHTP integral zur Verfügung stellen musste.

In einem nächsten Schritt diskutieren innerhalb von periodischen Treffen der Delegierten der FHTP die einzelnen Steuerregimes. Solche Diskussionsrunden beinhalten auch einen Dialog mit dem jeweiligen Staat, damit dieser der FHTP zusätzliche relevante Informationen zur Verfügung stellen kann. Entscheidungen hinsichtlich

beinhaltet einen der vier Minimumstandards, welche alle je einen eigenen Peer Review Prozess durchlaufen. Dieses Vorgehen soll eine zeitgerechte und korrekte Umsetzung der vier Minimumstandards garantieren und gewährleisten, dass künftig tatsächlich einheitliche Wettbewerbsbedingungen zwischen den verschiedenen Staaten herrschen.

¹ Vgl. EY Global Tax Alert vom 18. Oktober 2017, «OECD releases progress report on preferential regimes under BEPS Action 5».

² Ibid.

³ Vgl. OECD, Report on Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue vom 19. Mai 1998, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

⁴ Vgl. EY Global Tax Alert vom 18. Oktober 2017, «OECD releases progress report on preferential regimes under BEPS Action 5».

des Peer Review Prozesses werden dabei konsensbasierend gefällt.

Der Statusbericht beinhaltet ein Verzeichnis mit den überprüften Steuerregimes. Jede einzelne wird dabei entweder als:

- (i) [schädlich], falls das Steuerregime schädliche Merkmale und entsprechende wirtschaftliche Implikationen aufweist;
- (ii) [möglicherweise schädlich] falls das Steuerregime einen oder mehrere Anhaltspunkte aufweist, welche sich als schädlich einstufen lassen, die wirtschaftlichen Implikationen betreffend der effektiven Schädlichkeit aber noch nicht untersucht wurden;
- (iii) [abgeschafft] wenn das Steuerregime nur noch aufgrund eines Bestandsschutzes weiter angewendet wird, aber keine neue Eintritte gewährt werden, ein exaktes Datum zur Abschaffung bereits veröffentlicht wurde, und des Weiteren der Mechanismus des Steuerregimes vollumfänglich offen gelegt wurde und Informationen diesbezüglich tatsächlich im Rahmen von Amtshilfeverfahren ausgetauscht werden;
- (iv) [überarbeitet], wenn die schädlichen Merkmale des Steuerregimes abgeschafft wurden und diese dementsprechend nicht mehr Anwendung findet; und
- (v) das Steuerregime [abgeschafft werden soll] oder [überarbeitet wird], wenn der angesprochene Staat der FHTP mitgeteilt hat, dass dieser das Steuerregime abschaffen oder abändern möchte und dass die FHTP das Steuerregime als schädlich qualifizieren könne, falls diese zur Erkenntnis gelange, dass der Staat in dieser Hinsicht zu wenig Fortschritte gemacht haben sollte⁵.

Zudem werden dem Statusbericht vier Anhänge beigegeben, die detaillierte Anleitungen und Empfehlungen enthalten. Diese Anhänge beziehen sich auf:

- (i) Zeitrahmen für die Umsetzung des Nexus-Ansatzes für sog. Patentboxen;

- (ii) Anleitungen zur Abschaffung von Steuerregimes und zur Frage des Bestandsschutzes, welche nicht Patente oder ähnliche Immaterialgüterrechte betreffen;
- (iii) Kontrolldaten betreffend Steuerregimes; und
- (iv) Ausführungen zum Verständnis der FHTP hinsichtlich substantiellen Tätigkeiten im Zusammenhang mit Steuerregimes, welche keine Patente oder ähnliche Immaterialgüterrecht betreffen⁶.

1.3 Kategorisierung der Schweizer Steuerregimes

Die Patentbox im Kanton Nidwalden wird gemäss Statusbericht als unschädlich qualifiziert. Zu den kantonalen Steuerregimes für Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften, resp. zur Besteuerung als Prinzipalgesellschaft auf Bundesebene vermerkt der Statusbericht, dass die jeweiligen Steuerregimes abgeschafft werden sollen⁷.

1.4 Auswirkungen

Der Bericht zeigt, auf welche Fortschritte in der Umsetzung des beschlossenen Minimumstandards zu BEPS-Aktionspunkt 5 gemacht wurden. Der Bericht schafft für Steuerpflichtige auch Klarheit in Bezug auf den aktuellen Status der Steuerregimes in jenen Staaten, wo die steuerpflichtige Person Geschäftstätigkeiten unterhält. Mit dem Bericht ist die Arbeit des FHTP jedoch nicht abgeschlossen. Das FHTP wird die Umsetzung des Minimumstandards von BEPS Aktionspunkt 5 auch künftig überwachen und überprüfen⁸.

2. Aktionspunkt 13: Schweizer ALBAG und ALBAV

Am 16. Juni 2017 hat die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft das Bundesgesetz über den internationalen Aus-

tausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) erlassen. Die Referenzfrist ist am 5. Oktober 2017 unbenutzt abgelaufen⁹.

Am 29. September 2017 hat der Schweizerische Bundesrat, gestützt auf dieses Bundesgesetz die Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (ALBAV) publiziert, welche am 1. Dezember 2017 in Kraft treten wird.

Die Kernelemente der Schweizer Rechtsvorschriften zum internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmen können wie folgt zusammengefasst werden:

- Der Schwellenwert für die Pflicht eines in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträgers zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts beträgt 900 Millionen Franken des jährlich konsolidierten Umsatzes.
- Falls dieser Schwellenwert von multinationalen Konzernen, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist, erreicht oder überschritten wird, sind diese verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht für Geschäftsjahre zu erstellen, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen.
- Eine freiwillige Übermittlung länderbezogener Berichte durch in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaften ist für die Steuerperioden 2016 und 2017 möglich.
- Inhaltlich stimmen Tabellen 1 und 2 des länderbezogenen Berichts mit den Vorgaben der OECD bezüglich BEPS-Aktionspunkt 13 überein.
- Der erste reguläre Austausch länderbezogener Berichte mit Partnerstaaten für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2018 beginnen, findet im Jahr 2020 statt.
- Berichtende Rechtsträger können beim Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) die Aussetzung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte mit einem Part-

nerstaat beantragen, sofern dieser glaubhaft machen kann, «dass der Partnerstaat die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Bestimmungen betreffend Geheimhaltung und Einschränkungen bei der Verwendung der länderbezogenen Berichte verletzt» (Art. 24 ALBAG).

2.1 Detaillierte Diskussion

Das ALBA-Gesetz vom 16. Juni 2017 definiert die allgemeinen Rahmenbedingungen der Umsetzung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne. Die ALBA-Verordnung, die am 29. September 2017 gestützt hierauf vom Schweizerischen Bundesrat erlassen wurde, enthält weitere Bestimmungen zur Umsetzung in der Schweiz.

Wichtige Aspekte sind der Schwellenwert bezüglich jährlichem konsolidiertem Umsatz in Höhe von 900 Millionen Franken (dieser Schwellenwert bezieht sich auf Steuerperioden unmittelbar vor der Berichtssteuerperiode); die Tatsache, dass die schweizerischen Anforderungen bezüglich Tabellen 1 und 2 des länderbezogenen Berichts inhaltlich mit den einschlägigen OECD-Vorgaben zu BEPS-Aktionspunkt 13 übereinstimmen sowie die Option, zusätzliche Informationen, die der berichtende Rechtsträger als notwendig oder nützlich erachtet, sowie Angaben zur Art der sonstigen Tätigkeiten in Tabelle 3 des Anhangs aufzunehmen.

⁵ Ibid.

⁶ OECD (2017), Inclusive Framework on BEPS: Action 5; Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes, S. 25 ff.

⁷ Ibid., S. 16.

⁸ Vgl. EY Global Tax Alert vom 18. Oktober 2017, «OECD releases progress report on preferential regimes under BEPS Action 5».

⁹ Vgl. EY Global Tax Alert «Swiss Federal Council adopts ordinance on automatic exchange of Country-by-Country Reporting».

Ausserdem sieht die Verordnung dieselben Wahlmöglichkeiten für den länderbezogenen Bericht vor, wie auch die entsprechenden Empfehlungen der OECD zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung («CbCR»), welche erstmals am 29. Juni 2016¹⁰ publiziert wurden. Gemäss Erläuterungen des Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) zur ALBA-Verordnung, sind gewisse Freiräume bei der Umsetzung vorgesehen (beispielsweise ist es den Staaten überlassen, die für die Konzerndefinition anwendbaren Rechnungslegungsstandards festzulegen)¹¹.

Für Schweizer Steuerzahler besteht die Pflicht zur Einreichung eines länderbezogenen Berichts erstmals für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen.

Rechtsgrundlage für den automatischen Austausch länderbezogener Berichte ist die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte. Gemäss Medienmitteilung vom SIF legte der Bundesrat an seiner Sitzung vom 18. Oktober 2017 fest, dass die Schweiz mit allen Signatarstaaten der ALBA-Vereinbarung und allen Staaten, die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS im Zeitpunkt der Schweizer Notifikation im Dezember 2017 waren, länderbezogene Berichte austauschen will. Zu beachten ist allerdings der Vorbehalt, dass die ALBA-Vereinbarung zwischen der Schweiz und einem anderen Staat erst anwendbar wird, wenn auch der andere Staat die Schweiz auf seiner Liste aufführt. Die Schweiz und ihre Partnerstaaten werden ab 2020 die länderbezogenen Berichte austauschen.

Sollten Zweifel an der Geheimhaltung und Einschränkungen bei der Verwendung der länderbezogenen Berichte bestehen, können Anträge der berichtenden Rechtsträger auf Aussetzung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte mit einem Partnerstaat beim SIF eingereicht werden.

Falls ein in der Schweiz ansässiger konstitutiver Rechtsträger zur lokalen Einreichung des länderbezogenen Berichts verpflichtet ist (sog. «secondary filing obligation»), steht es diesem Konzern frei zu entscheiden, welcher in der Schweiz ansässige konstitutive Rechtsträger des multinationalen Konzerns den Bericht einreichen soll. Sofern der angefragte konstitutive Rechtsträger den Bericht nicht selber einreichen wird, fordert die ESTV ihn auf, innert 30 Tagen mitzuteilen, welcher Rechtsträger den Bericht einreichen wird.

Die Verordnung beschreibt den Austausch länderbezogener Berichte in der Schweiz. Die verschiedenen Kantone melden der ESTV innerhalb von zwei Monaten nach Ende jedes Kalenderjahres die Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) der in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträger. Die von ausländischen Steuerbehörden sowie von in der Schweiz ansässigen berichtenden Rechtsträgern automatisch übermittelten Informationen werden von der ESTV den Kantonen aufgrund der UID zugeordnet. Im Falle einer Übereinstimmung der Zuordnungskriterien mit den vom Ausland bzw. mit den von in der Schweiz ansässigen berichtenden Rechtsträgern automatisch übermittelten Informationen, macht die ESTV diese jenem Kanton in einem sicheren und verschlüsselten Abrufverfahren zugänglich, in dem die konstitutiven Rechtsträger steuerpflichtig sind.

2.2 Freiwillige Einreichung länderbezogener Berichte

In seiner Sitzung vom 18. Oktober 2017 hat der Bundesrat ebenfalls eine Erklärung zum Amtshilfeübereinkommen verabschiedet, mit welcher dieses – eingeschränkt auf den Austausch freiwillig eingereicherter länderbezogener Berichte – für die Steuerjahre 2016 und 2017 anwendbar wird. Damit kommen auch für länderbezogene Berichte, die für die Steuerperioden der Jahre 2016 und 2017 auf freiwilliger Basis eingereicht

wurden, die in der ALBA-Vereinbarung und dem Amtshilfeübereinkommen enthaltenen Garantien (Datenschutz, Vertraulichkeit und sachgemäße Verwendung) zur Anwendung. Die ESTV übermittelt die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Steuerperiode bei ihr freiwillig eingereichten Berichte bis zum 30. Juni 2018 an diejenigen Partnerstaaten, in denen konstitutive Rechtsträger des Konzerns ansässig sind, um sog. «secondary filing obligations» für konstitutive Rechtsträger von schweizerischen multinationalen Konzernen zu vermeiden. Betreffend die freiwillige Einreichung länderbezogener Berichte hat die ESTV zudem einen hilfreichen Leitfaden publiziert¹².

2.3 Nächste Schritte

Am 18. Oktober 2017 hat der Bundesrat die Staaten festgelegt, mit welchen länderbezogene Berichte ausgetauscht werden sollen. Wie bereits erwähnt, hat der Bundesrat entschieden, dass die Schweiz mit allen Signatarstaaten der ALBA-Vereinbarung und allen Mitgliedstaaten des «Inclusive Framework on BEPS» im Zeitpunkt der Schweizer Notifikation im Dezember 2017 länderbezogene Berichte austauschen will. Zu beachten bleibt hierbei, dass die ALBA-Vereinbarung zwischen der Schweiz und einem anderen Staat erst anwendbar wird, wenn auch der andere Staat die Schweiz auf seiner Liste aufführt.

Schweizerische multinationale Konzerne, die zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet sind, sollten deshalb eine freiwillige Einreichung länderbezogener Berichte in der Schweiz für die Steuerperioden der Jahre 2016 und 2017 in Betracht ziehen, um mögliche «secondary filing obligations» ihrer lokalen konstitutiven Rechtsträger zu adressieren. Dazu sollten sie die vom Bundesrat am 18. Oktober 2017 publizierte Länderliste konsultieren und überprüfen, in welchen Ländern ein «secondary filing» erforderlich ist, d.h. abklären, welche Staaten die Schweiz nicht auf ihrer Liste aufführen.

3 Aktionspunkt 13: OECD-Handbuch zur steuerlichen Risikobewertung

Da durch die Einreichung der länderbezogenen Berichte (Contry by Country Reporting, «CbCR») den Steuerbehörden eine Vielzahl von neuen Informationen zur Verfügung stehen, hat die OECD am 29. September 2017 ein Handbuch zur steuerlichen Risikobewertung veröffentlicht, das sich in erster Linie an Steuerbehörden richtet¹³. Darin legt die OECD dar, wie Steuerbehörden die länderbezogenen Berichte und sonstigen Verrechnungspreisdokumentationen (Master File und Local File), die sie im Rahmen von Aktionspunkt 13 (BEPS) erhalten, in ihren Steuerrisikobewertungsprogrammen einbetten können. Ausserdem wird erläutert, welche Arten von Risikobewertungstests sinnvoll erscheinen und welche Herausforderungen sich bei der effektiven Nutzung länderbezogener Berichte hinsichtlich Steuerrisikomanagement ergeben. Ferner gibt das Handbuch Hinweise dazu, wie länderbezogene Berichte im Lichte anderer Daten analysiert werden sollen.

¹⁰ Ergänzt im Dezember 2016, April, Juli und September 2017.

¹¹ Vgl. Empfehlung «Accounting principles/standards for determining the existence of and membership of a group» der Leitlinien.

¹² Vgl. ESTV, Freiwillige Berichteinreichung, abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/cbcr/freiwillige-berichteinreichung.html>.

¹³ Vgl. OECD Handbook on effective tax risk assessment, September 2017, siehe: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, sowie EY Global Tax Alert «OECD publishes two handbooks on Country-by-Country reporting».

Dieses Handbuch ist nicht nur wegen den o. g. Informationen für alle schweizerischen multinationalen Unternehmen relevant und nützlich, sondern auch, da darin aufgezeigt wird, wie sie eine Identifikation solcher Steuerrisiken in ihre eigenen Compliance-Prozesse einbetten können.

3.1 Detaillierte Diskussion

Das Handbuch enthält sieben Kapitel, die im Folgenden kurz vorgestellt werden:

Kapitel 1 bietet eine kurze Einführung in die länderbezogene Berichterstattung («CbCR») und Risikobewertung.

Kapitel 2 beschreibt anhand von Beispielen aus verschiedenen Ländern, welche Rolle die steuerliche Risikobewertung bei Steuerverwaltungen spielt. Während sich die von Steuerbehörden verwendeten Ansätze grundsätzlich unterscheiden mögen, verweist das Handbuch auf gewisse Kernelemente, die zwingend vorhanden sein sollten, um eine effektive Risikobewertung sicherzustellen.

Diese beinhalten folgende Aspekte:

- Die an der Risikobewertung beteiligten Beamten sollten angemessen geschult und trainiert sein und in den relevanten Schlüsselbereichen (bspw. länderbezogene Berichte) die notwendige Erfahrung mitbringen;
- Instrumente zur Risikobewertung sollten dazu verwendet werden, kritische Steuerzahler für weitere Untersuchungen herauszufiltern (bspw. für Steuerprüfungen oder andere Compliance-Aktivitäten). Diese Analysen sollten aber nicht als Ersatz für solche Aktivitäten, Steueranpassungen oder die direkte Festsetzung von Steuern dienen;
- Die Risikobewertungsprozesse sollten dynamisch ausgestaltet und in der Lage sein, auf Rückmeldungen seitens der Steuerbehörden einzugehen, um eine kontinuierliche Verbesserung sicherzustellen;
- Eine Risikobewertungsstrategie sollte ver-

schiedene Instrumente kombinieren und mehrere Elemente des Risikoprofils einer Gruppe berücksichtigen, um das Risiko zu minimieren, dass es Steuerzahlern gelingt, durch bestimmte Verschleierungstaktiken unter den Radarschirm der Steuerbehörden zu fallen;

- Um eine angemessene Überwachung der Risikobewertungsfunktion innerhalb einer Steuerbehörde zu gewährleisten, sollten entsprechende Governance-Prozesse aufgesetzt werden;
- Steuerrisikobewertungsprozesse sollten immer als Bestandteil eines ganzheitlichen Risikomanagementansatzes der Steuerbehörde verstanden werden.

Gemäss OECD nehmen aktuell verschiedene Steuerbehörden Anpassungen an ihren Steuerrisikobewertungsprozessen vor – das Handbuch stellt zudem Fallstudien zu den Risikobewertungsansätzen in sieben Ländern vor (Australien, Brasilien, Kanada, Chile, Indien, Holland und Spanien).

Kapitel 3 bietet einen Überblick über die Funktionsweise der länderbezogenen Berichterstattung («CbCR») und hält fest, dass diese Berichte für die Zwecke einer effektiven Steuerrisikobewertung einige Vorteile gegenüber anderen Datenquellen bieten. Wichtig ist hierbei, dass länderbezogene Berichte typischerweise von der obersten Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns erstellt und eingereicht werden. Laut Handbuch bedeutet dies, dass diese Berichte von derjenigen Konzerneinheit erstellt wird, welche am besten in der Lage ist, die globale Struktur sowie verschiedene Aktivitäten der Gruppe zu verstehen. Darüber hinaus bieten länderbezogene Berichte einen Überblick über die Vorgänge in der gesamten multinationalen Unternehmensgruppe – Informationen, die aus vorhandenen Datenquellen ansonsten möglicherweise gar nicht oder zumindest nicht leicht verfügbar wären. Länderbezogene Berichte soll-

ten zudem die Qualität der Kommunikation zwischen Steuerbehörden und multinationalen Unternehmensgruppen verbessern.

Falls vergleichbare Risiken über verschiedene Unternehmensgruppen hinweg identifiziert werden, können Steuerbehörden, gestützt auf die länderbezogenen Berichte, die Wesentlichkeit dieses Risikos für einen bestimmten Konzern besser beurteilen und allenfalls weitere Compliance-Massnahmen für diejenigen Konzerngruppen einleiten, die ein höheres Steuerrisiko darstellen. Schliesslich kann das Vorliegen länderbezogener Berichte die Entwicklung eines multilateralen Ansatzes (im Sinne einer Kooperation von Steuerbehörden aus verschiedenen Ländern) zur Risikobewertung bestimmter multinationaler Unternehmen vereinfachen.

Kapitel 4 befasst sich mit der Frage, wie länderbezogene Berichte konkret in die Steuerrisikobewertungsprogramme von Steuerbehörden eingebettet werden können und beschreibt die wichtigsten potentiellen Steuerrisikokindikatoren. Anhand verschiedener Beispiele zeigt der Bericht auf, dass es mehrere Möglichkeiten gibt, wie Steuerbehörden länderbezogene Berichte in ihre Risikobewertungsprozesse aufnehmen können.

Das Handbuch hält fest, dass Verrechnungspreisrisiken insbesondere in folgenden drei Szenarien auftauchen können: (1) Unternehmen führen wiederholt Transaktionen mit verbundenen Parteien durch, welche die Steuerbemessungsgrundlage eines Rechtssystems im Laufe der Zeit untergraben; (2) Verrechnungspreisrisiken können sich aus grossen, komplexen und einmaligen Transaktionen ergeben, wie z. B. Geschäftsumstrukturierungen oder Übertragungen wichtiger, einkommensgenerierender Vermögenswerte, und (3) Verrechnungspreisrisiken können verschärft werden, wenn Unternehmen über keine wirksamen Prozesse zur Überwachung, Kontrolle, Dokumentation und Überprüfung der Preissetzung gegenüber verbundenen

Unternehmen verfügen. Das Handbuch hält fest, dass länderbezogene Berichte Steuerbehörden bei der Erkennung von Steuerrisiken im Zusammenhang mit wiederkehrenden und einmaligen Transaktionen unterstützen können.

Der Bericht führt weiter 19 spezifische Risikokindikatoren auf, die von Steuerbehörden möglicherweise eingesetzt werden könnten. Jeder Risikokindikator wird in Kapitel 4 kurz beschrieben. In Anhang 2 wird erläutert, wie potentielle Resultate interpretiert werden könnten und welche weitergehenden Umstände die Ergebnisse allenfalls zu erklären vermögen.

Die 19 Risikokindikatoren lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Der ökonomische Einfluss einer Gruppe innerhalb eines bestimmten Landes;
2. Die Aktivitäten einer Gruppe in einem bestimmten Land beschränken sich auf diejenigen, welche ein geringes Risiko aufweisen;
3. In einem bestimmten Land ist der Anteil an unternehmensinternem Umsatz sehr hoch;
4. Die Ergebnisse innerhalb eines Landes weichen von Vergleichswerten ab;
5. Die Ergebnisse innerhalb eines Landes widerspiegeln nicht die aktuellen Markttrends;
6. Es gibt Länder, in denen erhebliche Gewinne anfallen, jedoch nur geringe substantielle Aktivität ausgeübt wird;
7. Es gibt Länder, in denen erhebliche Gewinne aber tiefe Steuern anfallen;
8. Es gibt Länder mit bedeutenden Aktivitäten, aber geringen Gewinnen (oder Verlusten);
9. Ein Unternehmen übt Aktivitäten in einem Land aus, das ein BEPS-Risiko darstellt;
10. Eine Gruppe hat mobile Aktivitäten in Ländern, in denen es vergleichsweise wenig Steuern zahlt;
11. Es gibt Änderungen in der Gruppenstruktur.

- tur, einschliesslich dem Standort wichtiger Vermögenswerte;
12. Geistiges Eigentum ist von den damit verbundenen Aktivitäten der Gruppe getrennt;
 13. Eine Gruppe hat Geschäftseinheiten, die ausserhalb der relevanten Kernmärkte Marketingaktivitäten ausüben;
 14. Eine Gruppe hat Geschäftseinheiten, die ausserhalb der relevanten Produktionsstandorte Beschaffungsaktivitäten ausüben;
 15. Die gezahlten Ertragssteuern sind konsistent niedriger als die aufgelaufenen Einkommenssteuern;
 16. Eine Gruppe verfügt über Gesellschaften, die in mehr als einer Jurisdiktion steuerlich ansässig sind;
 17. Eine Gruppe umfasst Geschäftseinheiten ohne steuerlichen Wohnsitz;
 18. Eine Gruppe legt in Tabelle 1 des länderbezogenen Berichts staatenlose Umsätze offen;
 19. Informationen, die im länderbezogenen Bericht publiziert werden, stimmen nicht mit den Daten überein, die von der Gruppe früher kommuniziert wurden.

Steuerpflichtigen Personen wird empfohlen, diese 19 Risikoindikatoren gründlich zu prüfen und zu analysieren, wie entsprechende Prüfschritte vor der Einreichung der Daten an die Steuerbehörden durchgeführt werden können.

Kapitel 5 des Handbuchs beschreibt die Herausforderungen, denen sich Steuerbehörden im Zusammenhang mit der Analyse von länderbezogenen Berichten zu stellen haben, was bspw. die Menge an Informationen betrifft, mit denen sie sich konfrontiert sehen werden, aber auch die Vergleichbarkeit der Daten von verschiedenen multinationalen Unternehmen oder Übergangsfragen, die sich mit der Einführung der länderbezogenen Berichterstattung («CbCR») ergeben.

Siebzehn zentrale Herausforderungen werden identifiziert und beschrieben. Das Handbuch hält fest, dass jede Steuerbehörde darauf bedacht sein sollte mit diesen Herausforderungen auf möglichst effiziente Weise umzugehen oder sie bei der Interpretation der Ergebnisse aus den Risikobewertungsprozessen angemessen zu berücksichtigen. Zukünftige Versionen dieses Handbuchs werden mögliche Ansätze zur Bewältigung dieser Herausforderungen aufzeigen, die auf den einschlägigen Erfahrungen verschiedener Steuerbehörden beruhen.

Kapitel 6 des Handbuchs führt einige weitere Datenquellen auf, die gemäss OECD neben den länderbezogenen Berichten berücksichtigt werden sollten, einschliesslich Master File und Local File, andere Informationen, über die Steuerbehörden verfügen, Informationen aus Regierungsquellen, öffentlich zugängliche Informationen oder Daten aus kommerziellen Datenbanken. Steuerbehörden unterscheiden sich aktuell darin, inwieweit sie technisch in der Lage sind, Informationen aus länderbezogenen Berichten mit Daten aus anderen Quellen zu verknüpfen. Auf diese Weise könnte letztendlich eine effektive und ganzheitliche Risikobewertung erreicht werden.

Kapitel 7 beschreibt, wie die Resultate einer Steuerrisikobewertung anhand von länderbezogenen Berichten verwendet werden sollten. Während Informationen aus länderbezogenen Berichten für eine grobe Risikobewertung äusserst zweckdienlich sind, könne sie doch nie alleine einen schlüssigen Beweis dafür liefern, dass Verrechnungspreise falsch sind oder ein multinationales Unternehmen in BEPS-Aktivitäten involviert ist. Immer dort, wo eine Risikobewertung anhand von Daten aus länderbezogenen Berichten potentielle Steuerrisiken identifiziert, sollte dies in weiteren Abklärungen und falls notwendig der Ergreifung erforderlicher Compliance-Massnahmen wie bspw. einer Steuerprüfung resultieren.

3.2 Implikationen für Schweizerische multinationale Unternehmen

Dieses Handbuch stellt die erste öffentlich zugängliche Informationsquelle dar, die detailliert aufzeigt, wie Steuerbehörden Informationen im Zusammenhang mit Aktionspunkt 13 verwenden können, um ihre existierenden Steuerbewertungsprogramme zu ergänzen. Es ist zu erwarten, dass nationale Steuerverwaltungen, auch in der Schweiz, zumindest die im Handbuch erwähnten Risikoindikatoren verwenden werden. Der im Handbuch enthaltene Hinweis, dass das Vorliegen länderspezifischer Berichte die Entwicklung multilateraler Komponenten für die Risikobewertung bestimmter multinationaler Unternehmensgruppen unter Einbeziehung der Steuerbehörden aus mehr als einer Gerichtsbarkeit erleichtern wird, lässt die Pilotierung eines internationalen Programms zur Konformitätssicherung (International Compliance Assurance Program – ICAP¹⁴) durch eine Anzahl Länder unter Leitung der OECD erkennen. Da immer mehr Steuerverwaltungsprozesse multilateraler Natur sind, ist dies eine wichtige Entwicklung, die von Unternehmen genau mitverfolgt werden sollte.

Zusammengefasst enthält das Handbuch hilfreiche Hinweise für diejenigen Unternehmen, die vor Einreichung länderspezifischer Berichte sicherstellen möchten, dass ihre Ansätze zur Steuerrisikobewertung mit denjenigen übereinstimmen, die auch von nationalen Steuerbehörden zunehmend verwendet werden. Die spezifischen Beispiele zu den Risikobewertungsansätzen in sieben Schlüsseländern bieten multinationalen Unternehmen, die in diesen Märkten tätig sind, weitere praktische Hinweise.

Angesichts der laufenden und stetig zunehmenden Aktivitäten im Zusammenhang mit länderspezifischen Berichten wird erwartet, dass dieses Handbuch nicht ein statisches Instrument bleibt, sondern periodisch aktualisiert wird, um

sicherzustellen, dass Steuerbehörden aller Länder davon profitieren können. Schweizer Unternehmen sollten daher die neuen oder geänderten Berichtsanforderungen sowie die Reaktionen der verschiedenen Länder auf dieses Handbuch genau mitverfolgen.

4 Aktionspunkt 14: Peer Review Bericht zur Schweiz

Am 26. September 2017 hat die OECD einen Bericht zum Peer-Review der Schweiz betreffend der Umsetzung des Minimumstandard von Aktionspunkt 14 zur Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen veröffentlicht. Zeitgleich wurden auch Berichte für Belgien, Kanada, den Niederlanden, dem Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten veröffentlicht¹⁵.

Gemäss Peer Review Bericht erfüllt die Schweiz bereits heute die meisten Elemente des Minimumstandard zu BEPS-Aktionspunkt 14. Der Bericht streicht dabei insbesondere die Möglichkeit hervor, dass eine steuerpflichtige Person in der Schweiz einen Steuervorabbescheid betreffend Verrechnungspreise beantragen (sog. Advance Pricing Agreement, APA) kann.

4.1 Detaillierte Diskussion

Im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 14 haben sich die Staaten darüber geeinigt, drei Grundsätze als Minimumstandard umzusetzen, nämlich:

- Steuerpflichtige Personen sollen die Möglichkeit erhalten, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei der dafür zustän-

¹⁴ Siehe OECD, International Compliance Assurance Programme (ICAP), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.

¹⁵ Vgl. EY Global Tax Alert 19. Oktober 2017 «OECD releases Switzerland's peer review report on implementation of BEPS Action 14 minimum standards».

digen Behörde zu beantragen, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind;

- Gewährleistung, dass inländische Verwaltungsverfahren den Zugang zu einem Verständigungsverfahren nicht verhindern;
- Umsetzung von Art. 25 OECD-MA durch die Staaten in Anbetracht des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Der Schweizer Peer-Review Prozess adressiert den aktuellen Status und zu erwartenden Entwicklungen rund um vier Themen, namentlich:

- Verhinderung von Streitigkeiten;
- Verfügbarkeit und Zugang zu Verständigungsverfahren;
- Abschluss eines Verständigungsverfahrens;
- Umsetzung des Ergebnisses des Verständigungsverfahrens.

4.2 Verhinderung von Streitigkeiten

Gemäss Peer-Review Bericht erfüllt die Schweiz den in Aktionspunkt 14 definierten Minimumstandard zur Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen. Von rund 90 DBA, welche die Schweiz abgeschlossen hat, enthalten gemäss Peer-Review Bericht 88 DBA eine Bestimmung, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sich darum bemühen sollen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des anwendbaren DBAs entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Im Grundsatz sollte die Aufnahme solcher Bestimmungen auch die Anzahl an Verständigungsverfahren reduzieren und künftige Besteuerungskonflikte vorbeugen¹⁶.

Der Peer Review-Bericht vermerkt, dass die Schweiz bereits umfangreiche Erfahrungen mit Steuervorabbescheid über die Verrechnungspreisgestaltung sammeln konnte und bereits heute steuerpflichtigen Personen erlaubt, solche Verfahren mit rückwirkender Anwendung auf abgeschlossene Steuerperioden zu beantragen, wenn die Tatsachen und Umstände identisch sind («Rollback»)¹⁷.

Der Peer Review-Bericht empfiehlt der Schweiz, einen Mechanismus zur Nachverfolgung der Fälle zu implementieren, um den Überblick über die Anzahl an Steuervorabbescheiden und sog. Rollback Anfragen besser nachverfolgen zu können.

4.3 Verfügbarkeit und Zugang zu Verständigungsverfahren

Gemäss Peer Review-Bericht erfüllt die Schweiz den Minimumstandard zu BEPS-Aktionspunkt 14 hinsichtlich der Verfügbarkeit und dem Zugang zu Verständigungsverfahren. Der Bericht empfiehlt der Schweiz jedoch, die Anleitungen betreffend eines Verständigungsverfahrens ausführlicher zu gestalten und den steuerpflichtigen Personen zur Verfügung zu stellen. Von 90 DBA beinhalten 73 eine Bestimmung äquivalent zu Art. 25 Abs. 1 Satz 1 OECD MA, welche es steuerpflichtigen Personen erlaubt, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens beim Ansässigkeitsstaat zu beantragen¹⁸.

Keines der Schweizer DBA enthält jedoch bis dato die Änderung gemäss Abschlussbericht zu Aktionspunkt 14, wonach eine steuerpflichtige Person die Möglichkeit erhalten soll, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens sowohl beim Ansässigkeits-, als auch beim Quellenstaat zu beantragen.

Praxisgemäss benachrichtigt die Schweiz die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates, wenn sie zur Einsicht kommt, dass sie die Einwände der steuerpflichtigen Person im Verlaufe des Verständigungsverfahrens als unbegründet erachtet.

Daneben empfiehlt die OECD, dass die Staaten eine Bestimmung in ihre DBA implementieren, wonach eine steuerpflichtige Person die Einleitung eines Verständigungsverfahrens innert drei Jahren, ab der ersten Mitteilung der Massnahme die zu einer Doppelbesteuerung führt, verlangen könne. Von 90 DBA der Schweiz, enthalten 75 eine Klausel mit einer solchen dreijährigen Frist.

Betreffend die anderen DBA, welche keine solche Frist zur Einleitung des Verständigungsverfahrens kennen, wendet die Schweiz die zehnjährige Verjährungsfrist zur Einreichung eines Revisionsgesuches an¹⁹.

4.4 Abschluss eines Verständigungsverfahrens

Gemäss Peer Review-Bericht erfüllt die Schweiz die Anforderungen gemäss Minimumstandard zu BEPS-Aktionspunkt 14 in dieser Hinsicht²⁰.

Die OECD empfiehlt Staaten, Verständigungsverfahren innerhalb von durchschnittlich 24 Monaten abzuschliessen. Gemäss Peer Review-Bericht schliesst das SIF Verständigungsverfahren effizient und auf pragmatische Weise ab, was sich in einer durchschnittlichen Dauer der Verfahren von rund 22 Monaten widerspiegelt. Die derzeitigen Ressourcen welche dem SIF zur Verfügung stehen, werden von den Verfassern des Berichts als ausreichend beurteilt²¹.

Die Schweiz möchte inskünftig in ihren DBA verbindliche und zwingende Schiedsklauseln integrieren. Nach Ablauf der im Abkommen festgelegten Frist soll auf Verlangen der steuerpflichtigen Person das Verständigungsverfahren in einem Schiedsverfahren entschieden werden. Dies soll garantieren, dass Verständigungsverfahren innert nützlicher Frist abgeschlossen werden können.

4.5 Umsetzung des Ergebnisses des Verständigungsverfahrens

Schlussendlich attestiert der Peer Review-Bericht der Schweiz auch, dass sie den Minimumstandard zu Aktionspunkt 14 zur Umsetzung der Ergebnisse aus den Verständigungsverfahren erfüllt. Laut OECD sollte ein zwischenstaatliches Übereinkommen am Ende eines Verständigungsverfahrens möglichst zeitnah umgesetzt werden²².

De lege lata stellt eine Verständigungslösung grundsätzlich einen Revisionsgrund dar, wo-

nach eine definitive Veranlagung auf Gesuch der steuerpflichtigen Person abgeändert werden kann²³.

Ein Gesuch um Revision muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden²⁴. Das SIF geht davon aus, dass die Frist von 10 Jahren gewahrt ist, wenn die steuerpflichtige Person die Einleitung des Verständigungsverfahrens vor Ablauf der Frist beantragt. Dementsprechend beeinflusst die Länge des Verständigungsverfahrens die Stellung der steuerpflichtigen Person nicht negativ²⁵.

Damit die Umsetzung von Verständigungslösungen nicht negativ durch zeitliche Beschränkungen unter Schweizer Recht beeinträchtigt wird, sollte die Schweiz gemäss Peer Review-Bericht den zweiten Satz nach Art. 25 Abs. 2 OECD-MA in ihre DBA integrieren, oder die beiden Alternativbestimmungen gemäss Art. 9 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 2 OECD-MA in ihre DBA aufzunehmen. Die

¹⁶ Vgl. OECD (2017), Inclusive Framework on BEPS: Action 14; Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Switzerland (Stage 1), S. 15–16.

¹⁷ Ibid., S. 16.

¹⁸ Ibid., S. 19 ff.

¹⁹ Vgl. Art. 148 DBG.

²⁰ Vgl. OECD (2017), Inclusive Framework on BEPS: Action 14; Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Switzerland (Stage 1), S. 35 ff.

²¹ Ibid., S. 35 ff.

²² Ibid., S. 47 ff.

²³ Vgl. anstatt vieler TaxInfo der Steuerverwaltung Bern zur Revision, einsehbar unter: <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Revision>.

²⁴ Vgl. Art. 148 DBG.

²⁵ Vgl. OECD (2017), Inclusive Framework on BEPS: Action 14; Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Switzerland (Stage 1), S. 47 N. 107.

Schweiz hat angedeutet, dass sie derzeit die letztere Lösung bevorzugt²⁶.

4.6 Auswirkungen

Der Peer-Review Bericht zeigt, dass die Schweiz ein umfassendes Abkommensnetz besitzt. Alle DBA enthalten eine Bestimmung zum Verständigungsverfahren analog zum OECD-MA. Die Schweiz erfüllt somit bereits heute alle wesentlichen Merkmale des Minimumstandard zu BEPS-Aktionspunkt 14²⁷.

Der Bericht bringt aber auch einige Verbesserungsvorschläge an, insbesondere betreffend der

Ergänzung der anwendbaren DBA. Die Schweiz nimmt die Änderungsvorschläge der OECD auf und wird diese entweder mittels des multilateralen Instruments, oder bilateral über Neuverhandlung von DBA versuchen anzupassen²⁸.

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

²⁸ Vgl. EY Global Tax Alert 19. Oktober 2017 «OECD releases Switzerland's peer review report on implementation of BEPS Action 14 minimum standards».