



April 2016

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

Inhaltsverzeichnis

1	Allgemeiner Teil	4
1.1	Ausgangslage	4
1.2	Grundzüge der Vorlage	9
1.3	Einbettung in die Strategie des Bundesrates	11
1.4	Verhältnis zu anderen Abkommen	12
2	Erläuterungen zu den Bestimmungen der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte.....	13
3	Erläuterungen zum Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne	20
3.1	Vorbemerkungen	20
3.2	Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln.....	20
4	Auswirkungen	34
4.1	Finanzielle und personelle Auswirkungen	34
4.2	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	34
4.3	Auswirkungen auf die Steuern.....	35
5	Verhältnis zur Legislaturplanung.....	35
6	Rechtliche Aspekte	35
6.1	Verfassungsmässigkeit.....	35
6.2	Erlassform.....	36
6.3	Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen	36

Übersicht

Die Bekämpfung der Steueroptimierung multinationaler Unternehmen ist zu einem zentralen Anliegen der internationalen Staatengemeinschaft geworden. Im 2013 leitete die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zusammen mit der G20 das Projekt Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) ein. Die technischen Arbeiten zum 2013 verabschiedeten BEPS-Aktionsplan, der 15 Massnahmen enthält und sich gegen die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die Gewinnverschiebung in Länder mit einer tiefen oder vollständig fehlenden Besteuerung richtet, wurden 2015 mit der Veröffentlichung mehrerer Berichte abgeschlossen.

Mehrere Massnahmen des Aktionsplans waren der Verbesserung der Transparenz bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen gewidmet, einem Hauptziel des BEPS-Projekts. Eine davon betrifft die Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation (Massnahme 13). Dabei wurde das Bedürfnis erkannt, die Transparenz für die Steuerverwaltungen durch die Bereitstellung von Informationen für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung zu verbessern. Der OECD-Bericht 2015 zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung (Bericht zur Massnahme 13) sieht deshalb die Umsetzung zur länderbezogenen Berichterstattung vor. Es handelt sich um einen Mindeststandard, zu dessen Umsetzung sich alle OECD- und G20-Staaten verpflichtet haben. Die Schweiz hat aktiv am BEPS-Projekt und der Erarbeitung dieses neuen Instruments mitgewirkt.

Der länderbezogene Bericht enthält Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze, der entrichteten Steuern und weiteren Kennzahlen der multinationalen Konzerne in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns. Dieser Bericht wird grundsätzlich von der Konzernobergesellschaft des multinationalen Konzerns erstellt und auf automatischer Basis den nationalen Steuerbehörden der Staaten und Hoheitsgebiete übermittelt, in denen der multinationale Konzern über einen konstitutiven Rechtsträger verfügt. Der länderbezogene Bericht soll die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung ermöglichen.

Für die Umsetzung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte müssen in der Schweiz zuerst die nötigen Rechtsgrundlagen geschaffen werden. Dies umfasst:

- Das Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988, welches durch das Protokoll zur Änderung des Übereinkommens vom 1. Juni 2011 revidiert wurde (Amtshilfeübereinkommen). Das Amtshilfeübereinkommen wurde von der Bundesversammlung am 18. Dezember 2015 verabschiedet und muss noch ratifiziert werden.
- Die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*; ALBA-Vereinbarung). Die ALBA-Vereinbarung wird der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet. Sie ist Gegenstand dieser Vorlage.
- Das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBA-Gesetz). Das ALBA-Gesetz wird der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet. Es ist Gegenstand dieser Vorlage.

1 Allgemeiner Teil

1.1 Ausgangslage

Das Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung (Projekt *Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS), mit anderen Worten gegen die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die Gewinnverschiebung in Länder mit einer tiefen oder vollständig fehlenden Besteuerung, wurde am 12. Februar 2013 mit einem ersten Bericht zum Phänomen BEPS eingeleitet¹. Gestützt darauf publizierte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) am 19. Juli 2013 ihren Aktionsplan mit 15 Massnahmen, um die Problematik global anzugehen. Die G20 unterstützte den Aktionsplan und das Vorhaben, das als gemeinsames Projekt der OECD und der G20 mit gleichberechtigter Beteiligung aller G20- und OECD-Staaten an den technischen Arbeiten durchgeführt wurde.

Mehrere Massnahmen des Aktionsplans waren der Verbesserung der Transparenz bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen gewidmet, einem Hauptziel des BEPS-Projekts. Eine davon betrifft die Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation (Massnahme 13). Dabei wurde das Bedürfnis erkannt, die Transparenz für die Steuerverwaltungen durch die Bereitstellung von Informationen für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung zu verbessern.

Entwicklung des OECD-Berichts 2015 zur Verrechnungspreisdokumentation und der länderbezogenen Berichterstattung

Mit den technischen Arbeiten zur Verbesserung der Transparenz bei der Verrechnungspreisdokumentation wurde im September 2013 begonnen. Ein erster Bericht «Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung» wurde am 16. September 2014 veröffentlicht und den Finanzministern und Notenbankgouverneuren der G20-Staaten am 20./21. September 2014 und den Staatschefs am 15./16. November 2014 unterbreitet.

Auf der Basis dieses ersten Berichts gab die OECD im Februar 2015² die ersten Leitlinien zur Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentation und der länderbezogenen Berichterstattung heraus, die im Juni 2015 durch ein Paket zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung³ ergänzt wurden. Schliesslich wurden diese Dokumente im OECD-Bericht 2015 zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung (Bericht zur Massnahme 13)⁴ konsolidiert, der nach der Genehmigung durch den OECD-Rat vom 1. Oktober 2015 am 5. Oktober 2015 veröffentlicht wurde. Er wurde den Finanzministern und Notenbankgouverneuren der G20-Staaten am 8. Oktober 2015 und den Staatschefs am 15./16. November 2015 vorgelegt. Die Umsetzung des länderbezogenen Berichts stellt einen aus den BEPS-Ergebnissen hervorgehenden Mindeststandard dar.

Bericht 2015 zur Verrechnungspreisdokumentation und der länderbezogenen Berichterstattung: dreistufiger Ansatz

Der Bericht zur Massnahme 13 ersetzt Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen⁵ zur Verrechnungspreisdokumentation. Die neue Version von Kapitel V wird in die aktualisierte Ausgabe der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen integriert, die 2017 erscheinen soll. Die neue Version wird alle im Rahmen des BEPS-Projekts beschlossenen und im Rahmen der OECD-Arbeitsgruppe zur Besteuerung multinationaler Gesellschaften erarbeiteten Änderungen enthalten. Da diese Neuauflage noch nicht vorliegt, wird in dieser Vorlage auf den Bericht zur Massnahme 13 Bezug genommen.

¹ OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze veröffentlicht am 12. Februar 2013.

² OECD, Massnahme 13 – Leitlinien zur Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung veröffentlicht am 6. Februar 2015.

³ OECD, Massnahme 13 – Umsetzungspaket der länderbezogenen Berichterstattung veröffentlicht am 8. Juni 2015.

⁴ OECD, Massnahme 13 – Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung veröffentlicht am 5. Oktober 2015.

⁵ OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Juli 2010.

Der Bericht zur Massnahme 13 sieht vor, dass multinationale Konzerne drei Dokumentationen vorlegen: einen länderbezogenen Bericht (*Country-by-Country Report*), eine Stammdokumentation (*Master-File*) und eine landesspezifische Dokumentation (*Local-File*).

Der länderbezogene Bericht enthält Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze, der entrichteten Steuern und weiteren Kennzahlen der multinationalen Konzerne in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns. Die Stammdokumentation (*Master-File*) ergänzt den länderbezogenen Bericht mit genaueren Informationen. Sie bietet einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns, mit dem dessen Verrechnungspreispraxis in den wirtschaftlichen, rechtlichen, finanziellen und steuerlichen Gesamtkontext gestellt werden kann. Die landesspezifische Dokumentation (*Local-File*) schliesslich enthält Informationen zu den spezifischen konzerninternen Geschäftsvorfällen (z.B. Transaktionen unter einzelnen Rechtsträgern des Konzerns). Das *Local-File* wird nur an die entsprechende lokale Steuerbehörde ausgehändigt und ergänzt die Angaben des *Master-File*. Der länderbezogene Bericht, das *Master-File* und das *Local-File* richten sich ausschliesslich an die Steuerbehörden. Sie sind nicht dazu gedacht, veröffentlicht oder der Öffentlichkeit in irgendeiner Weise verfügbar gemacht zu werden. Des Weiteren hat die Schweiz zusammen mit anderen Ländern dank zahlreicher Interventionen in den Verhandlungen mit der OECD erreicht, dass der Inhalt des Berichts angepasst wurde sowie der Umfang der in den länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen reduziert worden ist und dadurch der Austausch an Informationen auf eine angemessene Grösse limitiert wird.

Die politische Verpflichtung, die die Staaten im Rahmen des BEPS-Projekts bei der Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung eingegangen sind, führte zur Annahme eines Mindeststandards (*Minimum Standard*). Alle OECD- und G20-Mitgliedstaaten sind somit politisch zur Umsetzung des länderbezogenen Berichts verpflichtet. Der Mindeststandard betrifft ausschliesslich die Erstellung und den Austausch des länderbezogenen Berichts; nicht eingeschlossen sind die Erstellung des *Master-* oder des *Local-File*.

Länderbezogener Bericht: Mindeststandard

Der Bericht zur Massnahme 13 beschreibt den Inhalt des Mindeststandards: die von der Pflicht zur Einreichung des länderbezogenen Berichts betroffenen multinationalen Konzerne, den Inhalt des länderbezogenen Berichts, den Zeitplan für dessen Umsetzung sowie die Instrumente, die für die Einreichung und den Austausch des länderbezogenen Berichts benötigt werden.

Der Bericht zur Massnahme 13 umfasst:

- *Musterformular für den länderbezogenen Bericht.* Das Muster im Anhang III des Berichts bestimmt Form und Inhalt des länderbezogenen Berichts. Zudem enthält Anhang III Instruktionen zu den im länderbezogenen Bericht erforderlichen Angaben.
- *Mustergesetz zum länderbezogenen Bericht.* Das Mustergesetz hält fest, welche multinationalen Konzerne zur Einreichung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet sind und was dieser beinhalten muss (Angaben im Formular). Weiter sieht es die Möglichkeit vor, den länderbezogenen Bericht unter gewissen Voraussetzungen über einen Zweitmechanismus, ausserhalb eines Abkommens, einzuholen. Die Staaten können das Mustergesetz ihrem Rechtssystem anpassen.
- *Mustervereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte.* Darin werden die Modalitäten für den Austausch des länderbezogenen Berichts geregelt.
- *Mustervereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA).* Darin werden die Modalitäten für den Austausch des länderbezogenen Berichts gestützt auf ein DBA geregelt.
- *Mustervereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Basis eines Steuerinformationsabkommens (SIA).* Darin werden die Modalitäten für den Austausch des länderbezogenen Berichts gestützt auf ein SIA geregelt.

Gemäss Mindeststandard gilt die Pflicht zur Einreichung eines länderbezogenen Berichts für multinationale Konzerne ab einem jährlichen konsolidierten Umsatz von 750 Millionen Euro oder dem Gegenwert in der Landeswährung per 1. Januar 2015. Nach den Schätzungen der OECD werden mit diesem

Der Bericht zur Massnahme 13 legt die Angaben fest, die der länderbezogene Bericht enthalten muss (Anhang III). Das entsprechende Musterformular besteht aus drei Tabellen. Tabelle 1 enthält Angaben zu den Staaten und Hoheitsgebieten, in dem sich die konstitutiven Rechtsträger des multinationalen Konzerns befinden. Die erforderlichen Angaben entsprechen einer Gesamtsumme nach Staat und Hoheitsgebiet. Beispielsweise ist, wenn der multinationale Konzern X in der Schweiz über drei konstitutive Rechtsträger verfügt, die Gesellschaft A 100 und die Gesellschaft B 350 Vollzeitangestellte sowie die Gesellschaft C 50 Teilzeitangestellte beschäftigen, in der die Schweiz betreffenden Zeile die Summe von 475 einzutragen.

[illegible]

⁶ Aus praktischen Gründen wurde der Betrag von 901.8 Mio. Franken auf 900 Mio. Franken abgerundet.

Tabelle 2 Auflistung aller Geschäftseinheiten des multinationalen Konzerns, die in den verschiedenen Gesamtangaben erfasst sind, nach Steuerhoheitsgebieten

Name des multinationalen Konzerns: Betrachtetes Steuerjahr:															
Steuerhoheitsgebiet	Im Steuerhoheitsgebiet ansässige Konzern-einheiten	Gründungsstaat oder Staat der Handelsregistereintragung, falls abweichend vom Ansässigkeitsstaat	Wichtigste Geschäftstätigkeit(en)												
			Forschung und Entwicklung	Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum	Einkauf oder Beschaffung	Verarbeitung oder Produktion	Verkauf, Marketing oder Vertrieb	Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen	Erbringung von Dienstleistungen für fremde Dritte	Konzerninterne Finanzierung	Regulierte Finanzdienstleistungen	Versicherung	Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter	Ruhende Tätigkeit	Sonstige ²
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

Tabelle 3 ermöglicht die Lieferung zusätzlicher Informationen.

Tabelle 3 Zusätzliche Informationen

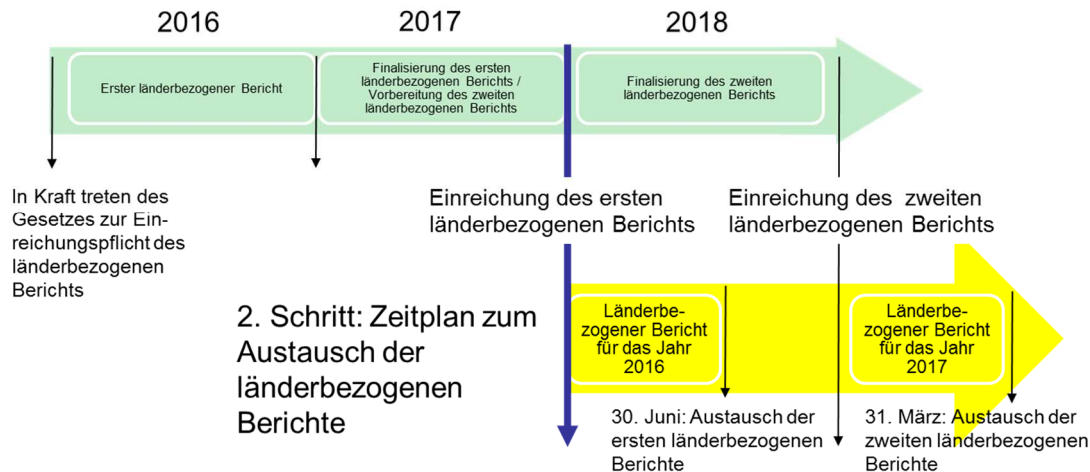
Name des multinationalen Konzerns: Betrachtetes Steuerjahr:
Bitte geben Sie hier kurz alle weiteren Informationen oder Erläuterungen, die Sie für notwendig erachten oder die das Verständnis der vorgeschriebenen Informationen im Country-by-Country Report erleichtern können.

In Bezug auf den Zeitplan empfiehlt der Bericht zur Massnahme 13, die multinationalen Konzerne für die Geschäftsjahre mit Beginn ab 1. Januar 2016 zur Einreichung der ersten länderbezogenen Berichte zu verpflichten. Nach dem Mustergesetz zum länderbezogenen Bericht verfügen die multinationalen Konzerne über eine Frist von zwölf Monaten nach Ablauf der Berichtssteuerperiode⁷, um die länderbezogenen Berichte zu erstellen und einzureichen. Die ersten länderbezogenen Berichte müssten somit spätestens Ende 2017 eingereicht werden, und der erste Austausch sollte ab 2018 stattfinden können. Nach der ALBA-Vereinbarung haben die Steuerbehörden somit sechs Monate Zeit⁸ für die Übermittlung der länderbezogenen Berichte (nach Abschnitt 3 Absatz 2 der ALBA-Vereinbarung muss die Übermittlung spätestens 18 Monate nach Ablauf der Berichtssteuerperiode erfolgen). Der Zeitplan lässt sich somit wie folgt darstellen:

⁷ Der Begriff «Steuerperiode» entspricht der Bedeutung von Artikel 79 Absatz 2 DBG und Artikel 31 Absatz 2 StHG und ist gleichbedeutend mit dem von der OECD verwendeten Begriff «Steuerjahr».

⁸ Diese Frist wird sich in den Folgejahren auf drei Monate verkürzen (vgl. Erläuterungen zu Abschnitt 3 der ALBA-Vereinbarung).

1. Schritt: Zeitplan zur Einreichung der länderbezogenen Berichte



Gemäss Bericht zur Massnahme 13 erstellt die Konzernobergesellschaft den länderbezogenen Bericht aufgrund der Informationen der konstitutiven Rechtsträger des multinationalen Konzerns. Sobald der länderbezogene Bericht vorliegt, reicht ihn die Konzernobergesellschaft bei der Steuerbehörde ihres Ansässigkeitsstaats ein, die ihn automatisch mit den Staaten und Hoheitsgebieten austauscht, in denen der Konzern über einen konstitutiven Rechtsträger verfügt, sofern mit diesen Staaten und Hoheitsgebieten ein Abkommen besteht, das den Austausch ermöglicht. Unter gewissen Voraussetzungen kann eine substituierende Konzernobergesellschaft bestimmt werden, um die normalerweise der Konzernobergesellschaft obliegende Pflicht zur Eingabe des länderbezogenen Berichts wahrzunehmen (vgl. Artikel 9 ALBA-Gesetz). In diesem Fall wird der länderbezogene Bericht des Konzerns vom Ansässigkeitsstaat der substituierenden Konzernobergesellschaft an die Staaten und Hoheitsgebiete übermittelt, in denen der Konzern über einen konstitutiven Rechtsträger verfügt.

Wie bereits erwähnt schlägt der Bericht zur Massnahme 13 verschiedene Instrumente zum automatischen Austausch der länderbezogenen Berichte vor. Die meisten Staaten und Hoheitsgebiete dürften hauptsächlich die ALBA-Vereinbarung benutzen. Es besteht international die Erwartung, dass der automatische Austausch der länderbezogenen Berichte rasch und global umgesetzt wird. Falls ihn ein Staat oder Hoheitsgebiet nicht umsetzen oder er nicht wirksam werden sollte, sieht der Bericht zur Massnahme 13 einen Zweitmechanismus vor, anhand dessen es unter gewissen Voraussetzungen möglich ist, den länderbezogenen Bericht auch ohne bestehendes Abkommen einzuholen (vgl. Artikel 8 ALBA-Gesetz). Die Beschaffung des länderbezogenen Berichts erfolgt grundsätzlich aufgrund eines Abkommens; der Zweitmechanismus kommt nur subsidiär als letztes Mittel zum Zug, das ein Staat oder Hoheitsgebiet nur nutzen kann, wenn diese Möglichkeit im innerstaatlichen Recht vorgesehen ist. Die Anwendbarkeit des Zweitmechanismus müsste auf die im Mustergesetz der OECD vorgesehenen Fälle beschränkt sein (vgl. Artikel 8 ALBA-Gesetz).

Die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung wird beobachtet. Die OECD- und G20-Staaten haben vereinbart, Ende 2020 zu beschliessen, ob sie Änderungen beim Inhalt des länderbezogenen Berichts im Sinne zusätzlicher oder anderer Angaben vornehmen wollen. Allenfalls könnte auch der materielle Anwendungsbereich dahingehend geändert werden, dass durch eine Anpassung des Schwellenwerts für den konsolidierten Jahresumsatz, der die Einreichungspflicht auslöst, ein grösserer Anteil der multinationalen Konzerne unter die Einreichungspflicht fällt.

Umsetzung der OECD-Empfehlungen durch die anderen Länder

Nach Veröffentlichung des Berichts zur Massnahme 13 kündigten viele Staaten an, die Einreichung des länderbezogenen Berichts für Geschäftsjahre ab 1. Januar 2016 zu verlangen. Bei diesen Staaten wird ein erster Austausch ab 2018 erfolgen. Nach den derzeitigen Informationen haben folgende Staaten die Einreichungspflicht per 1. Januar 2016 eingeführt: Australien, Dänemark, Frankreich, Irland, Italien, Japan (April 2016), Mexiko, Niederlande, Norwegen, Polen, Spanien und das Vereinigte Königreich. Einige dieser Staaten (wie Australien, Dänemark, Frankreich, Japan, Mexiko, Niederlande oder Spanien)

werden die Einreichung des länderbezogenen Berichts, des *Master-File* und des *Local-File* verlangen, während andere (wie das Vereinigte Königreich) sich auf den länderbezogenen Bericht beschränken. Die USA wollen die Einreichungspflicht ab 30. Juni 2016 einführen.

Bei einer Anwendung des Zweitmechanismus sind die Abkommensgarantien wie insbesondere das Spezialitätsprinzip nicht gewährleistet. In diesem Fall wird die Vertraulichkeit der Daten nach innerstaatlichem Recht bestimmt. Die multinationalen Konzerne drängen deshalb beim Austausch länderbezogener Berichte auf eine möglichst rasche Umsetzung auf Abkommensbasis. Aus diesem Grund haben verschiedene Staaten die innerstaatlichen Grundlagen zum länderbezogenen Bericht bereits per 1. Januar 2016 eingeführt.

Position der Schweiz

Die Schweiz hat bei allen BEPS-Arbeiten wie auch der Erarbeitung des Berichts zur Massnahme 13 aktiv mitgewirkt. Am 11. September 2015 hat der Bundesrat der Annahme sämtlicher Schlussberichte des BEPS-Projekts zugestimmt, einschliesslich des Berichts zur Massnahme 13 über die Verrechnungspreisdokumentation und die länderbezogene Berichterstattung. Die Verabschiedung durch alle OECD- und G20-Staaten erfolgte auf Ebene des Fiskalkomitees der OECD und anschliessend des OECD-Rates am 1. Oktober 2015.

Durch ihre Mitwirkung bei den Arbeiten des BEPS-Projekts und die Annahme seiner Ergebnisse hat die Schweiz die internationalen Bemühungen zur Verbesserung der Transparenz und zur Schaffung eines *Level Playing Fields* bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen unterstützt. Die Umsetzung der BEPS-Ergebnisse in Form von Mindeststandards, wie sie der länderbezogene Bericht darstellt, ist Teil des Ziels, die Gewinnverkürzung und –verlagerung zu bekämpfen.

Für die Schweiz stellt der länderbezogene Bericht ein Instrument dar, das mithilfe der Risikobeurteilung im Verrechnungspreissbereich dazu beiträgt, die Gewinnverkürzung und –verlagerung wirksam bekämpfen zu können. Um einen unverhältnismässigen Mehraufwand für die betroffenen Unternehmen und die Steuerverwaltungen zu vermeiden, ist zum heutigen Zeitpunkt nicht vorgesehen, das *Master-File* und das *Local-File* zu verlangen.

1.2 Grundzüge der Vorlage

Allgemeines

Der Bericht zur Massnahme 13 definiert, welche multinationalen Konzerne einen länderbezogenen Bericht einreichen müssen, welche Angaben dieser enthalten muss (Inhalt des länderbezogenen Berichts), und welche Instrumente für die Einreichungspflicht und den Austausch länderbezogener Berichte vorliegen müssen.

Um den Austausch länderbezogener Berichte in der Schweiz einzuführen, sind folgenden Rechtsgrundlagen erforderlich:

- Das Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988, welches durch das Protokoll zur Änderung des Übereinkommens vom 1. Juni 2011 revidiert wurde (Amtshilfeübereinkommen), sieht in Artikel 6 vor, dass zwei oder mehrere Vertragsparteien für Fallkonstellationen und nach Verfahren, die sie einvernehmlich regeln, Informationen automatisch austauschen können. Zusammen mit einer zusätzlichen Vereinbarung stellt somit Artikel 6 die staatsvertragliche Rechtsgrundlage für den Austausch länderbezogener Berichte dar. Das Amtshilfeübereinkommen wurde am 18. Dezember 2015 von der Bundesversammlung verabschiedet und muss noch ratifiziert werden.
- Die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (ALBA-Vereinbarung) stellt eine zusätzliche Vereinbarung dar, mit welcher der Austausch der länderbezogenen Berichte gestützt auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens umgesetzt werden kann. Sie wurde von der Schweiz am 27. Januar 2016 unterzeichnet. Die ALBA-Vereinbarung sieht vor, dass länderbezogene Berichte unter den Staaten und Hoheitsgebieten, in denen sich ein konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns befindet, auszutauschen sind.

- Das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBA-Gesetz): Die ALBA-Vereinbarung enthält grundsätzlich die materiell-rechtlichen Grundlagen zur Umsetzung des Austauschs länderbezogener Berichte. Nicht alle darin enthaltenen Bestimmungen sind jedoch ausreichend detailliert, weshalb ein Bundesgesetz notwendig ist.

Die ALBA-Vereinbarung und das ALBA-Gesetz werden der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet und unterstehen dem fakultativen Referendum. Sie sind Gegenstand dieser Vorlage, die aus folgenden Elementen besteht.

Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (ALBA-Vereinbarung)

Die ALBA-Vereinbarung orientiert sich grundsätzlich an der Multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA).

Am 27. Januar 2016 haben 31 Staaten⁹, darunter die Schweiz, die ALBA-Vereinbarung unterzeichnet.

Die staatsvertragliche Grundlage für die ALBA-Vereinbarung bildet Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens. Demnach kann ein Staat oder Hoheitsgebiet die ALBA-Vereinbarung nur unterzeichnen, wenn er zumindest die Absicht erklärt hat, das Amtshilfeübereinkommen zu unterzeichnen. Das Amtshilfeübereinkommen wurde am 18. Dezember 2015 von der Bundesversammlung verabschiedet. Ohne Referendum kann die Schweiz somit den automatischen Austausch länderbezogener Berichte auf der Basis der ALBA-Vereinbarung einführen.

Die ALBA-Vereinbarung ist als Vereinbarung der zuständigen Behörden konzipiert, hält aber ausdrücklich fest, dass eine Unterzeichnung allfällige nationale Genehmigungsverfahren nicht präjudiziert. Die Genehmigung der ALBA-Vereinbarung gestaltet sich in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten unterschiedlich. In einigen Staaten und Hoheitsgebieten wird ein Entscheid der Regierung genügen, in anderen Staaten und Hoheitsgebieten, darunter die Schweiz, wird die ALBA-Vereinbarung dem Parlament zur Genehmigung unterbreitet.

Damit der Austausch länderbezogener Berichte effektiv durchgeführt werden kann, muss er zuerst mittels Notifikation an das Sekretariat des Koordinierungsgremiums aktiviert werden. Dafür müssen vier Voraussetzungen erfüllt sein:

- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen das Amtshilfeübereinkommen in Kraft gesetzt haben.
- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen die ALBA-Vereinbarung unterzeichnet haben.
- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen bestätigt haben, dass sie über die zur Einreichung und den Austausch des länderbezogenen Berichts notwendigen Gesetze verfügen.
- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums mitgeteilt haben, dass sie mit dem anderen Staat oder Hoheitsgebiet auf automatischer Basis länderbezogene Berichte austauschen möchten, oder einer oder beide der Staaten oder eines oder beide der Hoheitsgebiete müssen die Absicht erklärt haben, die ALBA-Vereinbarung mit allen anderen Staaten und Hoheitsgebieten, die eine Notifikation hinterlegt haben, wirksam werden zu lassen.

Die ALBA-Vereinbarung sieht vor, dass jeder Staat bei der Unterzeichnung der Vereinbarung oder so bald wie möglich danach die Steuerperiode angibt, ab welcher er die Einreichung der länderbezogenen Berichte verlangt. Voraussetzung, damit eine rechtliche Verpflichtung zum Austausch länderbezogener Berichte entsteht, ist aber, dass die obgenannten vier Voraussetzungen erfüllt sind.

⁹ Australien, Belgien, Chile, Costa Rica, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Japan, Liechtenstein, Luxemburg, Malaysia, Mexiko, Niederlande, Nigeria, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tschechische Republik, Vereinigtes Königreich. Senegal hat am 4. Februar 2016 die ALBA-Vereinbarung ebenfalls unterzeichnet.

Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBA-Gesetz)

Die ALBA-Vereinbarung legt die materiell-rechtlichen Grundlagen für den Austausch länderbezogener Berichte zwischen der Schweiz und ihren Partnerstaaten fest. Das OECD-Mustergesetz zum länderbezogenen Bericht enthält zahlreiche Präzisierungen. Die Regelungen des Mustergesetzes müssen in innerstaatliches Recht übertragen werden, weshalb ein Bundesgesetz notwendig ist.

Bilaterale Aktivierung des Austauschs länderbezogener Berichte mit Partnerstaaten

Damit die Schweiz den Austausch länderbezogener Berichte mit Partnerstaaten einführen kann, müssen wie oben dargelegt, vier Voraussetzungen erfüllt sein. Das Amtshilfeübereinkommen, die ALBA-Vereinbarung und das ALBA-Gesetz müssen in Kraft sein. Damit der Austausch länderbezogener Berichte mit einem bestimmten Staat oder Hoheitsgebiet stattfinden kann, muss ausserdem eine Mitteilung an das Sekretariat des Koordinierungsgremiums erfolgen, dass die Schweiz mit diesem Staat oder Hoheitsgebiet länderbezogene Berichte auf automatischer Basis austauschen möchte (bilaterale Aktivierung). Sie reicht zu diesem Zweck eine Liste der Staaten und der Hoheitsgebiete ein, mit denen sie den Austausch länderbezogener Berichte aktivieren will. Der Austausch wird aber erst wirksam, wenn die auf der Schweizer Liste vermerkten Staaten und Hoheitsgebiete die Schweiz ebenfalls als Staat gemeldet haben, mit dem sie länderbezogene Berichte austauschen wollen. Die Liste kann später ergänzt werden.

Als weitere Möglichkeit der ALBA-Vereinbarung kann ein Staat oder Hoheitsgebiet seine Absicht erklären, die ALBA-Vereinbarung mit allen anderen Partnerstaaten wirksam werden zu lassen. Die Schweiz macht von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch und behält sich vor, die Staaten und Hoheitsgebiete zu bestimmen, mit denen sie den Austausch länderbezogener Berichte vornehmen will.

Das ALBA-Gesetz sieht vor, den Bundesrat zu ermächtigen, zu entscheiden, mit welchen Staaten und Hoheitsgebieten die Schweiz den Austausch länderbezogener Berichte vornehmen will (vgl. Artikel 28 ALBA-Gesetz). Durch die bilaterale Aktivierung mit einem weiten Länderkreis würde sichergestellt, dass die länderbezogenen Berichte an die ausländischen zuständigen Behörden unter Wahrung der durch die ALBA-Vereinbarung gewährten Garantien übermittelt werden. Insofern die länderbezogenen Berichte auch ohne in Kraft stehendes Abkommen zwischen den zuständigen Behörden über den Zweitmechanismus eingeholt werden können, ist es ein Vorteil, die ALBA-Vereinbarung mit einem weiten Länderkreis zu aktivieren.

1.3 Einbettung in die Strategie des Bundesrates

Die Einhaltung internationaler Standards im Steuerbereich, und insbesondere jener in Bezug auf die Transparenz und den Informationsaustausch, ist Bestandteil der bundesrätlichen Strategie für einen wettbewerbsfähigen Schweizer Finanzplatz. Die Schweiz soll auch in Zukunft über einen starken, international konkurrenzfähigen Finanzmarkt verfügen. Dieses Ziel kann eine mittelgrosse, offene Wirtschaft wie die Schweiz nur erreichen, wenn sie die international geltenden Standards erfüllt und mitprägt.

Der automatische Austausch länderbezogener Berichte ist ein neues Instrument, mit dem die Transparenz im Bereich der Unternehmensbesteuerung verbessert und die Gewinnverkürzung und -verlagerung bekämpft werden kann. Er betrifft multinationale Konzerne und ergänzt den automatischen Austausch über Finanzkonten (AIA).

Auf Schweizer Gebiet befinden sich zahlreiche Obergesellschaften multinationaler Konzerne, die in mehreren Ländern tätig sind. Für den Wirtschaftsstandort Schweiz besteht deshalb ein Interesse an der Umsetzung des Austauschs länderbezogener Berichte. Die Möglichkeit von ausländischen Staaten und Hoheitsgebieten, den länderbezogenen Bericht über den Zweitmechanismus einzuholen, verstärkt die Notwendigkeit zur Einführung der Rechtsgrundlagen in der Schweiz, damit der länderbezogene Bericht gestützt auf ein Abkommen ausgetauscht werden kann. Mit der Einführung der notwendigen Rechtsgrundlagen kann in der Schweiz ansässigen Konzernobergesellschaften der Austausch unter Wahrung der Garantien der ALBA-Vereinbarung wie insbesondere die Vertraulichkeit der Berichtsdaten, deren vorgesehene Verwendung und das Spezialitätsprinzip sichergestellt werden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass multinationale Konzerne mit in der Schweiz ansässiger Konzernobergesellschaft den länderbezogenen Bericht auch erstellen müssten, wenn die Schweiz den automatischen Austausch länderbezogener Berichte nicht umsetzt. Sobald nämlich ein Staat oder ein Hoheitsgebiet, in dem ein konstitutiver Rechtsträger des Konzerns ansässig ist, in seinem Recht den Zweitmechanismus vorsieht, könnte dieser Staat oder dieses Hoheitsgebiet den länderbezogenen Bericht über den betreffenden multinationalen Konzern direkt beim konstitutiven Rechtsträger auf seinem Gebiet verlangen. Somit müsste der länderbezogene Bericht erstellt werden, wenn die Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist, um ihn Staaten oder Hoheitsgebieten, die ihn über den Zweitmechanismus verlangen, zur Verfügung zu stellen (für genauere Angaben, siehe die Erläuterungen zu Artikel 12 ALBA-Gesetz).

Aus den obgenannten Gründen trägt die rasche Umsetzung der erforderlichen Rechtsgrundlagen für die Einreichung und den Austausch länderbezogener Berichte in der Schweiz zur bundesrätlichen Strategie für einen wettbewerbsfähigen schweizerischen Wirtschaftsstandort bei.

1.4 Verhältnis zu anderen Abkommen

Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen

Die Amtshilfeklauseln der von der Schweiz abgeschlossenen DBA sind grundsätzlich auf den Informationsaustausch auf Ersuchen beschränkt. In einer Protokollbestimmung wird jeweils festgehalten, dass die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet sind, Informationen auf automatischer Basis auszutauschen. Die SIA der Schweiz sehen ebenfalls grundsätzlich ausschliesslich den Informationsaustausch auf Ersuchen vor. Der internationale automatische Austausch länderbezogener Berichte kann nicht basierend auf den von der Schweiz abgeschlossenen DBA oder SIA eingeführt werden, deshalb müssen auf der Grundlage des Amtshilfeübereinkommens notwendige spezifische Rechtsgrundlagen des internationalen öffentlichen Rechts geschaffen werden.

Übereinkommen des Europarats und der OECD über die Amtshilfe in Steuersachen

Die Schweiz hat das Amtshilfeübereinkommen am 15. Oktober 2013 unterzeichnet. Am 18. Dezember 2015 wurde es von den eidgenössischen Räten verabschiedet.

Das Amtshilfeübereinkommen ist ein umfassendes Instrument der multilateralen Zusammenarbeit im Steuerbereich. Es ermöglicht den Vertragsparteien, einander betreffend einer Vielzahl von Steuern gegenseitig Amtshilfe zu leisten. Das Amtshilfeübereinkommen beinhaltet neben dem Informationsaustausch weitere Formen der Amtshilfe. Der modulare Aufbau des Amtshilfeübereinkommens und die Möglichkeit, bestimmte Vorbehalte anzubringen, erlaubt es den Staaten, bestimmte Arten der Zusammenarbeit auszuschliessen und den Geltungsbereich individuell zu gestalten. Die Staaten können damit individuell entscheiden, zu welchen Formen der Zusammenarbeit sie sich verpflichten wollen. Der Informationsaustausch auf Ersuchen und der spontane Informationsaustausch sind hingegen zwingend und können nicht vorbehalten werden.

Das Amtshilfeübereinkommen sieht in Artikel 6 vor, dass zwei oder mehrere Vertragsparteien vereinbaren können, in bestimmten Fallkategorien und nach einem gemeinsam vereinbarten Verfahren Informationen automatisch auszutauschen. Damit der internationale automatische Austausch länderbezogener Berichte aktiviert wird, bedarf es somit einer zusätzlichen Vereinbarung. Die ALBA-Vereinbarung stellt eine solche Vereinbarung dar. Da die ALBA-Vereinbarung auf dem Amtshilfeübereinkommen basiert, muss dieses für die Schweiz in Kraft sein, damit die Schweiz gestützt auf die ALBA-Vereinbarung den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte einführen kann.

Die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA-Vereinbarung)

Die AIA-Vereinbarung kann für den Austausch der länderbezogenen Berichte nicht angewendet werden. Die AIA-Vereinbarung sieht vor, dass Informationen auszutauschen sind, die nach den Vorschriften des gemeinsamen Meldestandards gesammelt wurden (Abschnitt 2 Unterabschnitt 1.1 AIA-Vereinbarung). Der Begriff «gemeinsamer Meldestandard» bedeutet den von der OECD mit den G20-Staaten

ausgearbeiteten Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuer-sachen. Die länderbezogenen Berichte sind vom Anwendungsbereich in der AIA-Vereinbarung nicht erfasst.

Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU

Mit der Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs wird die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie angepasst. Der neue globale Standard umfasst nicht nur Zinserträge, sondern alle Arten von Kapitaler-trägen und auch Trusts und Stiftungen. Deshalb ist vorgesehen, dass das Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz – EU formell und inhaltlich totalrevidiert und ab 2017 abgelöst werden soll. Das heisst, das revidierte Abkommen soll 2017 in Kraft treten und die Daten sollen ab 2018 ausgetauscht werden. Das Zinsbesteuerungsabkommen deckt die länderbezogenen Berichte nicht ab.

2 Erläuterungen zu den Bestimmungen der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte

Präambel

Die Präambel erläutert das Konzept der ALBA-Vereinbarung, insbesondere dessen Verhältnis zum Amtshilfeübereinkommen und zum nationalen Recht.

Sie stellt klar, dass ein Staat oder ein Hoheitsgebiet die ALBA-Vereinbarung nur unterzeichnen kann, wenn er zumindest die Absicht erklärt hat, das Amtshilfeübereinkommen zu unterzeichnen.

Die Präambel hält fest, dass der länderbezogene Bericht zusammen mit einem *Master-File* und einem *Local-File* Teil einer dreistufigen Struktur ist (vgl. Ziff. 1.1). Aus den in Ziffer 1 dieses Berichts dargeleg-ten Gründen beschränkt sich die Schweiz zum jetzigen Zeitpunkt auf die Umsetzung des länderbezo-genen Berichts.

Die Präambel weist weiter darauf hin, dass Verständigungsverfahren auf der Grundlage von DBA wei-terhin Anwendung finden, wenn länderbezogene Berichte aufgrund der ALBA-Vereinbarung ausge-tauscht wurden.

Abschnitt 1 Begriffsbestimmungen

In Abschnitt 1 werden die in der ALBA-Vereinbarung verwendeten Ausdrücke definiert.

Absatz 1

Der Ausdruck «Staat» bedeutet ein Land oder ein Hoheitsgebiet (z.B. Überseegebiet eines Staates), für welches das Amtshilfeübereinkommen und die ALBA-Vereinbarung in Kraft sind.

Der Ausdruck «zuständige Behörde» bedeutet für den jeweiligen Staat und Hoheitsgebiet die in An-hang B des Amtshilfeübereinkommens aufgeführten Personen und Behörden. Für die Schweiz ist dies der Vorsteher oder die Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) oder die zu seiner oder ihrer Vertretung bevollmächtigte Person. Die Definition entspricht derjenigen der DBA und SIA.

Der Ausdruck «Konzern» bedeutet eine Gruppe von Unternehmen, die durch Eigentum oder Beherr-schung verbunden und nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Erstellung einer Kon-zernrechnung verpflichtet sind. In der Schweiz basiert die Definition somit auf den Artikeln 963 ff. des Obligationenrechts (OR; SR 220).

Der Ausdruck «multinationaler Konzern» bedeutet einen Konzern, der zwei oder mehr Unternehmen umfasst, die in verschiedenen Staaten und Hoheitsgebieten ansässig sind, oder ein Unternehmen, das in einem Staat oder Hoheitsgebiet ansässig ist und in einem anderen Staat oder Hoheitsgebiet mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist.

Der Ausdruck «freigestellter multinationaler Konzern» bedeutet einen Konzern, der nicht zur Einrei-chung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, da sein jährlicher konsolidierter Umsatz in der

Steuerperiode, die der Berichtssteuerperiode unmittelbar voranging, unter einem bestimmten Schwellenwert liegt. Nach dem Bericht zur Massnahme 13 liegt dieser Schwellenwert bei 750 Millionen Euro oder dem entsprechenden Gegenwert in der Landeswährung per 1. Januar 2015. Da er sich mit der Überprüfung im Jahr 2020 ändern könnte, wurde er nicht in die ALBA-Vereinbarung aufgenommen, um diese nicht bereits wieder anpassen zu müssen. So verweist die ALBA-Vereinbarung auf das innerstaatliche Recht, das den Schwellenwert festlegen soll. Wird der Schwellenwert mit der Überprüfung im Jahr 2020 geändert, würde eine Änderung des innerstaatlichen Rechts erforderlich. Es ist vorgesehen, die Festlegung des Schwellenwerts mittels Verordnung des Bundesrats bei 900 Millionen Schweizer Franken im Schweizer Recht zu verankern (vgl. Artikel 6 Absatz 2 ALBA-Gesetz). Durch diese Kompetenzdelegation an den Bundesrat kann die Schweiz den internationalen Entwicklungen auf diesem Gebiet rasch Rechnung tragen.

Der Ausdruck «konstitutiver Rechtsträger» bedeutet eine eigenständige Geschäftseinheit, die für Rechnungslegungszwecke in die Konzernrechnung einbezogen wird oder einbezogen würde, wenn Beteiligungen an dieser Geschäftseinheit börsenkotiert wären, sowie eine eigenständige Geschäftseinheit, die nur aufgrund ihrer Grösse oder aus Wesentlichkeitsgründen von der Konzernrechnung ausgenommen ist. Die Definition des konstitutiven Rechtsträgers umfasst auch eine Betriebsstätte einer eigenständigen Geschäftseinheit, sofern für diese für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke eine Rechnung erstellt wird.

Der Ausdruck «berichtender Rechtsträger» bezeichnet den konstitutiven Rechtsträger, der aufgrund des innerstaatlichen Rechts im Staat oder Hoheitsgebiet seiner steuerlichen Ansässigkeit zur Einreichung des länderbezogenen Berichts verpflichtet ist. In der Schweiz wird der berichtende Rechtsträger durch das ALBA-Gesetz bestimmt (vgl. Artikel 2 Bst. i ALBA-Gesetz).

Der Ausdruck «länderbezogener Bericht» bezeichnet den vom berichtenden Rechtsträger jährlich einzureichenden, die Angaben nach innerstaatlichem Recht enthaltenden länderbezogenen Bericht. Das innerstaatliche Recht muss vorsehen, dass der länderbezogene Bericht die im Bericht zur Massnahme 13 beschriebenen Angaben enthält und in der nach Anhang III des Berichts vorgesehenen Form eingereicht wird. Die Überprüfung im Jahr 2020 könnte dazu führen, dass im länderbezogenen Bericht zusätzliche oder andere Daten verlangt werden. Indem die ALBA-Vereinbarung diesbezüglich auf das innerstaatliche Recht verweist, muss sie bei einer allfälligen Änderung der erforderlichen Angaben im Bericht nicht angepasst werden. Im Schweizer Recht wird der Inhalt des länderbezogenen Berichts durch das ALBA-Gesetz bestimmt und soll im Rahmen einer Verordnung umschrieben werden (vgl. dazu die Erläuterung zu Artikel 3 ALBA-Gesetz). Durch die Kompetenzdelegation an den Bundesrat für Änderungen beim Inhalt des länderbezogenen Berichts kann die Schweiz den internationalen Entwicklungen auf diesem Gebiet rasch Rechnung tragen.

Der Ausdruck «Bericht von 2015» bezeichnet den von der OECD 2015 veröffentlichten Bericht zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung (Bericht zur Massnahme 13).

Der Ausdruck «Sekretariat des Koordinierungsgremiums» bezeichnet das OECD-Sekretariat, das nach Artikel 24 Absatz 3 des Amtshilfeübereinkommens das aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsparteien zusammengesetzte Koordinierungsgremium unterstützt.

Der Ausdruck «wirksame Vereinbarung» bedeutet, dass die nachfolgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind und der Austausch länderbezogener Berichte zwischen zwei Staaten oder Hoheitsgebieten rechtswirksam eingeführt worden ist:

- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen das Amtshilfeübereinkommen in Kraft gesetzt haben.
- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen die ALBA-Vereinbarung unterzeichnet haben.
- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen bestätigt haben, dass sie über die zur Einreichung und zum Austausch des länderbezogenen Berichts notwendigen Gesetze verfügen.
- Beide Staaten oder Hoheitsgebiete müssen dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums mitgeteilt haben, dass sie mit dem anderen Staat oder Hoheitsgebiet auf automatischer Basis länderbezogene Berichte austauschen wollen, oder einer oder beide der Staaten oder eines oder beide der Hoheitsgebiete müssen die Absicht erklärt haben, die ALBA-Vereinbarung mit allen

anderen Staaten und Hoheitsgebieten, die eine Notifikation hinterlegt haben, wirksam werden zu lassen.

Absatz 2

Alle nicht in der ALBA-Vereinbarung definierten Ausdrücke werden nach dem Recht jener Vertragspartei ausgelegt, die die ALBA-Vereinbarung im konkreten Fall anwendet. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA und SIA sowie das Amtshilfeübereinkommen enthalten eine ähnliche Regelung.

Abschnitt 2 Austausch von Informationen über multinationale Konzerne

Absatz 1

Nach Absatz 1 werden die von den berichtenden Rechtsträgern erhaltenen länderbezogenen Berichte jährlich automatisch ausgetauscht. Der Austausch betrifft die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Daten. Für den länderbezogenen Bericht sind die Informationen erforderlich, die in Anhang III des Berichts zur Massnahme 13 genannt sind. Der Austausch erfolgt mit allen Partnerstaaten, in denen ein oder mehrere konstitutive Rechtsträger des multinationalen Konzerns entweder ansässig oder mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig sind. Weiter wird auf die Artikel 6 (automatischer Informationsaustausch), Artikel 21 (Schutz der Person und Grenzen der Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe) und Artikel 22 (Geheimhaltung) des Amtshilfeübereinkommens verwiesen.

Absatz 2

Absatz 2 regelt die Möglichkeit, länderbezogene Berichte zu übermitteln, aber nicht zu erhalten. Die betreffenden Staaten und Hoheitsgebiete melden dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums, dass sie auf die Reziprozität verzichten, und werden in eine Liste aufgenommen. Nicht vorgesehen ist hingegen die Fallkonstellation, dass ein Staat oder Hoheitsgebiet länderbezogene Berichte erhält, aber nicht übermittelt.

Abschnitt 3 Zeitraum und Form des Informationsaustauschs

Absatz 1

Absatz 1 sieht vor, dass die Währung der im länderbezogenen Bericht genannten Beträge angegeben werden muss. In der Schweiz wird die Währung für den länderbezogenen Bericht im Artikel 5 des ALBA-Gesetzes bestimmt.

Absätze 2 und 3

Absatz 2 sieht vor, dass jeder Staat oder jedes Hoheitsgebiet bei der Unterzeichnung oder so bald wie möglich danach die Steuerperiode angibt, ab der er den länderbezogenen Bericht erstmals austauscht.

Sind diese Voraussetzungen erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt, als im Rahmen der Unterzeichnung angegeben wurde, findet die ALBA-Vereinbarung erst dann Anwendung.

Absatz 2 sieht weiter vor, dass die länderbezogenen Berichte innerhalb von 18 Monaten nach dem letzten Tag der ersten Steuerperiode, auf die sie sich beziehen, ausgetauscht werden müssen. Nach dem Bericht zur Massnahme 13 müssen die berichtenden Rechtsträger den länderbezogenen Bericht innert einem Jahr nach Ablauf der Berichtssteuerperiode einreichen (vgl. Artikel 11 ALBA-Gesetz). Dies bedeutet, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Jahr des erstmaligen Austauschs den länderbezogenen Bericht innert sechs Monaten an die ausländische Behörde übermitteln muss. In den Folgejahren wird die Frist noch drei Monate betragen.

Absätze 4 und 5

Die Absätze 4 und 5 regeln technische Aspekte der Übermittlung. Die Daten der länderbezogenen Berichte sind in einem XML-Schema nach einem automatisierten Verfahren auszutauschen. Weiter müssen sich die zuständigen Behörden auf ein oder mehrere Datenübertragungsverfahren und einen oder mehrere Verschlüsselungsstandards einigen. Das Ziel ist, möglichst vereinheitlichte Verfahren, um die Kosten und die Komplexität gering zu halten, einzuführen.

Abschnitt 4 Zusammenarbeit bei Einhaltung und Durchsetzung der Vereinbarung

Abschnitt 4 regelt die Zusammenarbeit der zuständigen Behörden, für den Fall, dass ein Fehler zu einer Übermittlung unrichtiger oder unvollständiger Informationen geführt hat oder ein berichtender Rechtsträger seiner Pflicht zur Einreichung des länderbezogenen Berichts nicht nachkommt. Die zuständigen Behörden sollen sich gegenseitig informieren und geeignete Massnahmen nach innerstaatlichem Recht, insbesondere auch gegenüber einem säumigen berichtenden Rechtsträger treffen. Die ALBA-Vereinbarung sieht keinen direkten Kontakt zwischen der zuständigen Behörde eines Staates oder Hoheitsgebietes und einem berichtenden Rechtsträger eines anderen Staates oder Hoheitsgebietes vor.

Abschnitt 5 Vertraulichkeit, Datenschutzvorkehrungen und sachgemässe Verwendung

Absatz 1

Abschnitt 5 Absatz 1 verweist auf Artikel 22 des Amtshilfeübereinkommens, das den Datenschutz und das Spezialitätsprinzip regelt. Es handelt sich dabei um unabdingbare Prinzipien im Zusammenhang mit dem Informationsaustausch im Steuerbereich. Ähnliche Klauseln sind in Artikel 26 OECD-Musterabkommen und im OECD-Steuerinformationsmusterabkommen enthalten.

Die ALBA-Vereinbarung enthält einen Fragebogen zum Vertraulichkeits- und Datenschutz. Dieser Fragebogen wurde ursprünglich von den USA entwickelt, um im Rahmen der Verhandlungen zu FATCA-Abkommen bestimmen zu können, ob der nötige Vertraulichkeits- und Datenschutz sichergestellt ist, damit die USA dem Partnerstaat Daten auf automatischer Basis übermitteln können. Jeder Staat oder jedes Hoheitsgebiet soll den Fragebogen ausfüllen und nach Abschnitt 8 Absatz 1 Buchstabe d dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums übermitteln. Der Fragebogen soll mögliche Partnerstaaten bei der Beurteilung unterstützen, ob die nötigen Vertraulichkeitsvorschriften und Datenschutzvorkehrungen vorhanden sind, damit länderbezogene Berichte auf automatischer Basis ausgetauscht werden können. Der Fragebogen umfasst drei Kategorien:

- *Rechtsrahmen*: Beschrieb des anwendbaren Staatsvertragsrechts und des nationalen Rechts, einschliesslich der Strafbestimmungen;
- *Informationssicherheitsmanagement*: Beschrieb der Praktiken und Verfahren, welche die Einhaltung des Spezialitätsprinzips sicherstellen und die Offenlegung der Steuerinformationen an nicht berechnete Personen unterbinden (z.B. Zugang zu Räumlichkeiten, Ausgestaltung des Informatiksystems und Ausbildung der Mitarbeitenden);
- *Überwachung und Sanktionen im Falle einer Verletzung der Vertraulichkeitsvorschriften*: Beschrieb der anwendbaren Strafbestimmungen und der Massnahmen, die getroffen würden, um Verletzungen der Vertraulichkeitsvorschriften und die Täter identifizieren zu können.

Die Vertraulichkeit und das Spezialitätsprinzip wurden bei der Erarbeitung des AIA-Standards als wesentlich erachtet. Aus diesem Grund hat das Global Forum einen Prozess zur Beurteilung der Vertraulichkeitsmassnahmen in den 97 Staaten und Hoheitsgebieten erarbeitet, die sich zur Einführung des AIA bekannt haben. Ziel dieses Prozesses ist es, eine Vielzahl an bilateralen Prüfungen unter den Partnerstaaten durch eine multilaterale Bewertung in Form einer Länderprüfung zu ersetzen. Die Staaten und Hoheitsgebiete, die sich zur Einführung des AIA verpflichtet haben, verfügen damit über ein nicht bindendes Instrument, das ihnen bei der Bewertung der Vertraulichkeitsmassnahmen möglicher Partnerstaaten hilft. Die Länderprüfungen werden durch ein Expertenpanel bestehend aus zwölf Experten aus den Mitgliedsländern vorgenommen, zu denen auch ein ausgewiesener Schweizer Experte mit grossem Fachwissen bei der Umsetzung und Überwachung von Vertraulichkeits- und Datensicherheitsmassnahmen insbesondere im Informatikbereich gehört.

Die Überprüfung erfolgt anhand eines Fragebogens zur Vertraulichkeit und dem Spezialitätsprinzip, den die Staaten und Hoheitsgebiete ausfüllen. Es handelt sich um den Fragebogentyp, der dem AIA-Standard beigelegt war. Er entspricht demjenigen, der der ALBA-Vereinbarung angehängt ist. Auf dieser Grundlage verfasst das Expertenpanel einen Bericht über die einzelnen Staaten und Hoheitsgebiete, die es den Mitgliedstaaten des Global Forum zur Konsultation vorlegt.

Am 29. und 30. Oktober 2015 haben die Mitglieder des Global Forum von einem ersten Teil von rund zwanzig Berichten des Expertenpanels Kenntnis genommen, die keine Verbesserungsempfehlungen enthielten. Am 3. und 4. Dezember 2015 folgte ein zweiter Teil mit rund zwanzig Berichten. Die Berichte sind vertraulich und dienen als Bewertungsgrundlage im Hinblick auf die Einführung des AIA.

Absatz 2

Absatz 2 enthält eine Besonderheit hinsichtlich der Verwendung der Informationen im länderbezogenen Bericht. Diese dürfen nur für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden, nicht aber als Grundlage für eine Korrektur der Verrechnungspreise ohne vorgängige Analyse der einzelnen Geschäftsvorfälle. Mit anderen Worten dürfen die Steuerbehörden die steuerlichen Angaben eines Steuerpflichtigen nicht gestützt auf die Informationen im länderbezogenen Bericht korrigieren (Verrechnungspreiskorrektur). Solche Korrekturen können nur nach weiteren Untersuchungen nach den ordentlichen Steuerverfahrensvorschriften erfolgen, wenn die Steuerbehörden zum Schluss gelangen, dass die Verrechnungspreisvorschriften nicht korrekt angewendet wurden. Eine Korrektur, die eine örtliche Steuerbehörde nur auf der Grundlage der Informationen im länderbezogenen Bericht vornimmt, widerspricht der sachgemässen Verwendung der länderbezogenen Berichte und kann zu einer vorübergehenden Aussetzung des Austauschs führen (vgl. dazu die Erläuterungen zu Abschnitt 8 Absatz 5 und der Möglichkeit der Aussetzung der ALBA-Vereinbarung).

Absatz 3

Absatz 3 regelt das Meldeverfahren bei Verstössen gegen die Vertraulichkeits- und Verwendungsvorschriften. Dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums sind zudem die verhängten Sanktionen und ergriffenen Gegenmassnahmen zu melden. Das Sekretariat des Koordinierungsgremiums informiert alle zuständigen Behörden, die mit dem betroffenen Staat oder Hoheitsgebiet länderbezogene Berichte gestützt auf die ALBA-Vereinbarung austauschen (vgl. dazu die Erläuterungen zu Abschnitt 8 Absatz 5 und der Möglichkeit der Aussetzung der ALBA-Vereinbarung).

Abschnitt 6 Konsultationen

Absatz 1

Absatz 1 regelt das Konsultationsverfahren. Es kommt zur Anwendung, wenn eine Korrektur des steuerbaren Gewinns aufgrund weiterer Untersuchungen ausgehend von Informationen im länderbezogenen Bericht zu unerwünschten wirtschaftlichen Folgen führt (beispielsweise zu Doppelbesteuerungen) und sieht vor, dass sich die zuständigen Behörden zur Bereinigung des Falls konsultieren und beraten.

Absatz 2

Im Falle von Schwierigkeiten bei der Anwendung oder Auslegung der ALBA-Vereinbarung kann eine zuständige Behörde Konsultationen mit einer oder mehreren zuständigen Behörden zur Ausarbeitung geeigneter Massnahmen verlangen.

Eine Konsultation muss insbesondere stattfinden, bevor eine zuständige Behörde ein systemisches Scheitern – das heisst die Aussetzung des Austauschs länderbezogener Berichte aus anderen als in der ALBA-Vereinbarung vorgesehenen Gründen – feststellt. Wenn die zuständige Behörde nach erfolgter Konsultation bestätigt, dass ein systemisches Scheitern der anderen zuständigen Behörde vorliegt, benachrichtigt sie das Sekretariat des Koordinierungsgremiums, das anschliessend alle zuständigen Behörden unterrichtet.

Absatz 3

Das Sekretariat des Koordinierungsgremiums wird über allfällige Beschlüsse und Massnahmen oder darüber, dass kein Beschluss gefasst oder keine Massnahme ausgearbeitet wurde, informiert und benachrichtigt anschliessend alle zuständigen Behörden. Informationen über einzelne Steuerpflichtige einschliesslich Informationen, die über deren Identität Aufschluss geben, dürfen nicht mitgeteilt werden.

Abschnitt 7 Änderungen

Abschnitt 7 legt fest, dass die Vereinbarung durch schriftliche Übereinkunft aller zuständigen Behörden, für die sie in Kraft ist, geändert werden kann. Nach Artikel 166 der Bundesverfassung (BV)¹⁰, wird die ALBA-Vereinbarung der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet. Eine Änderung würde zur Genehmigung den zuständigen inländischen Behörden unterbreitet.

Abschnitt 8 Geltungsdauer der Vereinbarung

Abschnitt 8 führt die Bedingungen auf, die erfüllt sein müssen, damit die ALBA-Vereinbarung zwischen zwei Staaten und/oder Hoheitsgebieten rechtswirksam wird. Er führt weiter aus, unter welchen Umständen ein Staat oder ein Hoheitsgebiet die ALBA-Vereinbarung gegenüber einem bestimmten Partnerstaat aussetzen oder kündigen kann, und regelt die Kündigung der ALBA-Vereinbarung.

Absatz 1

Nach Absatz 1 hinterlegt die zuständige Behörde im Zeitpunkt der Unterzeichnung der ALBA-Vereinbarung oder so bald wie möglich danach eine Notifikation beim Sekretariat des Koordinierungsgremiums. Diese umfasst:

- eine Meldung, dass der Staat oder Hoheitsgebiet über die erforderlichen Rechtsvorschriften zur Hinterlegung eines länderbezogenen Berichts über die Steuerperioden ab dem in der Notifikation angegebenen Zeitpunkt oder später durch die berichtenden Rechtsträger verfügt;
- eine allfällige Bestätigung betreffend Verzicht auf den Erhalt von Daten (Verzicht auf Reziprozität);
- die Nennung eines oder mehrerer Datenübertragungsverfahren einschliesslich Verschlüsselungsstandards;
- die Meldung betreffend Massnahmen zur Gewährleistung der Vertraulichkeit und des Datenschutzes; sowie
- eine Liste der Staaten und Hoheitsgebiete, mit denen Daten ausgetauscht werden sollen, oder eine Erklärung zur Absicht die ALBA-Vereinbarung mit allen anderen zuständigen Behörden wirksam werden zu lassen, die eine Notifikation hinterlegt haben.

Der Entwurf des Bundesbeschlusses über die Genehmigung der ALBA-Vereinbarung regelt die Notifikation der Schweiz.

Nachdem das Amtshilfeübereinkommen von der Bundesversammlung am 18. Dezember 2015 genehmigt wurde, wird die Notifikation der ALBA-Vereinbarung erfolgen, wenn sie und das ALBA-Gesetz von der Bundesversammlung genehmigt worden sind, nicht Gegenstand einer Volksabstimmung geworden oder in der Volksabstimmung angenommen worden sind (Artikel 1 Absatz 2 des Entwurfs des Bundesbeschlusses). Zu diesem Zeitpunkt kann der Bundesrat nach Artikel 2 Buchstabe b des Entwurfs des Bundesbeschlusses erklären, dass die Schweiz über die zur Umsetzung des Austauschs länderbezogener Berichte erforderlichen Rechtsvorschriften verfügt. Die Notifikation zur ALBA-Vereinbarung muss auch die Steuerperiode nennen, ab der die Schweiz die Einreichung des länderbezogenen Berichts verlangt. Diese kann nicht vor Inkrafttreten des ALBA-Gesetzes liegen. Das ALBA-Gesetz sieht aber vor, dass freiwillig bei der ESTV eingereichte länderbezogene Berichte über vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegende Steuerperioden übermittelt werden können (vgl. Artikel 29 ALBA-Gesetz).

Weiter wird der Bundesrat das Sekretariat des Koordinierungsgremiums nach Artikel 2 Buchstabe b des Bundesbeschlussentwurfs unterrichten, dass die Schweiz geeignete Massnahmen zur Gewährleistung der Vertraulichkeits- und Datenschutzstandards sowie der vorgesehenen Verwendung der Informationen des länderbezogenen Berichts getroffen hat. Die notwendigen Rechtsgrundlagen sind hauptsächlich im Amtshilfeübereinkommen, in der ALBA-Vereinbarung sowie im ALBA-Gesetz und im Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG)¹¹ enthalten.

¹⁰ SR 101

¹¹ SR 235.1

Nach Artikel 28 des ALBA-Gesetzes ist der Bundesrat für die Aufnahme eines Staates oder Hoheitsgebietes in die Liste der Staaten und Hoheitsgebiete, mit denen die Schweiz die ALBA-Vereinbarung einführen will, zuständig. Wirksam wird der Austausch des länderbezogenen Berichts nach der Hinterlegung der Liste beim Sekretariat des Koordinierungsgremiums aber erst, wenn der auf der Schweizer Liste aufgeführte Staat oder das entsprechende Hoheitsgebiet die Schweiz ebenfalls als Staat meldet, mit dem er oder es den Austausch vornehmen will. Ansonsten findet kein Austausch statt. Mit diesem Mechanismus kann die Reziprozität sichergestellt werden.

Im Entwurf des Bundesbeschlusses ist nicht vorgesehen, dass die Schweiz im Rahmen der ALBA-Vereinbarung auf die Reziprozität verzichtet. Zur Wahrung eines *Level Playing Fields* soll die Schweiz grundsätzlich von ihren Partnerstaaten länderbezogene Berichte erhalten und diese für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung verwenden können.

In Artikel 3 des Entwurfs des Bundesbeschlusses wird das EFD ermächtigt, die für die Schweiz anwendbaren Datenübertragungsverfahren einschliesslich Verschlüsselungsstandards mitzuteilen sowie den für die Schweiz ausgefüllten Vertraulichkeits- und Datenschutzfragebogen zu übermitteln. Die Erteilung dieser Kompetenz ans EFD rechtfertigt sich, da diese Elemente einer dynamischen Entwicklung ausgesetzt sind. Die Datenübertragungsverfahren einschliesslich der Verschlüsselungsstandards müssen sich am jeweils neuesten Stand der Technik orientieren. Der Vertraulichkeits- und Datenschutzfragebogen beschreibt nicht nur die geltende Rechtslage, sondern auch Praktiken und Verfahren. Diese müssen ständig überwacht und gegebenenfalls optimiert werden.

Absätze 2 bis 4

Nach Absatz 2 wird die ALBA-Vereinbarung zwischen zwei Staaten und/oder Hoheitsgebieten entweder am Tag der letzten Notifikation oder am Tag des Inkrafttretens des Amtshilfeübereinkommens wirksam, wobei das spätere Datum massgebend ist. Gemäss den Absätzen 3 und 4 veröffentlicht die OECD auf ihrer Webseite gewisse der gemeldeten Angaben, so insbesondere eine Liste der zuständigen Behörden, die die ALBA-Vereinbarung unterzeichnet haben, und der zuständigen Behörden, zwischen denen sie wirksam ist.

Absatz 5

Nach Absatz 5 kann der Austausch länderbezogener Berichte von einer zuständigen Behörde gegenüber einer anderen zuständigen Behörde vorübergehend ausgesetzt werden, wenn diese die Vereinbarung in erheblichem Umfang nicht einhält oder eingehalten hat. Vor dem Aussetzungsentscheid muss sie die andere zuständige Behörde konsultieren. Die zuständige Behörde, die beabsichtigt, die ALBA-Vereinbarung auszusetzen, muss die zuständige Behörde des Partnerstaates schriftlich darüber informieren. Die Information soll eine detaillierte Beschreibung des Problems in Bezug auf die Nichteinhaltung enthalten.

Die Nichteinhaltung der Vertraulichkeits- und Datenschutzbestimmungen der ALBA-Vereinbarung und des Amtshilfeübereinkommens oder die nicht fristgerechte oder angemessene Bereitstellung von Informationen können eine vorübergehende Aussetzung der ALBA-Vereinbarung rechtfertigen. Auch eine nicht sachgemässe, das heisst der Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung entsprechende Verwendung der Informationen länderbezogener Berichte kann eine vorübergehenden Aussetzung der ALBA-Vereinbarung zur Folge haben.

Die Aussetzung wird unmittelbar wirksam und bleibt bestehen, bis die für eine erhebliche Nichteinhaltung verantwortliche zuständige Behörde in annehmbarer Weise nachweist, dass keine erhebliche Nichteinhaltung vorliegt oder dass sie geeignete Massnahmen ergriffen hat, um diese zu beheben.

Absatz 6

Absatz 6 regelt die Kündigungsmodalitäten. Die ALBA-Vereinbarung kann insgesamt oder in Bezug auf bestimmte zuständige Behörden mit einer Frist von zwölf Monaten gekündigt werden. Erhaltene Informationen unterliegen auch nach der Kündigung den Bedingungen des Amtshilfeübereinkommens, das

heisst insbesondere den Vertraulichkeits- und Datenschutzbestimmungen. Kündigt ein Staat oder Hoheitsgebiet das Amtshilfeübereinkommen, so führt dies automatisch zur Beendigung der ALBA-Vereinbarung, da diese auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens basiert.

Abschnitt 9 Sekretariat des Koordinierungsgremiums

Abschnitt 9 regelt die Information aller zuständigen Behörden über eingegangene Notifikationen und der Unterzeichner der ALBA-Vereinbarung über neue Unterzeichnungen durch andere zuständige Behörden.

3 Erläuterungen zum Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne

3.1 Vorbemerkungen

Die multilaterale ALBA-Vereinbarung und das Amtshilfeübereinkommen enthalten grundsätzlich die materiell-rechtlichen Grundlagen für den internationalen Austausch länderbezogener Berichte. Sie enthalten aber keine Bestimmungen über die Erstellung des Berichts und die Durchführung des Austauschs. Diese Punkte sind in einem schweizerischen Bundesgesetz zu regeln. Gestützt auf das Mustergesetz der OECD sowie das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz) hat der Bundesrat ein entsprechendes Gesetz ausgearbeitet.

3.2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

Artikel 1 Gegenstand

Absatz 1

Das ALBA-Gesetz regelt die Umsetzung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte zwischen der Schweiz und einem Partnerstaat gemäss der multilateralen ALBA-Vereinbarung. Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens stellt zusammen mit der ALBA-Vereinbarung die staatsvertragliche Rechtsgrundlage für den automatischen Austausch von länderbezogenen Berichten dar.

Falls die ALBA-Vereinbarung nicht anwendbar ist, kann ein anderes Abkommen, das den automatischen Austausch länderbezogener Berichte zwischen der Schweiz und dem Partnerstaat regelt, zur Anwendung kommen.

Absatz 2

Enthält das im Einzelfall anwendbare Abkommen vom ALBA-Gesetz abweichende Bestimmungen, so gehen diese als Staatsvertragsrecht dem Landesrecht vor.

Artikel 2 Begriffe

Artikel 2 definiert die Begriffe zur Anwendung des Gesetzes. In der ALBA-Vereinbarung enthaltene Definitionen gelten auch für das ALBA-Gesetz.

Der Begriff «anwendbares Abkommen» bedeutet eine Vereinbarung oder ein Abkommen nach Artikel 1 Absatz 1 des ALBA-Gesetzes, das im Einzelfall Anwendung findet.

Der Begriff «Partnerstaat» bedeutet einen Staat oder ein Hoheitsgebiet, mit dem die Schweiz übereingekommen ist, länderbezogene Berichte automatisch auszutauschen.

Mit «Konzern» ist eine Gruppe von mehreren Unternehmen gemeint, die von einer juristischen Person kontrolliert wird und die als solche zur Erstellung einer Konzernrechnung nach Artikel 963 Absätze 1 bis 3 OR verpflichtet ist.

Der Begriff „konstitutiver Rechtsträger“ hat im ALBA-Gesetz dieselbe Bedeutung wie in der ALBA-Vereinbarung (siehe Erläuterungen zu Abschnitt 1 der ALBA-Vereinbarung).

Ein «in der Schweiz ansässiger konstitutiver Rechtsträger» ist ein konstitutiver Rechtsträger gemäss der Definition in der ALBA-Vereinbarung und Artikel 2 Buchstabe d, der in der Schweiz ansässig ist. Ein in der Schweiz ansässiger konstitutiver Rechtsträger ist eine eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die eine juristische Person, die nach Artikel 50 des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuer (DBG¹²) und nach Artikel 20 Absatz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG¹³) steuerpflichtig ist, oder eine in der Schweiz steuerpflichtige Betriebsstätte nach Artikel 51 Absatz 1 Buchstabe b DBG und nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b StHG ist. Die Definition des konstitutiven Rechtsträgers schliesst auch eine Konzernobergesellschaft oder eine substituierende Konzernobergesellschaft ein.

Der Begriff «Konzernobergesellschaft» bedeutet der konstitutive Rechtsträger eines multinationalen Konzerns, der unmittelbar oder mittelbar eine ausreichende Beteiligung an einem oder mehreren konstitutiven Rechtsträgern des multinationalen Konzerns hält, sodass er:

- entweder nach den üblicherweise verwendeten Rechnungslegungsgrundsätzen im Staat seiner Ansässigkeit zur Erstellung eines Konzernabschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet ist;
- oder dazu verpflichtet wäre, wenn seine Beteiligung an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würde, und kein anderer konstitutiver Rechtsträger dieses multinationalen Konzerns unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung wie vorstehend beschrieben hält.

Eine «in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft» ist ein in der Schweiz ansässiger konstitutiver Rechtsträger, für welchen die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung gemäss Artikel 963 Absätze 1 bis 3 OR gilt und der keine Befreiung gemäss Artikel 963a Absatz 1 Ziffer 2 OR geltend machen kann. Eine juristische Person ist von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung befreit, wenn sie von einem Unternehmen kontrolliert wird, dessen Konzernrechnung nach schweizerischen oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und ordentlich geprüft worden ist. Da es sich bei Stiftungen und Vereinen um juristische Personen handelt, können sie für die Anwendung des ALBA-Gesetzes auch in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaften sein.

Der Begriff «substituierende Konzernobergesellschaft» definiert einen konstitutiven Rechtsträger eines multinationalen Konzerns, der als Einziger anstelle der Konzernobergesellschaft mit der Einreichung des länderbezogenen Berichts im Namen des multinationalen Konzerns beauftragt wurde. Welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine substituierende Konzernobergesellschaft bestimmt werden kann, ist in Artikel 9 festgelegt.

Der Begriff «berichtender Rechtsträger» bezeichnet die in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft oder die in der Schweiz ansässige substituierende Konzernobergesellschaft, die den länderbezogenen Bericht im Namen des multinationalen Konzerns vorlegen muss.

Mit der «Berichtssteuerperiode» wird festgelegt, welche Steuerperiode für die entsprechenden Angaben und Kennzahlen im länderbezogenen Bericht massgebend ist. Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (Artikel 79 DBG und Artikel 31 Absatz 2 StHG). Dieses kann vom Kalenderjahr abweichen.

Der Begriff «schweizerische Steueridentifikationsnummer für Rechtsträger (UID)» bedeutet die Unternehmens-Identifikationsnummer gemäss Bundesgesetz vom 18. Juni 2010 über die Unternehmens-Identifikationsnummer (UIDG)¹⁴.

Mit dem Ausdruck «systemisches Scheitern» wird die Situation beschrieben, in der ein Partnerstaat der Schweiz dem automatischen Austausch länderbezogener Berichte anhaltend nicht nachkommt, obwohl er gemäss der ALBA-Vereinbarung dazu verpflichtet wäre. Beim «systemischen Scheitern» sind die Gründe für das Aussetzen des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte anderer Natur als die explizit erwähnten Gründe in der ALBA-Vereinbarung (die dort erwähnten Gründe beziehen sich auf

¹² SR 642.11

¹³ SR 642.14

¹⁴ SR 431.03

die Einhaltung der Vertraulichkeit, der Datenschutzvorkehrungen und/oder auf die sachgemässe Verwendung der Daten).

Gemäss der ALBA-Vereinbarung muss eine zuständige Behörde die andere zuständigen Behörde konsultieren bevor sie feststellt, dass ein systemisches Scheitern des Austauschs länderbezogener Berichte mit der anderen Behörde vorliegt (siehe Abschnitt 6 Absatz 2 der ALBA-Vereinbarung).

2. Abschnitt: Länderbezogener Bericht

Artikel 3 Inhalt

Absatz 1

Gemäss dem Bericht zur Massnahme 13 besteht der länderbezogene Bericht aus drei Tabellen (siehe Ziff. 1.1 vorstehend).

Absatz 2

Absatz 2 ermächtigt den Bundesrat in einer Verordnung den Inhalt der länderbezogenen Berichte unter Einhaltung internationaler Standards näher zu umschreiben und gemäss den entsprechenden internationalen Entwicklungen anzupassen. Die internationalen Standards werden vor allem durch die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vorgegeben.

Artikel 4 Sprache

Die länderbezogenen Berichte sind entweder in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch zu erstellen.

Artikel 5 Währung

Der länderbezogene Bericht soll in einer Währung erstellt werden und zwar entweder in Schweizer Franken oder aber in der für den multinationalen Konzern wesentlichen Währung. Eine einheitliche Währung ist erforderlich, damit die Steuerbehörden auf der Grundlage von in sich konsistenten Daten die Risikobeurteilung im Verrechnungspreisbereich sowie wirtschaftliche und statistische Analysen durchführen können.

3. Abschnitt: Pflichten und Rechte der konstitutiven Rechtsträger

Allgemeines

Die Artikel 6 bis 9 übernehmen dem Sinn nach den Inhalt des Mustergesetzes im Bericht zur Massnahme 13. Das Mustergesetz zum länderbezogenen Bericht funktioniert als Kaskade. Als erste Stufe sieht es vor, den länderbezogenen Bericht auf der Grundlage eines Abkommens zu erhalten. Die Konzernobergesellschaft reicht den länderbezogenen Bericht bei der Steuerbehörde ihres Ansässigkeitsstaats ein, die ihn mit den Steuerbehörden des Staates oder Hoheitsgebietes, in dem sich ein Rechtsträger des multinationalen Konzerns befindet und mit dem der automatische Austausch aktiviert wurde, austauscht. Ist es einem Staat oder Hoheitsgebiet nicht möglich, den länderbezogenen Bericht auf der Grundlage eines Abkommens zu erhalten, kann dieser durch den Zweitmechanismus eingefordert werden. Nach dem im Bericht zur Massnahme 13 vorgesehenen Zweitmechanismus kann ein Staat oder Hoheitsgebiet den länderbezogenen Bericht von einem in diesem Staat oder Hoheitsgebiet ansässigen konstitutiven Rechtsträger direkt einfordern. Der Zweitmechanismus kommt nur in bestimmten Fällen zur Anwendung und muss im innerstaatlichen Recht ausdrücklich vorgesehen sein. Artikel 8 sieht diese Möglichkeit vor.

Artikel 6 Pflicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts

Absatz 1

Die Pflicht zur Einreichung eines länderbezogenen Berichts betrifft nur multinationale Konzerne, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist und die in der Steuerperiode unmittelbar vor der Berichtssteuerperiode einen gewissen konsolidierten Jahresumsatz erzielen.

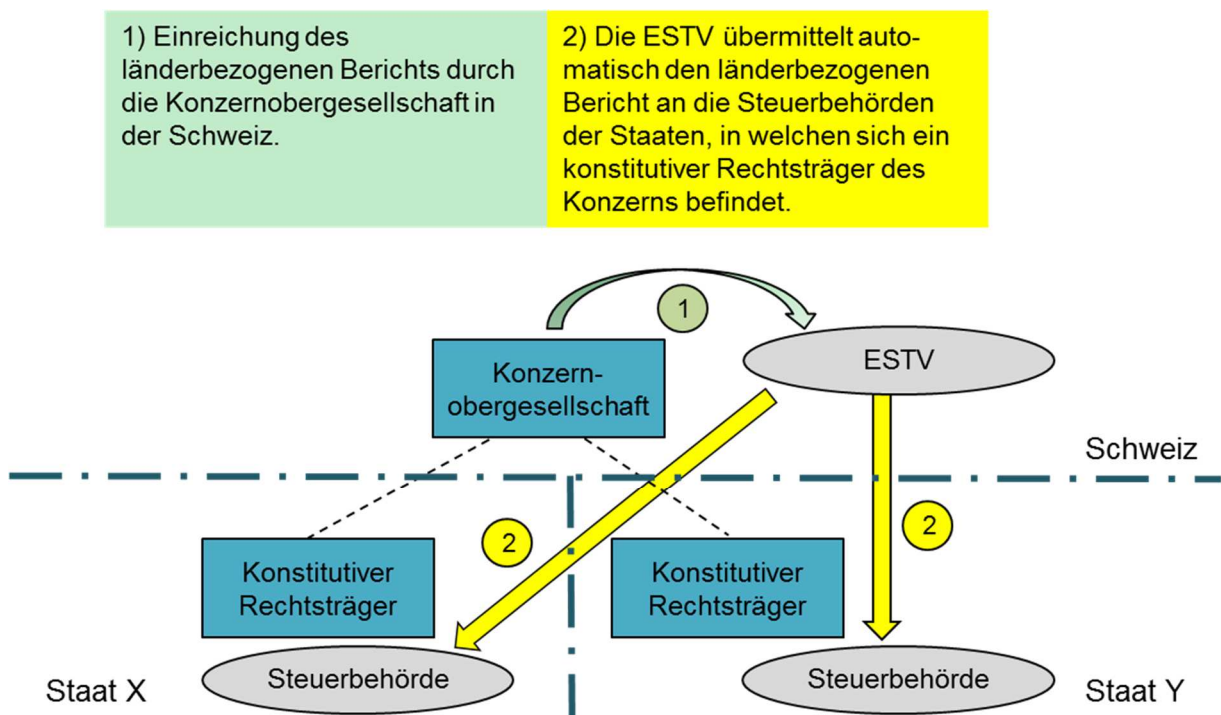
Absatz 2

Nach dem Bericht zur Massnahme 13 gilt die Pflicht zur Einreichung des länderbezogenen Berichts bei der Steuerbehörde für multinationale Konzerne mit einem konsolidierten Jahresumsatz ab 750 Millionen Euro oder dem entsprechendem Gegenwert in der Landeswährung per 1. Januar 2015¹⁵. Die Umrechnung per 1. Januar 2015 führt in der Schweiz zu einem Schwellenwert des jährlichen konsolidierten Umsatzes von 900 Millionen Franken.

Die Kompetenzdelegation in Absatz 2 ermöglicht es dem Bundesrat zum einen den Schwellenwert nach den Empfehlungen des Berichts zur Massnahme 13 festzulegen und zum anderen den allfälligen Entwicklungen auf dem Gebiet Rechnung zu tragen. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung im Jahr 2020 zu einer Anpassung des Schwellenwerts für die Einreichungspflicht führen könnte.

Artikel 7 Einreichungspflicht des berichtenden Rechtsträgers

Die Konzernobergesellschaft ist derjenige konstitutive Rechtsträger eines Konzerns, der zur Einreichung des länderbezogenen Berichts im Namen des multinationalen Konzerns verpflichtet ist. Mit der Einreichung des länderbezogenen Berichts durch die Konzernobergesellschaft ist die Einreichungspflicht für alle konstitutiven Rechtsträger des multinationalen Konzerns erfüllt. Staaten oder Hoheitsgebiete mit ansässigen konstitutiven Rechtsträgern dieses Konzerns erhalten den Bericht gestützt auf die anwendbaren Abkommen.



Artikel 8 Einreichungspflicht eines anderen in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträgers

Verfügt ein multinationaler Konzern, der gemäss seinem konsolidierten Jahresumsatz zur Einreichung des länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, über einen konstitutiven Rechtsträger in der Schweiz, der

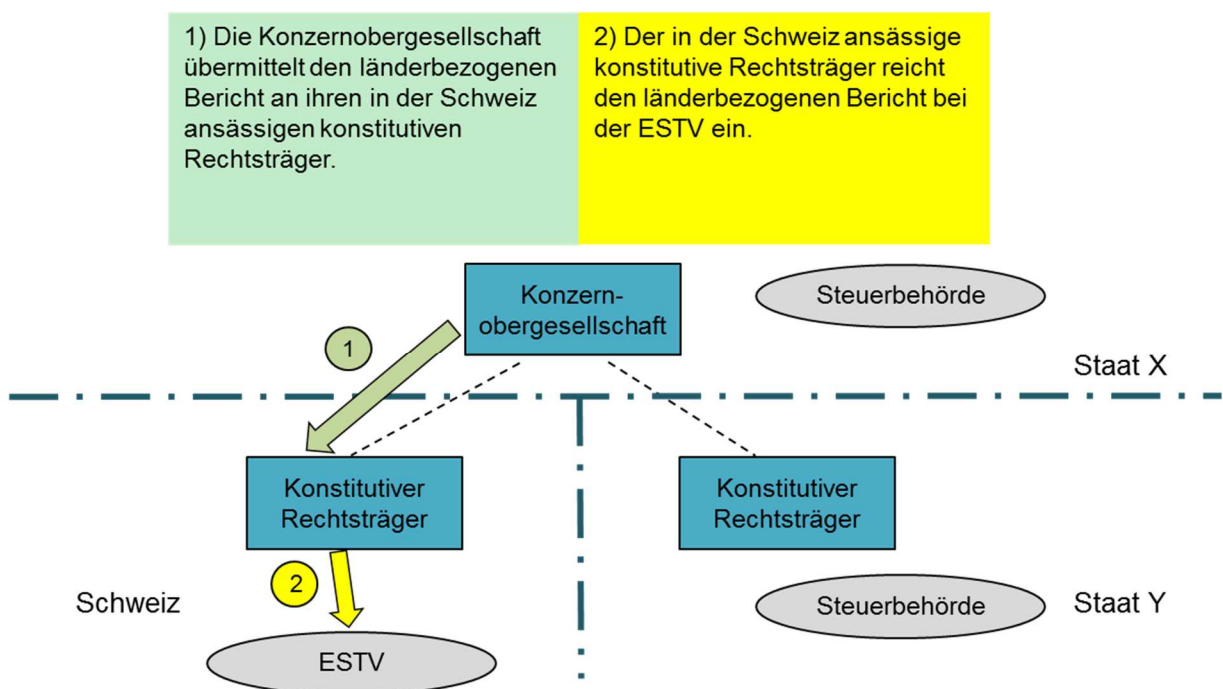
¹⁵ OECD, Massnahme 13: Schlussbericht 2015 – Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung), Ziff. 52.

nicht die Konzernobergesellschaft ist, kann dieser unter gewissen Voraussetzungen zur Einreichung des länderbezogenen Berichts bei der ESTV verpflichtet werden.

Artikel 8 nennt die Voraussetzungen, unter denen die ESTV den länderbezogenen Bericht direkt beim in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträger verlangen kann. Artikel 8 führt damit einen Zweitmechanismus ein, mit dem gewährleistet wird, dass die ESTV den länderbezogenen Bericht auch in Fällen erhalten kann, in denen dies auf dem Hauptweg, d.h. über das Abkommen, nicht möglich ist. Allerdings bedeutet dies nicht, dass die ESTV systematisch die länderbezogenen Berichte von den in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträgern verlangt. Nur falls die ESTV feststellt, dass ein besonderes Interesse besteht, wird sie auf den konstitutiven Rechtsträger in der Schweiz zugehen. Die Einreichungsfrist, welche zur Einreichung der länderbezogenen Berichte eingehalten werden muss, ist in Artikel 11 Absatz 2 geregelt.

Der Zweitmechanismus muss jedoch auf bestimmte Fälle beschränkt werden. Diese Fälle sind in den Buchstaben a und b aufgeführt:

- a. Der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft hat für die Berichtssteuerperiode zum Austausch länderbezogener Berichte kein anwendbares Abkommen abgeschlossen, dem die Schweiz beigetreten ist: In diesem Fall kann die ESTV den länderbezogenen Bericht nicht auf der Basis eines von der Schweiz abgeschlossenen internationalen Abkommens mit vorgesehenem Austausch des länderbezogenen Berichts austauschen, da der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft keine Vertragspartei ist. Konkret könnte sich dieser Fall insbesondere ergeben, wenn ein Staat das Amtshilfeübereinkommen in Kraft gesetzt und die ALBA-Vereinbarung unterzeichnet hat, diese aber zum Zeitpunkt, in dem die ESTV die länderbezogenen Berichte in der Schweiz ansässiger Konzernobergesellschaften verlangen könnte, noch nicht in Kraft ist.
- b. Der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft und die Schweiz haben zum Austausch länderbezogener Berichte ein anwendbares Abkommen abgeschlossen, aber der in der Schweiz ansässige konstitutive Rechtsträger wurde durch die ESTV über ein systemisches Scheitern informiert: In diesem Fall haben der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft und die Schweiz das internationale Abkommen abgeschlossen, das den Austausch länderbezogener Berichte vorsieht, zum Beispiel die ALBA-Vereinbarung, und haben dieses in Kraft gesetzt. Die ESTV stellt aber fest, dass sie die länderbezogenen Berichte aus anderen Gründen als die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen nicht erhält. Deshalb muss vor der Feststellung, dass ein systemisches Scheitern vorliegt, eine Konsultation nach Abschnitt 6 Absatz 2 der ALBA-Vereinbarung stattfinden.



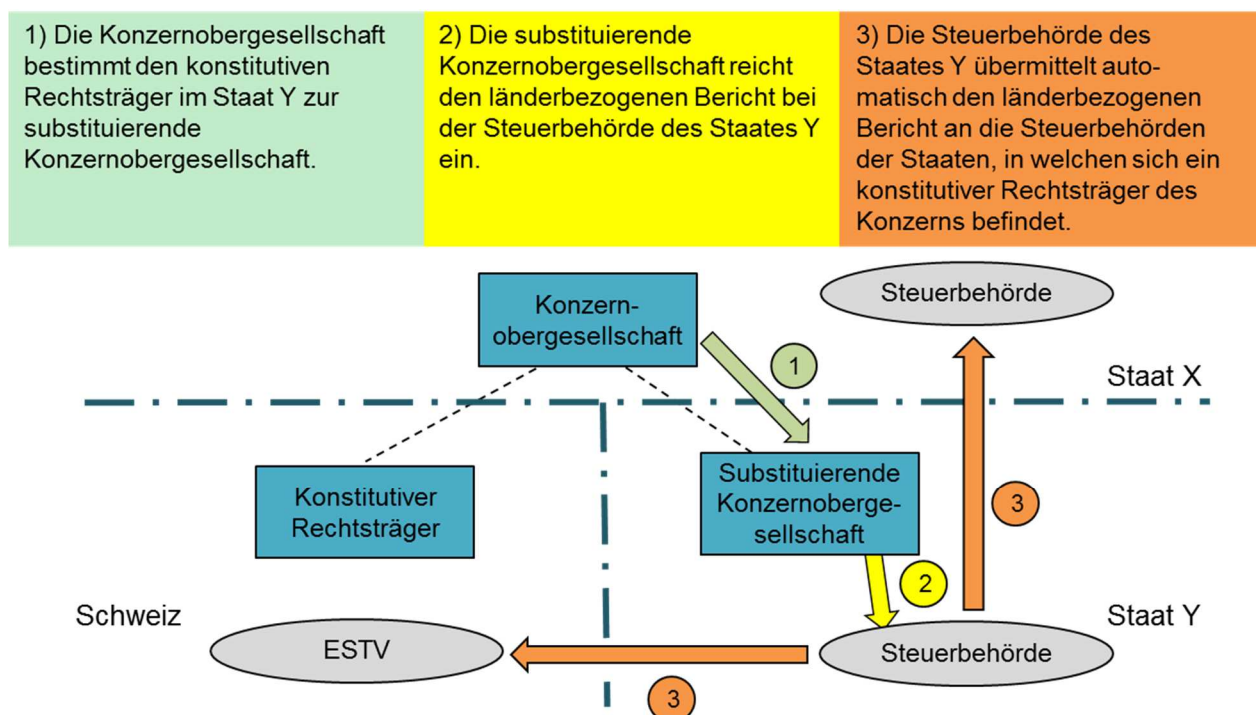
Artikel 9 Im Ausland ansässige substituierende Konzernobergesellschaft

Ein multinationaler Konzern kann eine substituierende Konzernobergesellschaft bestimmen, die die Einreichungspflicht im Namen des Konzerns erfüllt. In diesem Fall sind alle anderen konstitutiven Rechtsträger des Konzerns, einschliesslich der Konzernobergesellschaft, von dieser Pflicht befreit. Eine substituierende Konzernobergesellschaft kann jedoch nur in bestimmten Fällen bestimmt werden, insbesondere muss der Ansässigkeitsstaat dieses konstitutiven Rechtsträgers gewisse Kriterien erfüllen. Die erforderlichen Voraussetzungen sind in den Buchstaben a-d aufgezählt und müssen kumulativ erfüllt sein.

- a. Der Ansässigkeitsstaat schreibt die Einreichung länderbezogener Berichte vor: Dies ist die Grundvoraussetzung, damit in diesem Staat oder Hoheitsgebiet eine substituierende Konzernobergesellschaft bestimmt werden kann.
- b. Der Ansässigkeitsstaat ein Partnerstaat ist: Der Eingang des länderbezogenen Berichts auf Abkommensbasis muss garantiert sein, damit die ESTV auf die direkte Einforderung beim konstitutiven Rechtsträger in der Schweiz verzichten kann.
- c. Beim Ansässigkeitsstaat ist kein systemisches Scheitern eingetreten: Der Austausch länderbezogener Berichte zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der substituierenden Konzernobergesellschaft muss wirksam sein.
- d. Der Ansässigkeitsstaat vom konstitutiven Rechtsträger die Meldung über dessen Eigenschaft als substituierende Konzernobergesellschaft erhalten hat: Der Ansässigkeitsstaat muss vom konstitutiven Rechtsträger, der sich als substituierende Konzernobergesellschaft auf seinem Gebiet befindet, die entsprechende Meldung erhalten haben. Diese Voraussetzung ist erforderlich, damit der Ansässigkeitsstaat weiss, dass er den länderbezogenen Bericht mit allen Staaten und Hoheitsgebieten, in denen sich ein konstitutiver Rechtsträger des Konzerns befindet, einschliesslich mit dem Staat oder Hoheitsgebiet der Konzernobergesellschaft austauschen muss.

Aufgrund dieser Voraussetzungen kann die ESTV sicherstellen, dass sie den länderbezogenen Bericht auf der Basis des für den Austausch der länderbezogenen Berichte zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der substituierenden Konzernobergesellschaft anwendbaren Abkommens erhält.

Sofern eine substituierende Konzernobergesellschaft in einem Partnerstaat den länderbezogenen Bericht im Namen des Konzerns einreicht, ist die in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft nicht mehr dazu verpflichtet. Zudem kann die ESTV den länderbezogenen Bericht nicht mehr einfordern, nachdem sie ihn von einem in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträger verlangt hat (Artikel 8).



Artikel 10 Registrierungs- und Meldepflicht

Absätze 1 und 2

Die berichtenden Rechtsträger sind verpflichtet, sich bei der ESTV unaufgefordert anzumelden. Bei der Registrierung sind die in Buchstaben a-e aufgeführten Angaben zu machen.

Absatz 3

Falls der in der Schweiz ansässige konstitutive Rechtsträger kein berichtender Rechtsträger ist, d.h. keine Konzernobergesellschaft oder substituierende Konzernobergesellschaft eines multinationalen Konzerns, so gibt er der ESTV die Firma, die Adresse und die Ansässigkeit des zur Einreichung des länderbezogenen Berichts verpflichteten konstitutiven Rechtsträgers an. Damit wird die ESTV über den Ersteller des länderbezogenen Berichts informiert, der auch die entsprechenden in der Schweiz ansässigen konstitutiven Rechtsträger erfasst und der von den zuständigen ausländischen Behörden an die ESTV übermittelt werden wird.

Absatz 4

Die in Absatz 4 erwähnte Registrierungs- und Meldepflicht muss spätestens am letzten Tag der Berichtssteuerperiode erfüllt sein, damit der ESTV rechtzeitig alle nötigen Daten über den Austausch länderbezogener Berichte zur Verfügung stehen. Kommt ein berichtender Rechtsträger seinen Pflichten nicht nach, greifen die Strafbestimmungen nach Artikel 24.

Absatz 5

Endet die Eigenschaft als berichtender Rechtsträger, so hat sich der berichtende Rechtsträger bei der ESTV unaufgefordert abzumelden.

Artikel 11 Einreichungsfrist

Absatz 1

Die ansässigen Rechtsträger übermitteln den länderbezogenen Bericht jährlich spätestens zwölf Monate nach dem letzten Tag der Berichtssteuerperiode an die ESTV.

Die Einreichungsfrist ist eine Ordnungsfrist. Im Gegensatz zu den Verwirkungsfristen führen Ordnungsfristen zu keiner unmittelbaren Änderung der Rechtsbeziehungen. Verstreicht die Frist nach Artikel 11 ungenutzt, gibt die ESTV dem berichtenden Rechtsträger gestützt auf Artikel 22 Absatz 3 Gelegenheit, zu den festgestellten Mängeln Stellung zu nehmen.

Die Einhaltung der Einreichungsfrist ist Bestandteil der Erfüllung der Einreichungspflicht, weshalb die verspätete Einreichung unter Artikel 24 fällt. Somit ist das Verpassen der in Artikel 11 festgehaltenen Zwölf-Monatsfrist strafbar. Die Nachreichung eines länderbezogenen Berichts kann dennoch verlangt und ein erneutes Nichteinreichen kann erneut bestraft werden.

Absatz 2

In Fällen nach Artikel 8, beginnt die Einreichungsfrist nach Absatz 1 an dem Tag zu laufen, an dem die ESTV den berichtenden Rechtsträger in der Schweiz schriftlich aufgefordert hat, die länderbezogenen Berichte einzureichen.

Die Feststellung der Schweiz, dass ein systemisches Scheitern bei einem ihrer Partnerstaaten eingetreten ist, benötigt Zeit. Erstens muss die Schweiz feststellen können, dass sie keine länderbezogenen Berichte von diesem Partnerstaat erhalten hat. Zweitens muss sie sich gemäss der ALBA-Vereinbarung mit diesem Partnerstaat beraten, bevor sie ein systemisches Scheitern feststellt (vgl. dazu die Erläuterungen zu Abschnitt 6 der ALBA-Vereinbarung). Deswegen beginnt die Einreichungsfrist von 12 Monaten erst zu laufen, sobald die ESTV den berichtenden Rechtsträger in der Schweiz schriftlich zur Einreichung des länderbezogenen Berichts aufgefordert hat.

Die Nichteinhaltung der Einreichungsfrist nach Absatz 2 ist gemäss Artikel 24 strafbar ab dem Tag, an dem die Frist von 12 Monaten zu Ende ist, die auf die schriftliche Aufforderung der ESTV folgt.

Artikel 12 Übermittlung des länderbezogenen Berichts innerhalb des multinationalen Konzerns

Artikel 12 betrifft multinationale Konzerne, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist und die einen oder mehrere konstitutive Rechtsträger im Ausland haben. Je nach ausländischem Recht und in gewissen speziellen Fällen könnte ein konstitutiver Rechtsträger dieses multinationalen Konzerns daher zur Einreichung des länderbezogenen Berichts verpflichtet werden. Ein solcher Fall sollte aber nur unter gewissen Bedingungen eintreten. Der ausländische Staat oder das Hoheitsgebiet muss die internationalen Standards in diesem Bereich anwenden (z.B. er ist nicht ermächtigt, länderbezogene Berichte zu veröffentlichen). Des Weiteren muss der ausländische Staat oder das Hoheitsgebiet in seinem Recht die Möglichkeit vorsehen, den länderbezogenen Bericht direkt beim konstitutiven Rechtsträger auf seinem Gebiet, das heisst nicht über das Abkommen, sondern über den Zweitmechanismus einzuholen. Auch müsste die Möglichkeit, den Zweitmechanismus anzuwenden, auf folgende Situationen beschränkt sein:

1. die Schweiz ist kein Partnerstaat des Staates oder des Hoheitsgebietes, in dem der konstitutive Rechtsträger ansässig ist, zum Zeitpunkt, in dem dieser Staat oder dieses Hoheitsgebiet den länderbezogenen Bericht für die Berichtsteuerperiode einholen möchte; oder
2. seitens der Schweiz besteht ein systemisches Scheitern beim Austausch länderbezogener Berichte gegenüber diesem Partnerstaat.

Tritt eine der obgenannten Situationen ein, kann der ausländische Staat oder das Hoheitsgebiet den länderbezogenen Bericht vom konstitutiven Rechtsträger auf seinem Gebiet einfordern. Dieser wird sich zur Beschaffung wahrscheinlich an die Konzernobergesellschaft wenden. Diese wird den länderbezogenen Bericht, sofern sie darüber verfügt, ihrem konstitutiven Rechtsträger zur Einreichung bei der ausländischen Behörde übergeben. Ist die Konzerngesellschaft in der Schweiz ansässig, stellt sich die Frage der Anwendbarkeit von Artikel 271 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB)¹⁶. Die Konzernobergesellschaft leitet den länderbezogenen Bericht an ihren konstitutiven Rechtsträger zur Einreichung bei der ausländischen Behörde weiter; es erfolgt keine direkte Einreichung durch die Konzernobergesellschaft. Der konstitutive Rechtsträger könnte jedoch als verlängerter Arm der Konzernobergesellschaft betrachtet werden. Damit bestünde das Risiko einer Verletzung von Artikel 271 Absatz 1 StGB durch die in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft. Um diesbezügliche Unklarheiten zu beseitigen, ermächtigt Artikel 12 die in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts an ihre konstitutiven Rechtsträger zwecks Einreichung bei einer ausländischen Behörde.

In den obgenannten Fällen kann eine ausländische Behörde zwar den länderbezogenen Bericht einfordern, folgendes ist jedoch zu präzisieren:

- Die ersten Staaten oder Hoheitsgebiete, in denen der Austausch rechtswirksam wird, sind diejenigen, die das diesbezügliche Recht per 1. Januar 2016 eingeführt haben. Sie könnten die Einreichung des länderbezogenen Berichts für 2016 spätestens Ende Jahr 2017 verlangen. Eine Verletzung von Artikel 271 Absatz 1 StGB ist ausgeschlossen, wenn das ALBA-Gesetz zum fraglichen Zeitpunkt in Kraft tritt. Dieses erlaubt mit Inkrafttreten in der entsprechenden Periode einer in der Schweiz ansässigen Konzernobergesellschaft, den länderbezogenen Bericht gestützt auf Artikel 12 an ihre konstitutiven Rechtsträger weiterzuleiten. Diese Berechtigung gilt gleichermassen für die länderbezogenen Berichte für die Geschäftsjahre 2016 und 2017.
- Wenn das ALBA-Gesetz in Kraft ist, kann die Schweiz die Notifikation gemäss Abschnitt 8 der ALBA-Vereinbarung hinterlegen und wird ein Partnerstaat. Mit dem Inkrafttreten der ALBA-Vereinbarung in der Schweiz verliert der ausländische Staat oder das Hoheitsgebiet, wenn er oder es ein Partnerstaat ist, die Möglichkeit zur Anwendung des Zweitmechanismus.
- Schliesslich könnte ein Partnerstaat seinen Zweitmechanismus anwenden, wenn in der Schweiz ein systemisches Scheitern beim Austausch länderbezogener Berichte mit diesem Partnerstaat vorliegt. Dem systemischem Scheitern muss jedoch ein Konsultationsverfahren zwischen den beiden Staaten und/oder Hoheitsgebieten nach der ALBA-Vereinbarung vorangegangen sein (vgl. dazu die Erläuterungen zu Abschnitt 6 der ALBA-Vereinbarung).

¹⁶ SR 311.0

4. Abschnitt: Übermittlung länderbezogener Berichte

Artikel 13 Übermittlung und Verwendung der länderbezogenen Berichte

Absatz 1

Die ESTV übermittelt die länderbezogenen Berichte, die sie im Rahmen des anwendbaren Abkommens von berichtenden Rechtsträgern erhalten hat, an die zuständigen Behörden der Partnerstaaten. Sie berücksichtigt dabei die im anwendbaren Abkommen festgelegten Fristen. Dementsprechend steht der ESTV für die erstmalig auszutauschenden länderbezogenen Berichte nach der Verabschiedung des ALBA-Gesetzes eine Frist von 18 Monaten ab dem letzten Tag der Berichtssteuerperiode zu, auf die sich der länderbezogene Bericht bezieht (siehe ALBA-Vereinbarung Abschnitt 3 Absatz 2). Für die nachfolgenden Berichtssteuerperioden gilt Abschnitt 3 Absatz 3 der ALBA-Vereinbarung, wonach ein länderbezogener Bericht so rasch wie möglich, spätestens aber 15 Monate nach dem letzten Tag der Berichtssteuerperiode, auf die er sich bezieht, auszutauschen ist.

Absatz 2

Absatz 2 sieht vor, dass die ESTV die in der Schweiz von Rechtsträgern eingereichten länderbezogenen Berichte den zur Festsetzung und Erhebung der direkten Steuern zuständigen Behörden der Kantone, in denen konstitutive Rechtsträger des Konzerns ansässig sind, übermittelt. Dieser Absatz ist in dem Sinne zu verstehen, dass die länderbezogenen Berichte nur an diejenigen Kantone weitergeleitet werden, in welchen konstitutive Rechtsträger des Konzerns ansässig sind. Absatz 2 ist hingegen nicht so zu interpretieren, dass dadurch die Nutzung länderbezogener Berichte nur auf den Bereich der direkten kantonalen Steuern eingeschränkt wird. Die länderbezogenen Berichte können sowohl für die direkten kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer und die übrigen in den Zuständigkeitsbereich der ESTV fallenden Steuern verwendet werden.

Absatz 3

Bei der Übermittlung der länderbezogenen Berichte an die zuständigen Behörden der Partnerstaaten weist die ESTV auf die Einschränkungen der Verwendbarkeit der Informationen sowie auf die Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen hin (vgl. dazu ALBA-Vereinbarung Abschnitt 5 Absätze 1 bis 3). Obwohl das Abkommen und die ALBA-Vereinbarung zwischen der ESTV und den zuständigen kantonalen Behörden nicht direkt anwendbar sind, sind diese an die gleichen Restriktionen gebunden.

Die durch den länderbezogenen Bericht erhaltenen Informationen werden insbesondere für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und -verlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet (vgl. dazu Abschnitt 5 der ALBA-Vereinbarung und Artikel 21 Absatz 1 ALBA-Gesetz). Die Informationen dürfen aber nicht als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer umfassenden Funktionsanalyse oder einer umfassenden Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Es wird anerkannt, dass die Informationen im länderbezogenen Bericht für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis für die Angemessenheit oder Nichtangemessenheit von Verrechnungspreisen darstellen und folglich Verrechnungspreiskorrekturen nicht alleine auf den Informationen des länderbezogenen Berichts beruhen dürfen. Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen und Bestimmungen ist es aber nicht untersagt, die Informationen des länderbezogenen Berichts als Grundlage für weitere Untersuchungen der Verrechnungspreisgestaltungen eines multinationalen Konzerns oder anderer Steuerangelegenheiten zu verwenden.

Absatz 4

Falls die ESTV länderbezogene Berichte gestützt auf Artikel 8 erhält, ist kein anwendbares Abkommen vorhanden, da der länderbezogene Bericht gemäss Artikel 8 von der ESTV nur an die zuständigen kantonalen Behörden übermittelt wird, nicht aber an Partnerstaaten. In diesem Fall gelten für die zuständigen kantonalen Behörden auch die in der ALBA-Vereinbarung festgelegten Einschränkungen bezüglich der Verwendbarkeit der Informationen in den länderbezogenen Berichten und der Geheimhaltungspflichten.

Artikel 14 Verjährung

Die ALBA-Vereinbarung enthält keine Regelung zur Verjährung der Forderung auf Erstellung und Einreichung der länderbezogenen Berichte. Im Interesse der Rechtssicherheit legt das ALBA-Gesetz aber fest, dass der Anspruch gegenüber dem berichtenden schweizerischen Rechtsträger auf die Einreichung der länderbezogenen Berichte 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres verjährt, in dem die länderbezogenen Berichte einzureichen waren. Die Verjährung wird durch jede auf die Geltendmachung der länderbezogenen Berichte gerichtete Amtshandlung unterbrochen. Die Verjährung tritt aber spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres ein, in dem die länderbezogenen Berichte einzureichen waren, auch wenn die Verjährung unterbrochen wurde.

5. Abschnitt: Von den Partnerstaaten eingehende länderbezogene Berichte

Artikel 15

Die ALBA-Vereinbarung verweist auf Artikel 22 des Amtshilfeübereinkommens, der den Datenschutz und das Spezialitätsprinzip regelt (vgl. dazu Abschnitt 5 der ALBA-Vereinbarung). Das Amtshilfeübereinkommen legt fest, welchen Personen und Behörden die erhaltenen länderbezogenen Berichte zur Kenntnis gebracht werden dürfen. Artikel 15 bildet diese Regelung ab, in dem er festlegt, dass die ESTV die erhaltenen länderbezogenen Berichte den für die Festsetzung und Erhebung der in den Anwendungsbereich des anwendbaren Abkommens fallenden Steuern zuständigen kantonalen Behörden übermittelt.

Die ESTV weist die kantonalen Behörden, denen sie die länderbezogenen Berichte weitergibt, systematisch auf die Einschränkung bei der Verwendbarkeit der übermittelten Informationen sowie auf die Geheimhaltungspflichten des anwendbaren Abkommens hin (vgl. dazu Abschnitt 5 der ALBA-Vereinbarung und Artikel 13 Absätze 3 und 4 ALBA-Gesetz).

Die Informationen des länderbezogenen Berichts werden von der ESTV und den zuständigen kantonalen Steuerbehörden für die Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, der Gewinnverkürzung und –verlagerung verwendet. Gegebenenfalls kann die ESTV zusätzlich wirtschaftliche und statistische Analysen durchführen (vgl. dazu Abschnitt 5 der ALBA-Vereinbarung und Artikel 21 Absatz 1 ALBA-Gesetz).

Gemäss der ALBA-Vereinbarung und dem ALBA-Gesetz ist es weder der ESTV noch den zuständigen kantonalen Steuerbehörden erlaubt, Verrechnungspreiskorrekturen allein basierend auf den Informationen in den länderbezogenen Berichten vorzunehmen. Für allfällige Verrechnungspreiskorrekturen müssen weitere, detailliertere Informationen analysiert und zur Beurteilung herangezogen werden (z.B. vollständige Funktionsanalysen oder umfassende Verrechnungspreisvergleichsstudien). Solche detaillierteren Informationen werden typischerweise in den entsprechenden Verrechnungspreisdokumentationen und Benchmark-Studien der multinationalen Konzerne vorbereitet und können durch die zuständigen kantonalen Behörden angefragt und analysiert werden.

6. Abschnitt: Organisation und Verfahren

Artikel 16 Aufgaben der ESTV

Die ESTV sorgt für die richtige Anwendung der abkommensrechtlichen und gesetzlichen Vorschriften. Sie erlässt Verfügungen und trifft alle Vorkehrungen, die für die Anwendung notwendig sind. Die ESTV überprüft den Inhalt der länderbezogenen Berichte nicht, bevor sie diese an die zuständigen Behörden der Partnerstaaten sowie die zuständigen kantonalen Behörden übermittelt.

Die ESTV kann vorschreiben, dass die länderbezogenen Berichte ausschliesslich in elektronischer Form eingereicht werden dürfen. Die genauen Vorgaben zur Einreichung sowie das elektronische Formular sind von der ESTV noch festzulegen. Vorgesehen ist, dass das Formular auf einem XML-Schema aufbaut, analog demjenigen, welches für den automatischen Informationsaustausch von Finanzkonten verwendet wird.

Artikel 17 Datenbearbeitung

Absatz 1

Absatz 1 ermächtigt die ESTV, Personendaten über administrative und strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen in Steuersachen sowie andere Personendaten zu bearbeiten. Der Begriff «bearbeiten» umfasst jeden Umgang mit Personendaten, insbesondere auch das Erheben, Aufbewahren und Verwenden von Daten (Artikel 3 Bst e DSG). Die Berechtigung gilt für die von den ausländischen Behörden erhaltenen Daten sowie für die von der ESTV an die ausländischen Behörden übermittelten Daten. Aus Datenschutzgründen ist eine zweckbezogene Eingrenzung auf die Erfüllung der Aufgaben nach den anwendbaren Abkommen und dem ALBA-Gesetz notwendig (vgl. Artikel 4 Absatz 3 DSG). Befinden sich die Daten bei den kantonalen Behörden, unterstehen sie dem einschlägigen kantonalen Recht.

Absatz 2

Die ESTV ist zur systematischen Verwendung der in Artikel 2 Buchstabe k beschriebenen Steueridentifikationsnummern ermächtigt. Die ausländischen Steueridentifikationsnummern werden von der ESTV an die Partnerstaaten weitergeleitet.

Artikel 18 Informationssystem

Absätze 1 bis 3

Um die im Rahmen des anwendbaren Abkommens und des ALBA-Gesetzes erhaltenen Daten zu bearbeiten, ist die ESTV berechtigt, ein Informationssystem zu betreiben. Zugriff auf die Daten und Informationen der länderbezogenen Berichte haben einzig Mitarbeitende der ESTV sowie der zuständigen kantonalen Behörden oder beispielsweise bei projektbezogenen Spezialaufträgen von ihr kontrolliertes Fachpersonal. Absatz 3 führt aus, zu welchen Zwecken das Informationssystem genutzt werden darf. Die ESTV ist im Sinne von Artikel 16 DSG das für dieses Informationssystem verantwortliche Organ.

Absatz 5

Absatz 5 räumt der ESTV die Möglichkeit ein, den für die Festsetzung und Erhebung der in den Anwendungsbereich des anwendbaren Abkommens und des ALBA-Gesetzes fallenden Steuern zuständigen kantonalen Behörden mittels Abrufverfahren Zugriff auf die Daten im Informationssystem der ESTV zu gewähren. Der Zugriff soll die Zusammenarbeit zwischen diesen Behörden und der ESTV erleichtern.

Artikel 19 Auskunftspflicht

Berichtende Rechtsträger müssen der ESTV auf Verlangen Auskunft über alle Tatsachen erteilen, die für die Umsetzung des anwendbaren Abkommens und des ALBA-Gesetzes relevant sind.

Artikel 20 Geheimhaltungspflicht

Jede Person, die mit dem Vollzug des anwendbaren Abkommens und des ALBA-Gesetzes betraut ist, untersteht der Geheimhaltungspflicht. Diese Pflicht betrifft nur die mit dem Vollzug des anwendbaren Abkommens und des ALBA-Gesetzes betrauten Behörden. Sie gilt nicht bei der Übermittlung von Informationen nach dem anwendbaren Abkommen und dem ALBA-Gesetz, beispielsweise bei der Übermittlung von länderbezogenen Berichten, an die Partnerstaaten.

Gegenüber Verwaltungs- und Rechtsmittelorganen kann die Geheimhaltungspflicht vom EFD im Einzelfall aufgehoben werden. Keine Geheimhaltungspflicht besteht im Übrigen, wenn das anwendbare Abkommen deren Aufhebung zulässt und im schweizerischen Recht für die Aufhebung eine gesetzliche Grundlage gegeben ist. Nach dem Amtshilfeübereinkommen beispielsweise dürfen die erhaltenen Informationen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich dieser Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Die Informationen können auch für andere Zwecke verwendet werden, sofern dies nach dem Recht des erteilenden Staates oder Hoheitsgebietes zulässig ist und die zuständige Behörde dieses Staates oder Hoheitsgebietes ihr zustimmt. In Bezug auf die zweite Voraussetzung statuiert beispielsweise Artikel 22a des Bundespersonalgesetzes (BPG) eine Anzeigepflicht für Angestellte der Bundesverwaltung, wonach diese alle von Amtes wegen zu verfolgenden Verbrechen oder

Vergehen, die sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit feststellen oder die ihnen gemeldet werden, den Strafverfolgungsbehörden, ihren Vorgesetzten oder der Eidgenössischen Finanzkontrolle anzeigen müssen.

Feststellungen über Dritte, die anlässlich einer Kontrolle nach Artikel 22 des ALBA-Gesetzes gemacht werden, dürfen nur für die Durchführung des anwendbaren Abkommens verwendet werden.

Artikel 21 Statistiken

Die ESTV ist befugt wirtschaftliche und statistische Analysen durchzuführen. Sie ist ebenfalls befugt basierend auf den Angaben in den länderbezogenen Berichten anonymisierte Statistiken zu erstellen und zu veröffentlichen.

Artikel 22 Überprüfung

Die ESTV überprüft die berichtenden Rechtsträger, um sicherzustellen, dass diese ihren Pflichten nach dem anwendbaren Abkommen und dem ALBA-Gesetz nachkommen. Sie kann berichtende Rechtsträger, aber auch in der Schweiz ansässige nicht berichtende Rechtsträger überprüfen, um sicherzustellen, dass die Qualifikation als nicht berichtender Rechtsträger korrekt ist. Im Rahmen der Kontrolle kann die ESTV zur Abklärung des Sachverhalts die Unterlagen der berichtenden Rechtsträger vor Ort prüfen oder deren Herausgabe verlangen, schriftliche und mündliche Auskünfte einholen oder Vertreterinnen und Vertreter des berichtenden Rechtsträgers einvernehmen. Werden Mängel festgestellt, so können die berichtenden Rechtsträger dazu Stellung nehmen. Auf Antrag erlässt die ESTV Feststellungsverfügungen über die Eigenschaft als berichtender Rechtsträger oder den Inhalt der länderbezogenen Berichte nach dem anwendbaren Abkommen und dem ALBA-Gesetz.

Zu beachten ist, dass die spezifische Überprüfung der Inhalte und bereitgestellten Informationen in den länderbezogenen Berichten nicht zu den Aufgaben der ESTV zählt (siehe auch Erläuterung zu Art. 16 vorstehend). Vereinfacht formuliert, nimmt die ESTV die länderbezogenen Berichte entgegen und übermittelt diese weiter an die entsprechenden Partnerstaaten ohne Gegenprüfung der enthaltenen Angaben (d.h. die ESTV übernimmt bezüglich der länderbezogenen Berichte eine Übermittlungsfunktion und nicht eine Prüffunktion).

7. Abschnitt: Aussetzung und Kündigung

Artikel 23

Gemäss Abschnitt 8 Absatz 6 der ALBA-Vereinbarung kann die zuständige Behörde ihre Teilnahme am automatischen Austausch der länderbezogenen Berichte oder spezifisch in Bezug auf eine bestimmte zuständige Behörde kündigen. In Übereinstimmung mit der Praxis bei den DBA und SIA wurde im Amtshilfeübereinkommen der Vorsteher oder die Vorsteherin des EFD oder die zu seiner oder ihrer Vertretung bevollmächtigte Person als zuständige Behörde bezeichnet. Die Kompetenz zur Aussetzung und Kündigung von völkerrechtlichen Verträgen liegt jedoch als aussenpolitischer Akt grundsätzlich beim Bundesrat. Deshalb sieht Artikel 23 des ALBA-Gesetzes vor, dass der Entscheid zur Aussetzung und Kündigung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte gegenüber einem Partnerstaat sowie der Entscheid zur Kündigung der ALBA-Vereinbarung in die Zuständigkeit des Bundesrates fallen. Die ESTV als zuständige schweizerische Behörde kann somit nur mit Zustimmung des Bundesrates handeln.

8. Abschnitt: Strafbestimmungen

Allgemeines

Die Strafbestimmungen dienen dazu, als *Ultima Ratio* den abkommens- und gesetzeskonformen Austausch der länderbezogenen Berichte sicherzustellen. Demzufolge beschränken sich die Strafbestimmungen auf die Pflichten zur Erstellung und Übermittlung der länderbezogenen Berichte. Die Strafverfahren werden nach dem Verwaltungsstrafrecht geführt, sie richten sich gegen die beschuldigten natürlichen Personen.

Artikel 24 Verletzung der Einreichungs-, Registrierungs- und Meldepflichten

Die Pflichten der berichtenden Rechtsträger sind zentral. Wer die im anwendbaren Abkommen und in den Artikeln 7, 8 und 10 des ALBA-Gesetzes enthaltene Einreichungs- und Registrierungspflicht verletzt, wird mit Busse bestraft.

Da sich die Strafe auf eine Busse beschränkt, gilt die Widerhandlung strafrechtlich als Übertretung. Bei der Strafzumessung ist indessen zu beachten, dass die Strafen gegen natürliche Personen auszufallen sind. Deshalb sind die finanziellen Verhältnisse der Täterschaft und nicht diejenigen des betroffenen berichtenden Rechtsträgers massgebend.

Artikel 25 Widerhandlung gegen behördliche Anordnungen

Diese Strafbestimmung richtet sich gegen pflichtwidriges Verhalten anlässlich der Kontrollen der ESTV (siehe Artikel 22 ALBA-Gesetz). Zwecks wirksamer Kontrolle muss die ESTV pflichtwidriges Verhalten mit einer Busse ahnden können. Der Strafraum wird so angesetzt, dass die Widerhandlung strafrechtlich nicht als Ordnungswidrigkeit, sondern als Übertretung gilt. Allerdings ist zu vermeiden, dass jede Nichtbeachtung einer behördlichen Frist bereits strafbar ist. Aus diesem Grund hat die ESTV in den Verfügungen, welche ein entsprechendes Gewicht haben sollen, auf die Strafandrohung hinzuweisen. Ohne diesen Hinweis ist das Nichtbefolgen der Anordnung nicht strafbar.

Artikel 26 Widerhandlung in Geschäftsbetrieben

Analog zur Regelung im VStrR sollen auch im ALBA-Gesetz sehr aufwendige Nachforschungen nach dem Täter nicht dazu führen, dass kein Täter identifiziert und damit eine objektive Pflichtverletzung nicht gesühnt werden kann. Deshalb soll es möglich sein, dass nach einer Abwägung von Mitteleinsatz und mutmasslich verwirkter Strafe die Unternehmung, in deren Geschäftsbereich die Pflichtverletzung begangen wurde, zur Zahlung der Strafe verurteilt werden kann. In diesem Falle wird die Unternehmung nicht wegen der Pflichtverletzung, sondern ausschliesslich zur Bezahlung der Busse verurteilt.

Artikel 27 Verfahren

Da es sich bei den Widerhandlungen gemäss den Artikeln 25 und 26 um Verstösse gegen das Verwaltungsrecht des Bundes handelt, ist für das gesamte Verfahren das VStrR anzuwenden. Die Zuständigkeit für die Verfahrensführung sowie für Entscheidungen (Verfügungen, Strafbescheide und Strafverfügungen) obliegt aus demselben Grund der für die Anwendung des nationalen und internationalen Steuerrechts zuständigen ESTV. Die Rechtsmittel gegen Untersuchungsmassnahmen sowie gegen den Strafbescheid und die Strafverfügung sind umfassend im VStrR geregelt; dieses regelt auch die Zuständigkeit der Beschwerdeinstanzen.

9. Abschnitt: Schlussbestimmungen

Artikel 28 Genehmigungskompetenz

Nach Artikel 28 ist der Bundesrat für die Aufnahme eines Staates oder Hoheitsgebietes in die Liste der Staaten und Hoheitsgebiete, mit denen die Schweiz die länderbezogenen Berichte austauschen will, zuständig. Wirksam wird der Austausch der länderbezogenen Berichte nach der Hinterlegung der Liste beim Sekretariat des Koordinierungsgremiums aber erst, wenn der auf der Schweizer Liste aufgeführte Staat oder das Hoheitsgebiet die Schweiz ebenfalls als Staat meldet, mit dem er oder es den Austausch vornehmen will. Ansonsten findet kein Austausch statt.

Artikel 29 Übermittlung länderbezogener Berichte über vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes liegende Steuerperioden

Artikel 29 bildet die Rechtsgrundlage, auf der die ESTV ausländischen Staaten und Hoheitsgebieten, mit denen die Schweiz über eine entsprechende vertragliche Grundlage verfügt, länderbezogene Berichte über vor dem Inkrafttreten des ALBA-Gesetzes liegende Steuerperioden übermitteln kann. Aus heutiger Sicht betrifft Artikel 29 somit ausschliesslich die Steuerperioden 2016¹⁷ und 2017, zu denen ein

¹⁷ Diese zeitliche Begrenzung entspricht der beim BEPS-Projekt eingegangenen politischen Verpflichtung mit dem Entscheid der Staaten, «[...] die Erstellung eines länderbezogenen Berichts auf der neuen Grundlage erst für die

berichtender Rechtsträger bereits einen länderbezogenen Bericht erstellt haben könnte. Dies könnte insbesondere der Fall sein, wenn eine in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaft über konstitutive Rechtsträger in Staaten oder Hoheitsgebieten verfügt, die den länderbezogenen Bericht für die betreffenden Steuerperioden verlangen.

Für die Steuerperioden mit Beginn bei oder nach Inkrafttreten des ALBA-Gesetzes, das heisst aus heutiger Sicht ab dem 1. Januar 2018, wird die Erstellung des länderbezogenen Berichts obligatorisch, und Artikel 29 wird dadurch unwirksam. Die länderbezogenen Berichte über die Steuerperiode 2018 und der Folgejahre werden auf der Grundlage der ALBA-Vereinbarung automatisch ausgetauscht.

Absatz 1

Gemäss dem Grundsatz des Rückwirkungsverbots von Gesetzen kann die ESTV länderbezogene Berichte über vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegende Steuerperioden nur übermitteln, wenn diese von einem berichtenden Rechtsträger freiwillig bei ihr eingereicht wurden. Nach dieser freiwilligen Eingabe übermittelt die ESTV den länderbezogenen Bericht an einen oder mehrere bestimmte Staaten und Hoheitsgebiete, unter Anwendung des jeweiligen Abkommenschutzes, namentlich dem Vertraulichkeits- und dem Spezialitätsprinzip.

Die ALBA-Vereinbarung wird für die Steuerperioden 2016 und 2017 noch nicht anwendbar sein und kann deshalb nicht als Rechtsgrundlage für die Übermittlung freiwillig bei der ESTV eingereichter länderbezogener Berichte dienen; ebenso wenig wie das Amtshilfeübereinkommen, das im Prinzip die betreffenden Steuerperioden nicht abdecken wird. Somit muss die Übermittlung der länderbezogenen Berichte auf der Basis eines DBA oder eines anderen Abkommens erfolgen, das einen Informationsaustausch in Steuersachen vorsieht.

Absatz 2

Wie erwähnt kann die ESTV den länderbezogenen Bericht nach Absatz 1 auf der Grundlage eines DBA oder anderen Abkommens übermitteln, das einen Informationsaustausch in Steuersachen vorsieht. Nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD-MA) können die Informationen auf Ersuchen, automatisch oder spontan ausgetauscht werden. Die Schweiz hat in ihrer DBA-Politik den in Artikel 26 OECD-MA verankerten Standard übernommen, sich aber ausschliesslich zum Austausch auf Ersuchen – und nicht zum spontanen oder automatischen Austausch – verpflichtet¹⁸. Sie kann jedoch über das hinausgehen, wozu sie sich hiermit verpflichtet hat. Artikel 29 macht von dieser Möglichkeit Gebrauch und gestattet der ESTV, die betreffenden länderbezogenen Berichte ohne eingegangenes Ersuchen weiterzuleiten.

Nach innerstaatlichem Recht wird die Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen geleistet (Artikel 4 Absatz 1 des Steueramtshilfegesetzes StAhiG¹⁹). Absatz 2 stellt eine vom StAhiG abweichende *Lex specialis* dar. Er ermöglicht der ESTV die Übermittlung freiwillig eingereichter länderbezogener Berichte, ohne dass der Vertragsstaat ein Ersuchen gestellt hat.

Schliesslich übermittelt die ESTV die länderbezogenen Berichte nach Absatz 1 nur an Staaten oder Hoheitsgebiete, mit denen die Schweiz ein DBA oder ein anderes internationales Abkommen mit einem Informationsaustausch in Steuersachen in Übereinstimmung mit dem OECD-Standard in diesem Bereich abgeschlossen hat und für die der berichtende Rechtsträger seinen länderbezogenen Bericht eingereicht hat. Diese Übermittlung erfolgt nach dem ALBA-Gesetz, sodass die Verfahrensbesonderheiten des StAhiG in diesem Zusammenhang nicht anwendbar sind. Die Voraussetzungen für die Amtshilfeerteilung auf Ersuchen und die diesbezüglichen Verfahrensregeln werden durch Artikel 29 des ALBA-Gesetzes nicht präjudiziert.

Steuerjahre mit Beginn ab 1. Januar 2016 zu verlangen»; siehe OECD, Massnahme 13 – Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Ziff. 50

¹⁸ Siehe dazu verschiedene Protokolle zu DBA der Schweiz mit Formulierungen wie: «Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 26 die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.».

¹⁹ SR 651.1.

Das Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum. Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten. Die Verpflichtung einen länderbezogenen Bericht einzureichen beginnt ab dem 1. Januar des folgenden Kalenderjahres nach dem das ALBA-Gesetz in Kraft getreten ist.

4 Auswirkungen

4.1 Finanzielle und personelle Auswirkungen

Die Einführung der Erstellung und des Austauschs länderbezogener Berichte wird bei der ESTV zu einem erhöhten finanziellen Aufwand führen. Wie beim AIA wird der ESTV auch beim Austausch länderbezogener Berichte die Funktion einer Drehscheibe für den Datenaustausch mit den Partnerstaaten sowie mit den zuständigen kantonalen Behörden in Bezug auf vom Ausland eingehende Informationen zukommen. Die ins Ausland übermittelten Informationen werden von den berichtenden Rechtsträgern ebenfalls bei der ESTV eingereicht und von dieser ans Ausland weitergeleitet. Die ESTV wird sich deshalb frühzeitig auf die neuen Rahmenbedingungen vorbereiten und entsprechende Vorkehrungen treffen müssen (Entwicklung eines entsprechenden EDV-Systems; Aufsetzen organisatorischer Prozesse innerhalb der ESTV bzw. mit den berichtenden Rechtsträgern, den Partnerstaaten und den zuständigen kantonalen Behörden). Sollten der ESTV neben der Funktion als Drehscheibe für den Datenaustausch weitere Aufgaben im Bereich der Analyse und Weiterbearbeitung der Daten zugewiesen werden, müssten entsprechende personelle Mittel bereitgestellt werden.

Da die Funktion der ESTV beim Austausch länderbezogener Berichte mit derjenigen beim AIA vergleichbar ist, kann bei der Entwicklung des EDV-Systems auf den Erfahrungen bei der Umsetzung des AIA-Projekts aufgebaut werden. Das sich für den AIA in der Entwicklung befindende System kann allerdings nicht ohne Anpassungen für den Austausch länderbezogener Berichte verwendet werden, da unterschiedliche Arten von Daten ausgetauscht werden.

4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Mehr als 60 Länder – alle OECD- und G20-Mitglieder sowie einige Staaten, die weder Mitglied der OECD noch der G20 sind – haben am BEPS-Projekt teilgenommen. Die OECD- und G20-Mitglieder (inkl. die Schweiz) haben sich politisch verpflichtet die sogenannten Mindeststandards aus dem BEPS Projekt zu übernehmen und umzusetzen. Zu diesen Mindeststandards zählen auch die länderbezogenen Berichte, welche in mehreren Ländern von den entsprechenden multinationalen Konzernen erstellt werden müssen. Dies gewährleistet auch ein *Level Playing Field*, d.h. gleiche Voraussetzungen für die multinationalen Konzerne bezüglich der länderbezogenen Berichte in all den Ländern, die sich zu den Mindeststandards verpflichtet haben (alle OECD- und G20-Mitglieder). Dies stellt sicher, dass für die berichtenden Rechtsträger in der Schweiz keine Wettbewerbsnachteile entstehen und die Schweiz dabei zugleich die OECD Mindeststandards erfüllt. Gemäss einer ersten Studie, werden in der Schweiz ca. 200 ansässige multinationale Konzerne davon betroffen sein und einen länderbezogenen Bericht erstellen müssen (d.h. es gibt in der Schweiz ca. 200 ansässige berichtende Rechtsträger).

Für die berichtenden Rechtsträger werden ein zusätzlicher administrativer Aufwand zur Erstellung der länderbezogenen Berichte sowie Compliance-Kosten erwartet. Der Mehraufwand dürfte sich aber in Grenzen halten, da die multinationalen Konzerne bereits über Aufzeichnungen zu den meisten offenzulegenden Informationen verfügen (aufgrund der jeweiligen lokalen gesetzlichen Verpflichtungen einer ordnungsgemässen Buchführung nachzukommen). Da die länderbezogenen Berichte aber auch eine Aufschlüsselungen der Einkünfte nach Drittverkäufen und internen Verkäufen vorschreiben sowie weitere detaillierte Angaben zu Steuerzahlungen und Kapital verlangen, werden die meisten multinationalen Konzerne zumindest ihre Informationstechnologie entsprechend anpassen müssen.

Weiter gilt es zu beachten, dass die meisten OECD- und G20-Mitglieder auf der Grundlage ihrer lokalen Gesetzgebung einen Zweitmechanismus anwenden können und dementsprechend die in der Schweiz ansässigen multinationalen Konzerne in vielen Fällen einen länderbezogenen Bericht erstellen müssen, auch wenn in der Schweiz das ALBA-Gesetz nicht umgesetzt würde.

4.3 Auswirkungen auf die Steuern

Die Informationen im länderbezogenen Bericht selbst dürfen nicht zur Korrektur des steuerbaren Gewinns verwendet werden, sondern nur der Beurteilung des Gewinnverlagerungsrisikos dienen. Ausgehend von den Informationen im länderbezogenen Bericht können aber weitere Untersuchungen beim Steuerpflichtigen erfolgen, die dann zu einer Korrektur bei der betreffenden Gesellschaft führen können. Insofern diese Korrektur in gewissen Fällen nicht im Einklang mit den Bestimmungen des anwendbaren DBA stehen könnte, ist mit einer Zunahme der Doppelbesteuerungen und in der Folge auch der Verständigungsverfahren zu deren Beilegung zu rechnen.

Hinsichtlich der Steuereinnahmen für die Schweiz könnte die Einführung der länderbezogenen Berichte in bestimmten Fällen zu Mehreinnahmen führen, wenn die Schweizer Steuerbehörden Korrekturen beim steuerbaren Gewinn nach den einschlägigen internationalen Grundsätzen vornehmen sollten.

Hingegen könnten Korrekturen ausländischer Steuerbehörden nach den einschlägigen internationalen Grundsätzen aufgrund weiterer Untersuchungen ausgehend von länderbezogenen Berichten zu Mindereinnahmen für die Schweiz führen, wenn sie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechende Korrekturen vornehmen muss.

Letztendlich können nach der Einführung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte die Steuereinnahmen der Schweiz sinken oder steigen, abhängig von der zukünftigen Dynamik bezüglich der Steuerkorrekturen der Partnerstaaten sowie der Schweiz.

5 Verhältnis zur Legislaturplanung

In der Botschaft vom 27. Januar 2016 für die Legislatur 2015 bis 2019 ist die Vorlage nicht angemeldet. Die Vorlage wird in der Legislaturplanung 2015 bis 2019 nicht erwähnt, entspricht jedoch Ziel 2 der Legislaturplanung: «Die Schweiz sorgt für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen im Inland und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit». Gemäss diesem Ziel sind Massnahmen für den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und den wirtschaftlichen Wohlstand zu treffen. Zudem ist die Einhaltung der internationalen Standards im Steuerbereich und namentlich in Bezug auf die Transparenz und den Informationsaustausch Bestandteil der bundesrätlichen Strategie für einen wettbewerbsfähigen Schweizer Finanzplatz. Die Schweiz soll auch in Zukunft über einen starken, international konkurrenzfähigen Wirtschaftsstandort verfügen (siehe Ziff. 1.3).

6 Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungsmässigkeit

Bundesbeschluss über die Genehmigung

Der Entwurf des Bundesbeschlusses über die Genehmigung der ALBA-Vereinbarung basiert auf Artikel 54 Absatz 1 BV, der dem Bund die allgemeine Kompetenz im Bereich der auswärtigen Angelegenheiten verleiht. Artikel 184 Absatz 2 BV ermächtigt den Bundesrat zur Unterzeichnung und Ratifizierung völkerrechtlicher Verträge. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV obliegt die Genehmigung der völkerrechtlichen Verträge der Bundesversammlung, es sei denn, der Bundesrat ist durch ein Bundesgesetz oder einen von der Bundesversammlung genehmigten völkerrechtlichen Vertrag dazu ermächtigt, völkerrechtliche Verträge selbständig abzuschliessen (Artikel 7a Absatz 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG)²⁰). Bei der ALBA-Vereinbarung handelt es sich um einen völkerrechtlichen Vertrag, wobei für dessen Genehmigung keine Zuständigkeit des Bundesrats besteht. Für die Genehmigung ist somit die Bundesversammlung zuständig.

Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBA-Gesetz)

Die Rechtsgrundlage für das ALBA-Gesetz ist Artikel 173 Absatz 2 BV, wonach die Bundesversammlung alle Geschäfte behandelt, die in die Zuständigkeit des Bundes fallen und keiner andern Behörde

²⁰ SR 172.010

zugewiesen sind. Das ALBA-Gesetz regelt die Umsetzung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte nach der ALBA-Vereinbarung sowie weiteren internationalen Abkommen, die den Austausch länderbezogener Berichte vorsehen. Da die landesrechtliche Regelung des Vollzugs des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte nicht in die Gesetzgebungskompetenz der Kantone oder einer anderen Bundesbehörde fällt, ist die Abstützung auf Artikel 173 Absatz 2 BV gerechtfertigt.

6.2 Erlassform

Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen die Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Bundesgesetzes über die Bundesversammlung vom 13. Dezember 2002 (Parlamentsgesetz, ParlG)²¹ gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Als wichtig gelten Bestimmungen, die auf der Grundlage von Artikel 164 Absatz 1 BV in der Form eines Bundesgesetzes erlassen werden müssen. Die ALBA-Vereinbarung enthält wichtige rechtsetzende Bestimmungen, deren Umsetzung ein Bundesgesetz erfordert. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung der ALBA-Vereinbarung ist deshalb dem fakultativen Referendum zu unterstellen. Das ALBA-Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe a BV.

6.3 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Nach Artikel 3 Absatz 2 ALBA-Gesetz umschreibt der Bundesrat den Inhalt des länderbezogenen Berichts unter Berücksichtigung der internationalen Standards in diesem Bereich und kann ihn an die internationalen Entwicklungen anpassen. Mit dieser Kompetenzdelegation können die Angaben, die im länderbezogenen Bericht nach den Vorgaben des Berichts zur Massnahme 13 enthalten sein müssen, mittels bundesrätlicher Verordnung festgelegt und rasch den internationalen Standards entsprechend geändert werden. Diese Befugnis ist insbesondere im Hinblick auf die Überprüfung im Jahr 2020 von Bedeutung, die zu einer Änderung oder Ergänzung der Informationen im länderbezogenen Bericht führen könnte. Ohne diese Delegationsnorm könnte der Fall eintreten, dass die Schweiz als einziges Land noch Angaben im länderbezogenen Bericht nach dem Bericht zur Massnahme 13 verlangt, während die anderen Staaten und Hoheitsgebiete ihr Recht bereits an die 2020 vorgenommenen Weiterentwicklungen angepasst haben.

Nach Artikel 6 Absatz 1 ALBA-Gesetz müssen multinationale Konzerne ab einem gewissen konsolidierten Jahresumsatz den länderbezogenen Bericht einreichen, wobei die Kompetenz zur Festlegung dieses Schwellenwerts an den Bundesrat delegiert wird. Der Schwellenwert muss dem Gegenwert von 750 Millionen Euro per 1. Januar 2015 entsprechen. Es ist daher vorgesehen in der Verordnung zum ALBA-Gesetz einen Schwellenwert bei einem konsolidierten Jahresumsatz von 900 Millionen Franken festzulegen. Mit der Kompetenzdelegation an den Bundesrat kann der Schwellenwert rasch an eine allfällige Änderung bei der Überprüfung im Jahr 2020 angepasst werden.

In Anwendung von Artikel 18 Absatz 4 ALBA-Gesetz legt der Bundesrat die Einzelheiten des Betriebs des ESTV-Informationssystems mit dem im Rahmen des anwendbaren Abkommens und des ALBA-Gesetzes erhaltenen Daten fest, namentlich die Organisation und Führung des Informationssystems, die Kategorien der bearbeitbaren Personendaten, den Katalog der Daten über administrative und strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen, die Zugriffs- und Bearbeitungsberechtigungen, die Aufbewahrungsdauer sowie die Archivierung und Vernichtung der Daten. Diese Delegation entspricht der üblichen Praxis.

Artikel 28 ALBA-Gesetz räumt dem Bundesrat die Kompetenz über den Entscheid ein, mit welchen Staaten und Hoheitsgebieten die Schweiz den länderbezogenen Bericht austauschen will. Die Notifikation, die angibt mit welchen Staaten und Hoheitsgebieten die Schweiz den Austausch der länderbezogenen Berichte wünscht, kann erst hinterlegt werden nachdem die ALBA-Vereinbarung und das ALBA-Gesetz von der Bundesversammlung genehmigt worden, nicht Gegenstand einer Volksabstimmung geworden oder in der Volksabstimmung angenommen worden sind. Insofern mit der Genehmigung durch

²¹ SR 171.10

die Bundesversammlung der Grundsatzentscheid für den Austausch länderbezogener Berichte gefällt ist, kann die Kompetenz, mit welchen Staaten und Hoheitsgebieten die Schweiz diesen vornehmen will, gestützt auf Artikel 166 Absatz 2 BV an den Bundesrat delegiert werden. So kann die Schweiz auf Beschluss des Bundesrats im Zeitpunkt der Notifikation eine erste Staaten- und Hoheitsgebiete-Liste einreichen. Durch die Ermächtigung des Bundesrats zu bestimmen, mit wem die Schweiz den länderbezogenen Bericht austauschen will, können der Austausch rasch aktiviert und die Abkommensgarantien so rasch wie möglich sichergestellt werden.