
Der Verwaltungsrat in der Pflicht

Neuaufgabe Sommer 2016

*Steuerlandschaft im
Wandel: Ein Überblick
über die wichtigsten
Entwicklungen*

Vorwort	3
1. Konzernsteuerplanung in den Medien: Spannungsfeld zwischen Moral, Recht und Reputation	4
2. Ausgestaltung der Steuerfunktion: Steuerstrategie und Management von Steuerrisiken	6
3. Unternehmenssteuerreform III: wie weiter in der Schweiz?	8
4. Internationale Schlüsselenwicklungen: die wichtigsten in Kürze	10
5. Transparenz: Country-by-Country-Reporting und internationaler Rulingaustausch	12
6. Steueraufwand und -rückstellungen: Rechnungslegung und Konzernsteuerrate	14
7. Indirekte Steuern: Verantwortung beim Verwaltungsrat	16
8. Glossar	18
Ihre Kontaktpersonen	20



Vorwort

Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser

Die internationale Steuerlandschaft erlebt eine turbulente Zeit. Dieser scharfe Wind könnte deutlichere Spuren hinterlassen als manch vorheriger. Er wird getrieben vom Nachbeben der Finanzkrise und erzeugt ein wachsendes Spannungsfeld zwischen der öffentlichen Forderung von Transparenz und Steuergerechtigkeit und einem anhaltend vehement geführten Steuerwettbewerb. Die Schweiz als Wirtschaftsstandort sowie die Schweizer Unternehmen sind mit neuen Herausforderungen konfrontiert.

Die Steuerlast und die Konzernsteuerquote als Gradmesser für das öffentliche Image eines Unternehmens als «fairer» Steuerzahler gewinnen an Bedeutung. Das zwingt die Unternehmen, ihre Steuerstrategie zu überdenken und anzupassen. Entsprechend werden sich auch die Steuerabteilungen neu ausrichten und strukturieren müssen, um die neuartigen Herausforderungen effizient zu meistern.

Mit dieser Broschüre geben wir Ihnen einen Überblick über die wichtigsten internationalen und nationalen Entwicklungen, die im Rahmen des globalen Wandels für Ihr Unternehmen relevant sein können. Dabei beleuchten wir diese Themen:

- Konzernsteuerplanung in den Medien: Spannungsfeld zwischen Moral, Recht und Reputation
- Ausgestaltung der Steuerfunktion: Steuerstrategie und Management von Steuerrisiken
- Unternehmenssteuerreform III: wie weiter in der Schweiz?
- Internationale Schlüsselentwicklungen: die wichtigsten in Kürze
- Transparenz: Country-by-Country-Reporting und internationaler Rulingaustausch
- Steueraufwand und -rückstellungen: Rechnungslegung und Konzernsteuerrate
- Indirekte Steuern: Verantwortung beim Verwaltungsrat

Als führende Steuerberatungsgesellschaft in der Schweiz nehmen wir bei PwC aktiv an der Diskussion zu aktuellen Steuerentwicklungen teil und setzen uns für ein attraktives, international akzeptiertes Schweizer Steuersystem ein.

Erläuterungen der hier verwendeten Spezialbegriffe finden Sie im Anhang. Ihre Fragen zu Inhalten dieser Broschüre oder anderen Steuerthemen klären wir gerne im persönlichen Gespräch.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre und grüssen freundlich.



Andreas Staubli
Leiter Steuern und Recht
Mitglied der Geschäftsleitung PwC Schweiz



1. Konzernsteuerplanung in den Medien: *Spannungsfeld zwischen Moral, Recht und Reputation*

«Steuern: Am Fiskus vorbei. Sie minimieren trickreich ihre Steuerlast: Apple, Amazon, Glencore und andere multinationale Konzerne.»¹ Wie würden Sie als Verwaltungsrat reagieren, wenn eine solche Schlagzeile den Namen Ihres Unternehmens enthielte? Wie würden Sie dem Vorwurf begegnen, obwohl Ihr Unternehmen sämtliche Steuergesetze eingehalten hat?

Darum geht es

Die Medien haben einen erheblichen Einfluss auf die öffentliche Meinungsbildung und können das Bild eines Unternehmens in der Öffentlichkeit steuern. Durch die mediale Aufbereitung verschiedenster Fälle ist in der Bevölkerung der Eindruck entstanden, dass internationale Konzerne mit «aggressiver» Steuerplanung ihre Gewinne so verlagern, dass sie möglichst wenig oder keine Steuern zahlen müssen und folglich auch keinen angemessenen Beitrag zur Gemeinschaft leisten. Da das Thema Steuern ins Visier von Medien und Öffentlichkeit gerückt ist, werden es die Medien weiter verfolgen und die Meinungsbildung der Öffentlichkeit mitprägen. Ebenso wie Nichtregierungsorganisationen (NGOs) sind sie zu einer einflussreichen Dialoggruppe herangewachsen, vor der multinationale Unternehmen ihre Steuerstrategie rechtfertigen müssen.

Die Medien können mit negativen Berichten über Steuerstrukturen öffentlichen Druck auf die Unternehmen ausüben. Das hat zur Folge, dass eines der wertvollsten Güter des Unternehmens Schaden nimmt: die Reputation. Das wiederum kann sich negativ auf die Absatzzahlen, das Lieferanten- oder Kundenvertrauen auswirken und das Wohlergehen der Organisation empfindlich beeinträchtigen. Es stellt sich die Frage, in welchem Umfang ein Konzern eine Steuerplanung betreiben kann, die steuerliche Vorteile ausschöpft und dennoch der öffentlichen Steuermoral entspricht. Denn diese scheint eine Grösse zu sein, an der die unternehmerische Steuerstrategie gemessen wird. Verwaltungsräte stehen also vor der Schlüsselaufgabe, bei den Steuern im Spannungsfeld zwischen Recht, Moral und Reputation einen Ausgleich zu schaffen.



¹ «<http://www.bilanz.ch/unternehmen/steuern-am-fiskus-vorbei>»

Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

Ein allgemeingültiges Erfolgsrezept für diese Herausforderung gibt es nicht. Die folgenden Anregungen sollen Führungs- und Entscheidungsträger unterstützen:

- Das Unternehmen sollte mit der Steuerstrategie definieren, wie stark es die Steuermoral berücksichtigen will. Konzerne in Branchen mit grossem öffentlichem Interesse, so z.B. in der Konsumgüterindustrie, werden die Legitimität ihrer Steuerstruktur in den Mittelpunkt rücken müssen. Für alle Konzerne gehören Steuerstrukturen ohne Substanz und geschäftsmässige Begründung der Vergangenheit an.
- Ein internationales Unternehmen kann positiv auf die öffentliche Meinung über seine Steuermoral einwirken, wenn es aktiv Rechenschaft über seine Steuerpraxis ablegt. Empfehlenswert ist die Publikation von Steuerstrategie oder Höhe und Verteilung der Steuerzahlungen im Geschäftsbericht oder auf der Internetseite. Dabei gilt es zu beachten, dass der Beitrag des Unternehmens an die Öffentlichkeit nicht nur aus Gewinnsteuern besteht. Entsprechend liesse sich die sogenannte Total Tax Contribution – sämtliche von einem Unternehmen bezahlten Steuern (Sozialabgaben, Verrechnungssteuern, Mehrwertsteuer, Stempelabgaben, Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer, Motorfahrzeugsteuern usw.) – veröffentlichen.
- Im Zuge der zunehmenden Steuertransparenz empfehlen wir, eine Kommunikationsstrategie zum Thema Steuern in Zusammenarbeit mit Verwaltungsrat, Topmanagement und Steuer- sowie Kommunikationsabteilung festzulegen. So lässt sich die Kommunikation vereinheitlichen und sowohl auf die Unternehmens- als auch die Steuerstrategie abstimmen.
- Darüber hinaus sind die Unternehmen gefordert, das in der Öffentlichkeit teilweise geschürte negative Bild, wonach die internationalen Unternehmen eine aggressive Steuerplanung betreiben, ausgewogener darzustellen. Während die NGOs hierzu eine klare Strategie verfolgen und internationale Unternehmen vielfach diskreditieren, fehlt eine kommunikative Gegenstrategie der Unternehmen. Sie sollten sich deshalb für eine offensivere Kommunikation zur Bedeutung ihres Steuerbeitrags z.B. in ihren Branchenverbänden oder Wirtschaftsvereinigungen einsetzen.

Kurzum

Der Druck auf die Unternehmen steigt, ihre Steuerstrategie und -zahlungen aufgrund der zunehmenden Transparenz einem moralischen Legitimitätstest zu unterziehen. Eine passende Steuer- und Kommunikationsstrategie wird unumgänglich.

2. Ausgestaltung der Steuerfunktion: *Steuerstrategie und Management von Steuerrisiken*

Darum geht es

Künftig werden der grenzüberschreitende Austausch und die Offenlegung von detaillierten Steuerinformationen unter den Steuerbehörden verschiedener Staaten intensiviert, etwa mit der länderspezifischen Rapportierung von Steuer- und weiteren Finanzkennzahlen oder mit dem Ausbau der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (siehe Kapitel 5). Diese regulatorischen Neuerungen beeinflussen wesentlich die Aufgaben, die Prioritäten und das Anforderungsprofil der Steuerabteilung. In einem vom Ruf nach Transparenz geprägten Umfeld ist diese gefordert, Steuerkennzahlen gegenüber einer Vielzahl von internen und externen Anspruchsgruppen regelkonform und verständlich zu kommunizieren.

Den Steuerbehörden werden der grenzüberschreitende Zugang zu und der automatische Austausch von Steuerinformationen mehr und mehr erleichtert. International koordinierte Steuerprüfungen mit direktem Zugriff auf IT-Systeme der Steuerpflichtigen werden Geschäftsalltag. Es ist daher zentral, die Steuerstrategie auf das Steuerreporting, die Offenlegung von Steuerdaten, die adäquate Dokumentation des Steuerrisikomanagements und insgesamt auf die Compliance auszurichten, Verrechnungspreisdokumentation inklusive. Denn nur so wird ein Unternehmen das wachsende Interesse an Steuerinformationen, die aus dem grenzüberschreitenden Informationsfluss resultierenden Besteuerungskonflikte und die damit verbundenen Reputationshürden meistern können.

Das "Forum on Tax Administration" der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat eine Richtlinie ausgearbeitet, wonach Steuerverwaltungen die Robustheit und Effektivität der Kontrollsysteme der Unternehmen im Steuerbereich („Tax Control Framework“) in Zukunft beurteilen sollen. An diesen Vorgaben werden sich internationale Unternehmen bei der Ausgestaltung ihrer Steuerorgane orientieren müssen. Dieses Konzept lehnt sich an Prinzipien an, die das «Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission» (COSO) für das Risikomanagement definiert hat. Es beruht auf sechs Eckpfeilern, die unter anderem die Bereiche Steuerstrategie, Steuerrisikomanagement, Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten in sämtlichen Steuerbereichen abdecken, also mehr als die Gewinnsteuern. Dabei werden verschiedene Reifegrade des «Tax Control Framework» bestimmt, die für das Risikoprofil des Unternehmens mit Blick auf künftige Steuerprüfungen entscheidend sind. Schon heute verlangen gewisse Länder, z.B. Grossbritannien, dass die Unternehmen Details des «Tax Control Framework» offenlegen.

Mögliche Konsequenzen

In Zukunft muss die Steuerabteilung nicht nur Steuerzahlen für die Finanzberichterstattung akkurat rapportieren. Vor allem muss sie gegenüber den Steuerbehörden und anderen Anspruchsgruppen darlegen, dass ihre Organisation, ihre Prozesse und Zuständigkeiten im Steuerbereich der Grösse und Komplexität des Unternehmens entsprechen. Zudem soll sie gut funktionieren und ein effektives Steuermanagement ermöglichen. Wie die Steuerabteilung ihre Arbeit erledigt – sprich, wie die Steuermanagementprozesse abgewickelt werden –, wird in Zukunft mindestens ebenso wichtig sein wie die Qualität der rapportierten Steuerzahlen selbst.

Die Unternehmen müssen daher ihr «Tax Control Framework» modernisieren und an die COSO-Prinzipien anlehnen. Auch im Steuerbereich sollen sie Komponenten wie Risikoidentifikation und -management, Governance, Kontrollen und Kommunikation in die Risikomanagementprozesse ein- oder ausbauen. Die Unternehmen müssen Steuerinformationen den Behörden, Investoren und der Öffentlichkeit gegenüber zeitnah, verständlich und strukturiert kommunizieren. Andernfalls riskieren sie Doppelbesteuerungen und setzen sich dem Vorwurf aus, nicht angemessen zur Finanzierung des Staatshaushalts beizutragen.

*Urs Brügger, Leiter Marktbereich Steuern für Schweizer Konzerne, PwC Schweiz,
urs.bruegger@ch.pwc.com*

Laurenz Schneider, Director Tax & Legal Services, laurenz.schneider@ch.pwc.com

Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

Mit einem zeitgemässen «Tax Control Framework» muss ein Unternehmen die folgenden Bedürfnisse abdecken, unabhängig davon, welches Risikomanagementkonzept es letztlich anwendet und wie gross sein Risikoappetit im Steuerbereich ist:

- Klare Governance im Steuerbereich: Diese soll auf einer Steuerstrategie beruhen, die mit der allgemeinen Unternehmensstrategie übereinstimmt;
- Detailliertes Inventar von Steuerrisiken (andere als Gewinnsteuern miteingeschlossen), das ein aktives Management solcher Risiken ermöglicht und dokumentiert;
- Kommunikationsstrategie, die sich zu einer aktiven und transparenten Kommunikation im Steuerbereich bekennt;
- Dokumentierte Rollen, Zuständigkeiten und Prozesse im Steuerbereich;
- Einsatz von Technologien, die eine effiziente, sichere und klar zuordenbare Prüfspur beim Berechnen von Steuern, das Aufbereiten und Analysieren von Steuerinformationen ermöglichen;
- Laufendes Monitoring und standardisierte Kontrollen zur Überwachung von Effektivität und Effizienz der Steuerabteilung.

Die Steuerabteilung wird mit ihrem Personal in Zukunft ein viel breiteres Spektrum an Spezialwissen abdecken müssen, als dies heute der Fall ist. Zusätzlich zum reinen Steuerfachwissen gefragt sind Kenntnisse in den Bereichen Datenauswertung und -analyse, Statistiken, IT-Technologie, Prozess- und Change Management.

Kurzum

Am Anfang einer griffigen Steuerstrategie stehen eine Bestandsaufnahme und die Beurteilung, ob und in welchem Umfang die heutige Steuerabteilung den Ansprüchen eines modernen «Tax Control Framework» gerecht wird. Abhängig vom so festgelegten Reifegrad der Steuerabteilung und vom angestrebten «Tax Control Framework» muss das Unternehmen seinen Handlungsbedarf und das dazupassende Geschäftsmodell bestimmen. Schliesslich wird eine Transformation zu einer modernen Steuerabteilung erforderlich sein, die den aktuellen und künftigen Anforderungen in den Bereichen Effizienz, Transparenz und Prüftauglichkeit genügt.



3. Unternehmenssteuerreform III: *wie weiter in der Schweiz?*

Darum geht es

Die Unternehmenssteuerreform (USTR) III ist in aller Munde. Dies zu Recht, handelt es sich dabei doch um die bedeutendste Reform des Schweizer Steuerrechts seit Jahrzehnten. Aufgrund der Internationalisierung des Steuerwettbewerbs muss die Schweiz ihre Unternehmensbesteuerung den weltweiten Standards angleichen und Steuerprivilegien wie die kantonale Holdingbesteuerung oder die gemischte Gesellschaft abschaffen.

Mit der USTR III soll sichergestellt werden, dass Unternehmen mit derartigen Steuerprivilegien weiterhin in der Schweiz bleiben und hier investieren. Damit bildet sie die Basis für einen – auch zukünftig – steuerlich attraktiven Wirtschaftsstandort Schweiz. Aufgrund der geplanten Ausgestaltung der Reform werden alle Unternehmen betroffen sein, vom nationalen KMU bis zum internationalen Konzern.

Mit der Schlussabstimmung über das USTR-III-Paket vom 17. Juni 2016 hat das eidgenössische Parlament einen jahrelangen Prozess zu Ende gebracht. Jedoch ist noch ein Referendum zu überstehen, bevor die neuen Bundessteuernormen und die notwendige gesetzliche Umsetzung in den Kantonen voraussichtlich per 1. Januar 2019 in Kraft treten können.

Die neue Steuerära wird also schon bald anbrechen – Zeit, etwas dafür zu tun.

Die wichtigsten Reforminhalte

Gemäss Schlussabstimmung des eidgenössischen Parlaments enthält das USTR-III-Paket die folgenden Massnahmen:

- Einführung einer kantonalen Patentbox. Damit lässt sich der Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten teilweise (bis maximal 90%) von der Gewinnsteuer befreien;
- Einführung eines kantonalen Sonderabzugs für Schweizer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Abzug von maximal 150% der effektiven Kosten);
- Einführung eines kalkulatorischen Zinsabzugs auf Sicherheitseigenkapital bzw. dem Vorsichtskapital für alle Unternehmen auf Bundesebene und optional in den Kantonen, welche für natürliche Personen eine Teilbesteuerung von Dividenden aus qualifizierenden, im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechten von mindestens 60% vorsehen;
- Aufdeckung von stillen Reserven in der Steuerbilanz bei Beginn der Steuerpflicht beziehungsweise gesonderte Besteuerung von realisierten stillen Reserven bei Verlust eines kantonalen Steuerprivilegs;
- Gesamtentlastungsbegrenzung, damit die neuen Regeln zu einer limitierten Entlastung bei der kantonalen Gewinnsteuer von beispielsweise maximal 80% führen;
- Möglichkeiten zur Reduktion der kantonalen Kapitalsteuer.

Die Einführung einer Tonnage Tax – eines Steuermodells für Schifffahrtsunternehmen – sowie die Abschaffung der Emissionsabgabe sollen als separate Geschäfte behandelt werden.

Die Ausgangslage der einzelnen Kantone ist heterogen. Darum haben sich Bundesrat und Parlament für einen modularen Aufbau der USTR III entschieden. Dieser gewährt den Kantonen bei der Ausgestaltung und Einführung der USTR-III-Massnahmen erhebliche Flexibilität. Demnach können sie die neuen Instrumente im Wesentlichen so ausgestalten, wie es ihre kantonalen Besonderheiten erfordern. Erwähnenswert dabei ist, dass im Zuge der parlamentarischen Beratungen letztlich nun auch die Kernmassnahme der zinsbereinigten Gewinnsteuer in das Reformpaket aufgenommen wurde. Aufgrund eines politischen Kompromisses war dies nur unter der Voraussetzung möglich, dass ein Kanton bei den natürlichen Personen eine Teilbesteuerung von Dividenden aus qualifizierenden privaten Beteiligungsrechten von mindestens 60% vorsieht. Diese Verknüpfung der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit der Teilbesteuerung natürlicher Personen muss ein Kanton daher bei der Beratung des kantonalen Steuergesetzes ebenfalls beachten.

Im Kontext der USTR III haben bereits etliche Kantone angekündigt, ihren allgemeinen Gewinnsteuersatz senken zu wollen. Der Kanton Waadt beispielsweise hat eine Senkung von 21,7% auf 13,8% sogar schon vorgenommen; die Kantone Zug und Schaffhausen kündigten eine Reduktion auf 12% bzw. 12% bis 12,5% an. Andere Kantone dürften diesen Beispielen folgen. Kantone wie Zürich oder Aargau können ihre Sätze hingegen nicht gleich stark senken. Der Kanton Zürich hat denn auch bloss eine Reduktion des Zielsteuersatzes von 20,1% auf 18,2% bekannt gegeben. Damit dürfte der interkantonale Wettbewerb um die Ansiedlung von Unternehmen zunehmen.

Remo Küttel, Partner, Tax & Legal Services, remo.kuettel@ch.pwc.com

Armin Marti, Leiter Unternehmenssteuern PwC Schweiz, armin.marti@ch.pwc.com

Benjamin Koch, Leiter Transfer Pricing PwC Schweiz, benjamin.koch@ch.pwc.com

Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

Profitiert Ihr Unternehmen von Steuerprivilegien? Welche Auswirkungen haben die bevorstehenden Änderungen auf Ihre Gewinnsteuerbelastung? Wie setzen die für Sie wichtigsten Kantone die USTR III um? Der Verlust eines der erwähnten Steuerprivilegien kann die Steuerbelastung in der Schweiz substanziell ansteigen lassen. Doch nicht nur der Steueraufwand und der Gewinn nach Steuern sind von der USTR III betroffen; sie kann sich auch auf die Liquiditäts- und Investitionsplanung auswirken.

Unternehmen mit bestehenden Steuerprivilegien können grundsätzlich von spezifischen Übergangsregeln profitieren. Zusätzlich ergeben sich aus der Reform neue Chancen sowohl für Unternehmen mit einem bestehenden privilegierten Steuerstatus als auch für solche, die heute ordentlich besteuert werden. Ist Ihr Unternehmen innovativ? Haben Sie Patente oder patentähnliche Rechte angemeldet, oder könnten Sie solche Rechte registrieren lassen? Betreiben Sie Forschung und Entwicklung in der Schweiz? Der USTR-III-Massnahmenmix eröffnet neue Wege für innovative Unternehmen jeder Grösse – etwa im Bereich Patentbox und Sonderabzug bei Aufwendungen für Forschung und Entwicklung.

Der neue Zinsabzug auf Vorsichtskapital soll Unternehmen begünstigen, die solide eigenfinanziert sind und massgebliche Finanzierungstätigkeiten ausüben. Hier sollten Sie darüber nachdenken, ob Ihr Unternehmen eine starke Eigenkapitalisierung aufweist und ob Sie Ihre Konzernfinanzierungstätigkeiten derzeit zum Beispiel in einer KMU-Holding ausüben. Und wie die Finanzierungsaktivitäten Ihres Unternehmens in Zukunft optimal strukturiert werden können.

Kurzum

Wir empfehlen, eine sorgfältige Situationsanalyse durchzuführen und Planungsszenarien auszuarbeiten. Auf diese Weise kann sich ein Unternehmen optimal auf die neue Steuerordnung in der Schweiz vorbereiten und bestmöglich von den Massnahmen der USTR III profitieren.



4. Internationale Schlüsselentwicklungen: *die wichtigsten in Kürze*

Der BEPS-Aktionsplan

Die OECD hat mit dem Aktionsplan «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) umfassende Richtlinien zur Einschränkung legaler Steuervermeidung ausgearbeitet. Dies aufgrund steigender Budgetdefizite von zahlreichen Industriestaaten im Nachgang zur Finanzkrise und als Folge der medialen Aufarbeitung von besonders aggressiven Steuerplanungsmodellen einzelner Grosskonzerne. Der Ende 2015 publizierte BEPS-Aktionsplan verfolgt drei Hauptziele:

- Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung bzw. Niedrigbesteuerung von Einkünften (Beseitigung von sogenannten Hybridstrukturen);
- Besteuerung der Gewinne am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung in Konzernen;
- Schaffung von mehr Transparenz durch Country-by-Country-Reporting und den spontanen Austausch von Steuerrulings.

Um die Implementierung der BEPS-Massnahmen zu beschleunigen, erarbeitet die OECD derzeit ein multilaterales Abkommen. Dieses bezweckt eine abgestimmte Revision der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). So liessen sich alle DBA-relevanten Ergebnisse des BEPS-Projekts rasch umsetzen, ohne dass jedes DBA neu ausgehandelt werden müsste. Sollte dieses Abkommen wie geplant Ende 2016 oder Anfang 2017 unterzeichnet werden, könnten die BEPS-Massnahmen bereits 2019, also zu einem Zeitpunkt umgesetzt sein, der bis vor Kurzem als unrealistisch galt.

Transfer Pricing

Es überrascht nicht, dass das Transfer Pricing beim BEPS Aktionsplan eine wichtige Rolle spielt. Insbesondere die Frage nach der Besteuerung der Gewinne am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung und daraus abgeleitet die Forderung nach Substanz nimmt viel Raum ein. Dabei wird die Substanz u.a. danach beurteilt, wo die sogenannten „significant people“ operieren. Gewinne aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten sollen dort anfallen, wo die sogenannten „DEMPPE“-Funktionen (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) ausgeübt werden. Durch neue und erweiterte Dokumentationsvorschriften und das Country-by-Country Reporting werden Steuerbehörden Einsicht in die Wertschöpfungskette des Unternehmens erhalten und beurteilen können, ob die Allokation des Steuersubstrats den Transfer Pricing Regeln folgt. Neu fordert die OECD die Gliederung der Dokumentation in ein sogenanntes „Masterfile“, worin die für alle Gruppengesellschaften in gleicher Weise geltenden Themen abgehandelt werden. Im sogenannten „Local File“ werden die spezifischen Themen der einzelnen Gesellschaften dokumentiert. Viele Länder verlangen bereits für 2016 eine Transfer Pricing Dokumentation nach den detaillierten Vorschriften der OECD. Eine über alle Gruppengesellschaften konsistente Dokumentation wird nach unserer Erfahrung am effizientesten zentral erstellt.

Strengere Regeln in der EU

In Anlehnung an den und gleichzeitig mit dem BEPS-Aktionsplan der OECD hat die Europäische Kommission 2016 den ersten Entwurf einer Richtlinie präsentiert, die sich gegen konkrete Steuervermeidungspraktiken von Unternehmen aus EU-Staaten richtet («Anti Tax Avoidance Directive», kurz ATAD). Diese Richtlinie geht in einigen Punkten weiter als die Empfehlungen der OECD.

Im Wesentlichen strebt die ATAD eine Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, die Einführung einer Wegzugsbesteuerung für Unternehmen, die Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung für tief besteuerte Einkünfte von Tochtergesellschaften und die Regelung zur Vermeidung von sogenannten Hybridstrukturen an. Daneben soll jeder EU-Staat eine generelle Missbrauchsklausel vorsehen.

Im Weiteren unterzieht die EU-Kommission bestehende EU-Steuerregimes und -rulings einer ausführlichen Prüfung. Damit will sie sicherstellen, dass die EU-Mitgliedstaaten keine unerlaubten staatlichen Beihilfen gewährt haben. Sollte der Europäische Gerichtshof die Schlussfolgerung der EU-Kommission bestätigen, dass in den untersuchten Fällen unerlaubte staatliche Beihilfe gewährt wurde, müssen die betroffenen Unternehmen die ungerechtfertigten Steuereinsparungen für einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren definitiv nachentrichten.



*Stefan Schmid, Leiter Internationales Steuerrecht PwC Schweiz,
stefan.schmid@ch.pwc.com*

*Urs Brügger, Leiter Marktbereich Steuern für Schweizer Konzerne, PwC Schweiz,
urs.bruegger@ch.pwc.com*

Lokaler Aktionismus: Steuersatzsenkungen vs. Missbrauchsbekämpfung

Im März 2016 publizierte die britische Regierung ihre Pläne zur Reduktion der Steuersätze. Demnach soll der Unternehmenssteuersatz in Grossbritannien bis 2020 auf 17% gesenkt werden. Damit will das Land innerhalb der G20-Staaten eine Spitzenposition erreichen und das Investitionsklima begünstigen. Gleichzeitig ist Grossbritannien führend darin, die BEPS-Empfehlungen in das eigene Steuerrecht zu überführen und durch zusätzliche Missbrauchsbestimmungen zu ergänzen. So soll unter anderem die im April 2015 eingeführte «Diverted Profits Tax» (auch «Google-Steuer» genannt) sicherstellen, dass künstlich umgeleitete Gewinne in Grossbritannien erfasst und mit 25% besteuert werden. Es wird erwartet, dass daran auch nach dem Beschluss über den Austritt von Grossbritannien aus der EU festgehalten wird. Ausserdem hat George Osborne nach der BREXIT-Abstimmung angekündigt, dass der Gewinnsteuersatz auf gar unter 15% gesenkt werden sollte.

Luxemburg als weiteres Beispiel reduziert den Grundsteuersatz für Unternehmen innerhalb von zwei Jahren von 21% auf 18% (vor Zuschlägen), um im Steuerwettbewerb und angesichts der verlorenen Rulingmöglichkeiten kompetitiv zu bleiben. Gleichzeitig führt das Land neue Missbrauchs- und BEPS-Regeln ein, um seine Steuerbemessungsgrundlage zu verbreitern und mehr Steuereinnahmen zu generieren.

Der Grat zwischen der Bekämpfung von Missbräuchen und der gleichzeitigen Positionierung als attraktiver Investitionsstandort ist schmal. Das zeigt sich auch in den USA: Um die Wirtschaft anzukurbeln, prüfen die USA Pläne für eine Reduktion der Gewinnsteuersätze und eine komplette Umstellung des komplizierten und unattraktiven Steuersystems. Insgesamt käme dies wohl der umfassendsten Steuerrevision in der US-Geschichte gleich. Andererseits wurde erst kürzlich ein Gesetzesentwurf publiziert, der die steuerlichen Verschuldungsmöglichkeiten für US-Gesellschaften drastisch einschränkt. Dieser Gesetzesentwurf ist nur eine von vielen Massnahmen, die zu einer Verschärfung der internationalen US-Steuerregeln führen. Auch das im Frühjahr 2016 verabschiedete neue US-Musterabkommen wird die Bedingungen für eine Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen künftig wesentlich verschärfen.

Derzeit zeigt sich ein weltweiter Trend: Zahlreiche Staaten erlassen komplexe, international oft nicht bzw. kaum abgestimmte Regeln zur Einschränkung der Steuervermeidung mit dem Ziel, ihre Steuerbasis zu erweitern. Gleichzeitig reduzieren sie die Steuersätze und fördern bestimmte Industrien oder Sektoren mit steuerlich attraktiven Lösungen wie Patentboxen. Damit möchten sie ansässige Unternehmen halten bzw. ausländische Unternehmen anziehen.

Entwicklungen in der Schweiz

Die Schweiz hat einige Ergebnisse des BEPS-Projekts bereits berücksichtigt oder tut dies im Rahmen der laufenden USTR III. So werden die international verpönten Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften sowie die Prinzipalauscheidung abgeschafft (siehe Kapitel 3). Mit der Ratifizierung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die Amtshilfe in Steuersachen auch durch die Schweiz, wurde die rechtliche Grundlage für mehr Transparenz und den spontanen Informationsaustausch geschaffen. Einige weitere Mindeststandards muss die Schweiz (wie übrigens auch andere Staaten) neu einführen. Dazu gehören insbesondere der automatische Informationsaustausch von länderbezogenen Berichten (Country-by-Country-Reporting, siehe Kapitel 5) und die Integration von Missbrauchsbestimmungen in die Doppelbesteuerungsabkommen.

Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

Für international tätige Konzerne verändert sich die Steuerlandschaft derzeit rasant und weitreichend. Sie müssen deshalb bestehende Strukturen laufend überprüfen und rechtzeitig an neue steuerliche Regelungen anpassen. Nur so können sie steuerliche Doppel- und Mehrfachbelastungen vermeiden. Wir empfehlen, eine klare Steuerstrategie zu definieren und danach zu streben, dass der Konzern über eine einfache, überschaubare und leicht erklärbare Struktur verfügt. Da die BEPS-Massnahmen stark auf Substanz fokussieren, muss das Unternehmen zudem sicherstellen, dass die Steuerstruktur und die lokalen Gewinne der jeweiligen Wertschöpfung entsprechen.

5. Transparenz: **Country-by-Country-Reporting und internationaler Rulingaustausch**

Mit dem BEPS-Projekt wollte die OECD unter anderem die internationale Transparenz verbessern. Die Steuerbehörden sollen zusätzliche Informationen erhalten, damit sie die Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen und der Gewinnverkürzung oder -verlagerung besser beurteilen können. Die entsprechenden BEPS-Massnahmen verpflichten multinationale Unternehmen neben der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation zur Offenlegung von detaillierten, landesspezifischen Angaben über das Country-by-Country-Reporting, kurz CbC-Reporting (BEPS Action 13). BEPS ermöglicht zudem den spontanen grenzüberschreitenden Austausch von Steuerulings (BEPS Action 5).

Country-by-Country-Reporting

Darum geht es

Alle OECD- und G20-Mitgliedstaaten haben sich verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht oder CbC-Report einzuführen. Für multinationale Konzerne bedeutet dies, dass sie zusätzlich zu den teilweise vorhandenen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften den CbC-Report erstellen müssen. Dieser beinhaltet Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze, die entrichteten Steuern und weitere Kennzahlen der Konzerne in den einzelnen Staaten sowie Angaben über die wirtschaftlichen Haupttätigkeiten sämtlicher Rechtsträger innerhalb des Konzerns. Anhand des CbC-Reports können die Steuerbehörden weltweit die wichtigsten Finanzkennzahlen und die Verhältnisse je Land vergleichen. Zum Beispiel dürfte die Quote EBIT/Umsatz pro Land bei den Steuerverwaltungen jener Länder Fragen auslösen, in denen sich eine vergleichsweise niedrige Quote mit relativ hohen konzerninternen Transaktionen zeigt.

Umsetzung in der Schweiz

Die Schweiz wird den CbC-Report am 1. Januar 2018 einführen. Schweizer Konzerne müssen also Ende 2019 für das Geschäftsjahr 2018 einen solchen Bericht bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einreichen, zwecks Austausch mit den Steuerbehörden in

anderen Staaten. In der Schweiz betrifft diese neue Vorschrift multinationale Konzerne mit einem konsolidierten jährlichen Gruppenumsatz von mehr als 900 Millionen CHF. Der Bundesrat rechnet mit rund 200 hiesigen multinationalen Konzernen. Bei Nichteinreichung oder Einreichung eines falschen oder unvollständigen CbC-Reports sieht der aktuelle Gesetzesentwurf Strafzahlungen von bis zu 250 000 CHF vor.

Einige Länder verlangen die Abgabe des CbC-Reports bereits ab 2016. Deshalb sieht der Gesetzesentwurf vor, dass Schweizer Konzernmuttergesellschaften (ebenso Schweizer Tochtergesellschaften eines ausländischen Konzerns, wenn sie hierzu nominiert wurden) den CbC-Report für die Jahre 2016 und 2017 freiwillig bei der ESTV einreichen dürfen.

Publikation in der EU

Die EU möchte beim CbC-Report noch weiter gehen und ihn nicht dem Steuergeheimnis unterstellen, sondern öffentlich publizieren. Derzeit liegt ein entsprechender Gesetzesentwurf der Europäischen Kommission vor, welcher auch für grössere EU-Subkonzerne von Unternehmen aus Drittstaaten, wie der Schweiz, gilt. Sollte dieses Gesetz verabschiedet werden, könnten Konzerne mit Sitz ausserhalb der EU unter Druck geraten, ihren CbC-Report ebenfalls zu publizieren.



Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

CbC-Reports werden eine völlig neue Transparenz im Bezug auf international tätige Konzerne herstellen: Steuerbehörden rund um den Globus erhalten einen Überblick über die Umsatz-, Gewinn- und Substanzverteilung des Konzerns bezogen auf die involvierten Länder. Basierend auf den CbC-Reports dürften die Steuerverwaltungen daher vermehrt Steuerprüfungen bei multinationalen Konzernen durchführen, wenn sie sich im Vergleich zu anderen Ländern benachteiligt sehen. Schweizer Konzerne tun deshalb gut daran, bereits heute einen CbC-Report zu erstellen. So können sie mögliche Inkonsistenzen und Fragen der Steuerverwaltungen vorwegnehmen und allenfalls passende Gegenmassnahmen ergreifen.

Spontaner Austausch von Steuerrulings

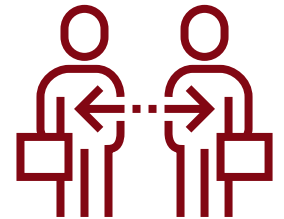
Darum geht es

Beim spontanen Informationsaustausch gibt eine Steuerbehörde vorhandene Informationen (z. B. über Steuerrulings) spontan an einen anderen Staat weiter, wenn sie sein Interesse an diesen Informationen vermutet – also nicht, weil die Daten explizit angefordert wurden. Ein solches Interesse ist anzunehmen, wenn die fraglichen Informationen für die Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts im betroffenen Staat voraussichtlich relevant sind.

BEPS Action 5 legt den Standard für den spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings fest. Demnach gilt als Steuerruling «jegliche Auskunft, Information von oder Vereinbarung mit den Steuerbehörden in Bezug auf die steuerliche Situation eines spezifischen Steuerpflichtigen oder einer Gruppe von Steuerpflichtigen, auf welche sich diese berufen können». Der Aktionspunkt erwähnt verschiedene Kategorien von Steuerrulings mit internationalem Bezug, die dem spontanen Informationsaustausch zu unterstellen sind – unter anderem Steuerrulings zu präferenziellen Steuerregimes (in der Schweiz zum Beispiel die Holdinggesellschaft, gemischte Gesellschaft oder Prinzipalgesellschaft), unilaterale Verrechnungspreisrulings oder Betriebsstättenrulings.

Umsetzung in der Schweiz

Für die Schweiz bilden das Amtshilfeübereinkommen, das revidierte Steueramts-hilfegesetz und die revidierte Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen das rechtliche Fundament für den spontanen Rulingaustausch gemäss BEPS Action 5. Die Schweiz wird diesen ab 1. Januar 2018 durchführen.² Ausgetauscht werden die Informationen mit den Steuerbehörden der Gegenpartei(en) von im Ruling abgedeckten Transaktionen, zudem mit der ausländischen Muttergesellschaft sowie der ausländischen ultimativen Topholding des Konzerns. Dabei sollen Informationen zu neuen Rulings ausgetauscht werden und zu solchen, die seit 2010 abgeschlossen wurden und 2018 noch anwendbar sind.



Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

Aufgrund des spontanen Ruling- und Informationsaustauschs erhalten die ausländischen Steuerbehörden Informationen, die ihnen zuvor nicht bekannt waren. Diese könnten zu konkurrierenden Besteuerungsansprüchen im Ausland führen. Das Risiko allfälliger Doppelbesteuerungen steigt.

Für die Unternehmen stellen sich neue Fragen: Welche austauschbaren Rulings wurden abgeschlossen und stehen noch in Kraft – nicht nur in der Schweiz, sondern weltweit? Wie können die ins Ausland gelangten Informationen die Besteuerung des Konzerns beeinflussen? Ein Konzern muss also Alternativen prüfen. Es ist zu entscheiden, ob ein Ruling allenfalls vorzeitig aufgelöst oder die Steuerstruktur und das Ruling geändert werden sollten. Allfällige Rulinganpassungen sind bereits vor Ende 2016 umzusetzen.³

² Theoretisch könnte die Schweiz mit einzelnen Staaten separat vereinbaren, dass das Amtshilfeübereinkommen und damit auch der Rulingaustausch mit diesen Staaten bereits ab 2017 zur Anwendung kommt. Solche Bestrebungen sind zurzeit jedoch noch nicht bekannt.

³ Obwohl das Amtshilfeübereinkommen erst ab 2018 anwendbar ist, können Rulings aufgrund der inhaltlichen Vorgaben an der Verrechnungspreisdokumentation schon früher ins Ausland gelangen.

6. Steueraufwand und -rückstellungen: *Rechnungslegung und Konzernsteuerrate*

Vor dem Hintergrund der beschriebenen internationalen Entwicklungen und ihrer Überführung in nationales Recht stellt sich mitunter die Frage nach deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung und die Konzernsteuerrate. Die Entwicklung der Konzernsteuerbelastung wird von Aktionären und Analysten mit grossem Interesse verfolgt. Denn eine höhere oder tiefere Steuerrate wirkt sich direkt auf den Gewinn pro Aktie aus.

Zusammensetzung der Konzernsteuerrate

Die Konzernsteuerrate ist vereinfacht ein Produkt aus den steuerlichen Gewinnen eines Konzerns pro Land und dem jeweils anwendbaren lokalen Steuersatz. Der Steueraufwand setzt sich dabei aus laufenden Steuern einerseits und latenten Steuern andererseits zusammen.

Bei den laufenden Steuern handelt es sich um die aufgrund des aktuellen Ergebnisses jährlich anfallenden Gewinnsteuern. Latente Steuern hingegen entsprechen zukünftigem Steueraufwand oder -ertrag, der sich aufgrund von Unterschieden in der Bewertung von Vermögensgegenständen oder Schulden in der Steuerbilanz und Konzernbilanz ergibt (z. B. weil Anlagen in der Konzernbilanz höher bewertet sind als in der Steuerbilanz). Bei der Bemessung der latenten Steuern gilt jener Steuersatz, der voraussichtlich zur Anwendung gelangt, wenn die Differenzen aus Konzernsicht effektiv realisiert und somit besteuert werden.

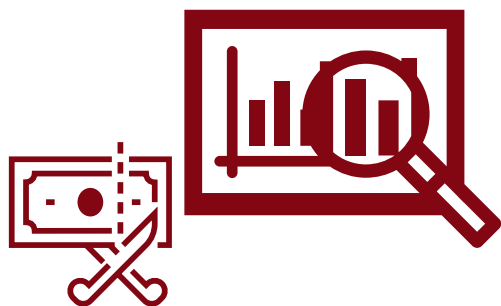
Auswirkungen der Steuergesetzesänderungen auf die Konzernsteuerrate

Im Rahmen des BEPS-Projekts schätzte die OECD die aktuellen Steuerausfälle auf rund 4% bis 10% des globalen Steueraufkommens. Diese Ausfälle sollen mit den BEPS-Massnahmen verhindert werden. Gelingt das, müssten – bei statischer Betrachtung – die durchschnittlichen Konzernsteuerraten steigen. Generell ist also mit einer Erhöhung der Gewinnsteuermehrlasten für Unternehmen zu rechnen.

Für viele Konzerne in der Schweiz dürfte auch die Abschaffung der Steuerprivilegien im Rahmen der USTR III mittelfristig zu einer Erhöhung der Schweizer Steuerbelastung und damit der Konzernsteuerrate führen. Es ist im Einzelfall zu prüfen, inwiefern Ersatzmassnahmen des USTR-III-Pakets diesen Anstieg abfedern können.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt sich die USTR III auf die Rechnungslegung und somit die Konzernsteuerrate auswirkt. Dazu folgende Überlegungen:

- Die aktuellen Steuerprivilegien werden voraussichtlich per 1. Januar 2019 abgeschafft. Die Ersatzmassnahmen werden mehrheitlich gleichzeitig in Kraft gesetzt. Auf die laufenden Steuern wirkt sich eine Steuersatzänderung erst bei Inkraftsetzung der neuen Regeln aus.
- Im Bereich der latenten Steuern hingegen müssen neue Steuernormen bzw. -sätze dann berücksichtigt werden, wenn die Neuerungen definitiv erlassen sind. Das gilt auch dann, wenn sie erst in Zukunft in Kraft gesetzt werden, sofern die oben beschriebenen Differenzen steuerlich voraussichtlich danach realisiert werden. Das kann bedeuten, dass der latente Steueraufwand und somit die Konzernsteuerrate angepasst werden müssen, bevor die neuen Regeln in Kraft stehen.



Neue Regeln für das Erfassen von Steuerrisiken in der Konzernrechnung

Nicht nur beim Erfassen von neuen lokalen Steuersätzen, sondern auch von Steuerrisiken stehen die Unternehmen vor neuen Aufgaben. Zur Frage, ob eine Rückstellung überhaupt gebucht werden muss oder nicht, hat das Interpretations Committee der International Financial Reporting Standards (IFRS) kürzlich den Entwurf einer neuen Richtlinie verfasst.

Nach dieser Richtlinie sind Steuerrisiken neu unter dem International Accounting Standard IAS 12 als Rückstellung zu erfassen und zu bemessen. Demnach ist diese zu buchen, wenn sich das Steuerisiko wahrscheinlich materialisieren wird. In einem zweiten Schritt ist die Höhe der Steuerrisikorückstellung nach gewissen – mitunter sehr komplexen – Regeln zu beurteilen. Dabei wird auf die Eintretenswahrscheinlichkeit des Risikos abgestellt. Es ist zudem davon auszugehen, dass die Steuerbehörden über sämtliche relevanten Informationen verfügen – bei der Beurteilung spielt die «Entdeckungswahrscheinlichkeit» somit keine Rolle.

Für das Erfassen von Rückstellungen für Steuerrisiken nach den geltenden Regeln gab es in der Praxis bis anhin einen relativ grossen Interpretationsspielraum. Darum wurden Steuerrisiken oftmals nicht systematisch erfasst. Die neue Interpretation von IAS 12 wird dazu führen, dass die Konzerne ihre Steuerrisiken künftig konsequenter erfassen und entsprechend bemessen müssen. Dies bedingt entsprechende Prozesse, die eine regelmässige, systematische und umfassende Überprüfung und Neubeurteilung erlauben.

Handlungsbedarf für Ihr Unternehmen

Die aktuellen internationalen und nationalen steuerlichen Entwicklungen in der Rechnungslegung entfalten bereits im Zeitpunkt des Erlasses ihre Wirkung. Schweizer Konzerne werden nicht zuletzt wegen der USTR III der Thematik der anwendbaren Steuersätze für die Berechnung der latenten Steuern nachgehen und den Effekt auf die Konzernsteuerrate analysieren müssen.

Den Unternehmen empfehlen wir, zu prüfen, inwiefern der Entwurf des IFRS Interpretations Committee die Erfassung und Bemessung der Steuerrisiken im Konzern beeinflusst. Damit sie die Risiken regelmässig und systematisch kontrollieren und neu beurteilen können, werden sie entsprechende Prozesse etablieren müssen.

7. Indirekte Steuern: *Verantwortung beim Verwaltungsrat*

Indirekte Steuern wie die Mehrwert- oder Umsatzsteuer, Stempelabgaben und Zölle waren für den Verwaltungsrat früher nicht prioritär. Das hat sich bei vielen Konzernen geändert. Unter anderem darum, weil Steuerprüfungen hohe Steuerforderungen nach sich gezogen haben. Eine Mehrwertsteuernachforderung in Staaten mit Steuersätzen von bis zu 27% auf dem Umsatz kann zu einer spürbaren Mehrbelastung führen. Auch wenn ein Unternehmen diese Last allenfalls den Kunden weitergeben oder falsch ausgestellte Rechnungen korrigieren kann, übertreffen allfällige Bussen und Zinsen in manchen Staaten die bloße Steuerschuld bei Weitem. Aus der persönlichen Haftung der leitenden Angestellten erwachsen den verantwortlichen Geschäftsführern zusätzliche Risiken. Die persönliche Haftung wurde mittlerweile in vielen Staaten eingeführt. Durch mangelhafte Prozesse im Zusammenhang mit den indirekten Steuern können dem Management Strafverfahren drohen.

Zwar sollte die Mehrwertsteuer aufgrund ihrer Natur primär vom Endverbraucher getragen werden. Dennoch obliegen deren Hauptlasten den Unternehmen. Wie «Gehilfen» müssen diese die Mehrwertsteuer dem Staate abliefern. Daher ist das Unternehmen dem Risiko der Steuerhinterziehung durch unehrliche Lieferanten oder Kunden ausgesetzt. Ohne dass das steuerpflichtige Unternehmen in derartigen Fällen einen Steuervorteil erlangt, kann es mit einer Steuerprüfung, erheblichen Steuerforderungen und Bussen konfrontiert sein. Darüber hinaus droht eine Beeinträchtigung der Reputation des Unternehmens. Damit sich derartige Risiken erfolgreich verhindern lassen, sollte das Unternehmen ein internes «Tax Control Framework» für indirekte Steuern aufbauen. Das ist in erster Linie Aufgabe der Steuerverantwortlichen im Konzern. Die abschliessende Verantwortung dafür trägt jedoch der Verwaltungsrat.

Wandel erhöht Wichtigkeit

Im Fokus der öffentlichen Debatte um die Mehrwertsteuer stehen meist die anhaltend steigenden Steuersätze. Dies rührt daher, dass die indirekten Steuern in fast allen wichtigen Volkswirtschaften – mit Ausnahme der USA – einen zentralen Bestandteil des Steuersystems darstellen und für die Deckung des wachsenden Finanzbedarfs eingesetzt werden. China hat die Mehrwertsteuer soeben eingeführt. Trotzdem stehen weltweit tätige Unternehmen bereits vor neuen Veränderungen auf diesem Gebiet: So werden sowohl der Nahe Osten als auch Indien ihre indirekten Steuern demnächst grundlegend reformieren.

Zwar stehen die USA bei diesem Thema für einmal nicht im Mittelpunkt. Allerdings birgt das amerikanische System mit seinen unterschiedlichen Regeln auf Ebene der Bundesstaaten, der Bezirke (counties) oder teilweise sogar der Städte eine so hohe Komplexität, dass die Unternehmen die verschiedenen Ausprägungen kaum überblicken können. Andere Staaten mit einem föderalen System wie Brasilien oder Indien kennen ebenfalls komplexe, mehrstufige Systeme. Die Steuerrisiken in solchen Märkten sind viel grösser als die eines nach europäischem Vorbild ausgelegten und uns vertrauteren Mehrwertsteuersystems.

Über eine lange Zeit stellte die Ausgestaltung des Mehrwert- oder Umsatzsteuersystems lediglich eine interne Angelegenheit der einzelnen Staaten oder Binnenmärkte (wie der EU) dar. Speziell die Ausweitung von unternehmerischen Tätigkeiten im Zusammenhang mit elektronischen Dienstleistungen zwingt die Staaten jedoch dazu, ihre Steuersysteme zu harmonisieren. Dies widerspiegelt die kürzlich erfolgte Publikation von Mehrwert- und Umsatzsteuerrichtlinien durch die OECD. Die Steuerbehörden dürften daher auch bei den indirekten Steuern verstärkt kooperieren. Das ist grundlegend neu. Denn bei den indirekten Steuern war der Handlungsspielraum der lokalen Steuerbehörden lange Zeit begrenzt auf Unternehmen, die im Inland Umsätze erzielten.



Digitalisierung mit Folgen

Die Digitalisierung verändert grundlegend die Art und Weise, wie die Konsumenten Produkte und Dienstleistungen einkaufen. Dies führt zu neuen Wertschöpfungsketten und neuen Angeboten. Dank Apps und digitalen Kommunikationskanälen erreichen die Unternehmen ihre Kunden rund um den Globus.

Damit sich trotz des digitalen Wandels höhere Steuereinnahmen generieren oder ein Verlust von Steuersubstrat vermeiden lassen, erheben immer mehr Staaten die Mehrwertsteuer dort, wo sich die Kunden befinden: Die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip setzt sich im Business-to-Consumer (B2C)-Geschäft weltweit durch. Das Anbieten von digitalen Leistungen führt deshalb möglicherweise zu einer Mehrwertsteuerpflicht der Leistungserbringer in jenen Ländern, in denen ihre Konsumenten leben. In einigen Staaten sind die entsprechenden Schwellen für eine mehrwertsteuerliche Registrierungspflicht sehr niedrig. In Deutschland zum Beispiel besteht keine Mindestumsatzschwelle; ein Unternehmen wird bereits ab dem ersten Umsatzeuro steuerpflichtig. Gerade in Staaten, die erst vor Kurzem die Mehrwertsteuer eingeführt haben, begründen die Anbieter von elektronischen Dienstleistungen typischerweise eine Steuerpflicht, so etwa in Japan, Australien oder Südafrika.

Die Digitalisierung bietet global tätigen Unternehmen im Bereich der indirekten Steuern aber auch Chancen. Beispielsweise können sie in vielen Staaten die elektronische Mehrwertsteuerregistrierung nutzen, Mehrwertsteuerabrechnungen elektronisch einreichen, Rechnungen elektronisch ausstellen und Geschäftsunterlagen digitalisiert aufbewahren.

Tax Control Framework für indirekte Steuern

Der Aufbau eines Tax Control Framework speziell für die indirekten Steuern ist zentral. Nur so kann sich ein Unternehmen mit globaler Geschäftstätigkeit angemessen gegen solche Risiken schützen. Im Gegensatz zu den direkten Steuern wirken sich Probleme der indirekten Steuern auf mehrere Prozessabläufe im Unternehmen aus. Denn nicht nur die Finanzabteilung, sondern auch die Einkaufs-, die Verkaufs- und die Logistikabteilung sind von der Mehrwertsteuer betroffen. Demnach muss das Unternehmen die Verantwortungsbereiche für die indirekten Steuern zwischen diesen Abteilungen klar regeln. Ebenso muss es die Gesamtverantwortung für indirekte Steuern zuteilen, damit sich unterschiedliche Interessen im Sinn des Konzerns auf einen Nenner bringen lassen. Ausserdem muss die Stelle Gesamtverantwortung vor der Implementierung neuer Geschäftsflüsse konsultiert werden. So kann sie die steuerrechtliche Behandlung jeder Transaktion im Voraus festlegen und deren Abwicklung nach eindeutigen Prinzipien sicherstellen. Nachträgliche Änderungen binden zusätzliche Ressourcen und erhöhen die Komplexität.

Eigeninitiative im Umgang mit den indirekten Steuern ist entscheidend. Genauso wichtig ist es, Fragen der Steuerverwaltung im Rahmen von künftigen Steuerprüfungen nachträglich umfassend zu beantworten. Da die Nachweispflichten im Rahmen der Qualifikation von Transaktionen im Bereich der indirekten Steuern umfangreich sind, muss das Unternehmen eine vollständige und nachvollziehbare Archivierung sicherstellen. Dazu muss es passende Massnahmen ergreifen.

Kurzum

Angesichts dieser Veränderungen und der möglichen strafrechtlichen Konsequenzen bei Missachtung neuer Pflichten ist der Verwaltungsrat gut beraten, die regulatorischen Entwicklungen im Bereich der indirekten Steuern sehr genau zu verfolgen. Ein aktives Risikomanagement für die Mehrwertsteuer kann ein Unternehmen vor Nachsteuern und Bussen und die Entscheidungsträger vor persönlichen strafrechtlichen Konsequenzen schützen. Die Einführung eines Tax Control Framework für indirekte Steuern spielt dabei eine Schlüsselrolle.



8. Glossar

Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)

Die ATAD ist ein Massnahmenpaket der Europäischen Union (EU) zur Bekämpfung von Steuervermeidung. Das Massnahmenpaket basiert auf den Empfehlungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS). Erreicht werden soll eine fairere, einfachere und effizientere Unternehmensbesteuerung in der EU. Diese will mit der ATAD eine aggressive Steuerplanung unterbinden und sicherstellen, dass die Unternehmen dort besteuert werden, wo ihre Gewinne erwirtschaftet werden.

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Unter BEPS versteht man die bewusste Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlagen und das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen durch multinationale Konzerne. Den Begriff hat die für Steuerfragen zuständige Task Force der OECD geprägt.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

Das COSO stellt einen international anerkannten Standard für interne Kontrollsysteme bei der finanziellen Berichterstattung dar. Es soll die finanzielle Berichterstattung vor allem durch gute Unternehmensführung, ethisches Handeln und wirksame interne Kontrollen verbessern. Auch im nicht finanziellen Bereich will das COSO das Vertrauen der Empfänger in operative Informationen nachhaltig erhöhen.

Forum on Tax Administration

Das «Forum on Tax Administration» wurde im Jahr 2002 gegründet und ist ein Forum der Steuerbehörden für Steuerkommissäre von 46 OECD- und Nicht-OECD-Ländern, inklusive G20-Mitglieder. Ziel dieses Forums ist es, die Dienstleistungen gegenüber Steuerpflichtigen sowie deren Tax Compliance zu verbessern.

G20-Staaten

Die G20 ist eine Gruppe aus den 19 wichtigsten Industrie- und Schwellenländern und der EU, die sich als Forum für die Kooperation und Konsultation in Fragen des internationalen Finanzsystems versteht. Ziel der Gruppe ist die Koordination von Politik und Mitgliedern, um eine globale wirtschaftliche Stabilität und nachhaltiges Wachstum zu erreichen.

Gemischte Gesellschaft/Domizilgesellschaft

Gemischte Gesellschaften sind Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben. Im Gegensatz dazu dürfen Verwaltungsgesellschaften – auch Domizilgesellschaften genannt – in der Schweiz lediglich einer Verwaltungs-, nicht aber einer Geschäftstätigkeit nachgehen. Bei beiden Formen handelt es sich um Steuerprivilegien für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf kantonaler Ebene, die in der Praxis primär für eine attraktive Besteuerung von aus Finanzierungs-, Lizenzverwertungs- und Handelsaktivitäten resultierenden Erträgen genutzt werden. Beteiligungserträge sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei. Ausgangspunkt dafür ist, dass bei gemischten und Verwaltungsgesellschaften Einkünfte aus ausländischer Quelle lediglich nach der Bedeutung der jeweiligen Geschäfts- oder Verwaltungstätigkeit in der Schweiz – und damit nur in reduziertem Ausmass – ordentlich besteuert werden.

Holdingprivileg/Holdingbesteuerung

Dabei handelt es sich um ein Steuerprivileg für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf kantonaler/kommunaler Ebene. Zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Mehrfachbelastung zahlen Holdinggesellschaften keine Gewinnsteuer und in der Regel lediglich eine reduzierte Kapitalsteuer. Um dieses Steuerprivileg zu beanspruchen, muss der statutarische Zweck einer Holdinggesellschaft in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen bestehen, und es darf in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausgeübt werden. Zudem müssen die Beteiligungen oder die Beteiligungserträge längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Auf Bundesebene existiert kein Holdingprivileg. Allerdings unterliegen Beteiligungserträge und Kapitalgewinne aus Beteiligungsverkäufen unter bestimmten Voraussetzungen dem Beteiligungsabzug.

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Die IFRS sind internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die vom «International Accounting Standards Board» (IASB) herausgegeben werden. Sie sollen losgelöst von nationalen Rechtsvorschriften die Erstellung international vergleichbarer Jahres- und Konzernabschlüsse regeln. Die IFRS sind in zahlreichen Ländern

zumindest für kapitalmarktorientierte Unternehmen vorgeschrieben. Sie bestehen aus Standards und offiziellen Interpretationen dieser Standards.

Kalkulatorischer Zinsabzug auf Sicherheitseigenkapital («Notional Interest Deduction», NID)

Die Unternehmenssteuerreform III – kurz USTR III – umfasst die Einführung eines fiktiven Zinsabzugs auf dem Sicherheits- bzw. Vorsichtseigenkapital für alle Unternehmen auf Bundesebene und optional in den Kantonen. Bei einer zinsbereinigten Gewinnsteuer ist neben dem Abzug von fremdfinanzierungsbedingten Schuldzinsen auch ein kalkulatorischer Zinsabzug auf dem Eigenkapital zugelassen, die NID. Diese stellt steuerlich einen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, der die Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer reduziert. Der Bestimmung des effektiven Abzugs liegen dabei zwei Variablen zugrunde: einerseits das massgebliche Eigenkapital, das zum Abzug berechtigt, andererseits der anwendbare Zinssatz.

Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ist eine internationale Organisation mit 34 Mitgliedstaaten, die sich der Demokratie und Marktwirtschaft verpflichtet hat.

Panama Papers

Als Panama Papers werden vertrauliche Unterlagen des panamaischen Offshore-Dienstleisters Mossack Fonseca bezeichnet, die infolge eines 2,6 Terabyte grossen Datenlecks am 3. April 2016 an die Öffentlichkeit gelangten. Nach Einschätzung der beteiligten Medien belegen sie legale Strategien der Steuervermeidung, aber auch Steuer- und Geldwäschedelikte, den Bruch von UN-Sanktionen und andere Straftaten der Kunden dieses Unternehmens. Die Enthüllungen haben in zahlreichen Ländern eine öffentliche Debatte über Steuerschlupflöcher, Briefkastenfirmen, Steueroasen, Steuerdelikte und Steuermoral ausgelöst.

Patentbox

Mit einer Patentbox werden Erträge aus Immaterialgüterrechten und vergleichbaren Rechten von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert; sie gelangen in eine spezielle «Box». Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der sogenannten Outputförderung im Bereich Forschung und Entwicklung

(F&E). Die Patentbox ist in vielen Ländern verbreitet. Auch die Schweiz wird mit der USTR III eine Patentbox einführen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang der «modifizierte Nexus-Ansatz», der von der OECD für die Akzeptanz von Patentboxen verlangt wird: Demnach sollen Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden. Um die Finanzierung und die Kontrolle von F&E im Ausland abzugelten, ist zudem ein Zuschlag («Uplift») von 30 % des F&E-Aufwands im Inland vorgesehen, sofern das Unternehmen im Ausland tatsächlich F&E in diesem Umfang betrieben hat.

Prinzipalgesellschaft

Als Prinzipalgesellschaft gilt ein Rechtskleid, in dem Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken eines internationalen Konzerns zentralisiert und gebündelt werden. Eine Prinzipalgesellschaft übernimmt für ihre globalisierten Märkte etwa den Einkauf, die Planung der Forschung und Entwicklung, die Produktionsplanung und -steuerung, die Lagerverwaltung und Logistikplanung, die Entwicklung der Marketingstrategie, die Absatzplanung und -steuerung, Treasury- und Finanz- sowie Administrationsfunktionen. Der steuerbare Gewinn der Prinzipalgesellschaft ist auf Bundesebene Gegenstand einer internationalen Steuerauscheidung. Auf kantonaler Ebene wird eine Prinzipalgesellschaft in der Regel nach den für die gemischten Gesellschaften geltenden Grundsätzen besteuert.

Steuerprivilegien

Steuerprivilegien sind Besteuerungsmodalitäten, die in Bezug auf den Steuersatz oder die Bemessungsgrundlage von den für die ordentliche Besteuerung geltenden Grundsätzen im Bereich der Gewinn- und Kapitalsteuer abweichen. Der Begriff wird häufig als Sammelbegriff für die besonderen Steuerregeln für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften verwendet. Umgangssprachlich werden darunter oft die steuerlichen Regelungen für Prinzipalgesellschaften oder Gesellschaften verstanden, die von Steuerbefreiungen profitieren.

Steuerruling

Ein Steuerruling beinhaltet die vorgängige Auskunft, Bestätigung oder Zusicherung der Steuerverwaltung hinsichtlich der Besteuerung eines konkreten und vom Steuerpflichtigen dargelegten Sachverhalts im Rahmen des nachfolgenden Veranlagungsverfahrens, vorausgesetzt, dass dieser Sachverhalt wie dargelegt umgesetzt wird. Somit bezweckt das Steuerruling primär die Schaffung von Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen in Bezug auf die geplante Umsetzung eines konkreten Sachverhalts im Einzelfall. Zudem führt das Steuerruling aus Sicht der Steuerverwaltung gleichzeitig auch zu einer

Vereinfachung für das nachfolgende Veranlagungsverfahren, indem der massgebende Sachverhalt vorgängig offengelegt und bereits auf seine steuerlichen Rechtsfolgen hin geprüft wird.

Steuerstrategie

Wesentliche Grundlage für die Tax-Compliance-Organisation ist eine aus der Unternehmensstrategie abgeleitete Steuerstrategie, die zumindest den Rahmen, die Ziele, das steuerliche Risikoprofil und die Aufgabenstellungen für die Steuerfunktion vorgeben soll. Verantwortlich für die Steuerstrategie ist die Unternehmens- oder Konzerngeschäftsleitung.

Steuerstrukturen ohne Substanz

Steuerstrukturen ohne Substanz liegen dann vor, wenn die Strukturen aus rein steuertechnischen Überlegungen implementiert wurden, das Unternehmen jedoch keine wesentliche Geschäftstätigkeit ausübt. Ein wichtiges Ziel von BEPS besteht darin, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Substanz auszurichten: BEPS will sicherstellen, dass zu versteuernde Gewinne nicht mehr künstlich aus denjenigen Ländern hinausverlagert werden können, in denen die Wertschöpfung erfolgt.

Tax Control Framework (TCF)

Das TCF ist ein internes Kontrollinstrument, das speziell auf die Steuerprozesse des Unternehmens ausgerichtet ist. Diese sind nicht auf die Steuerabteilung beschränkt. Das TCF bildet einen Bestandteil des internen Kontrollsystems (IKS) und bezieht sich auf jene Elemente eines IKS, die für die Steuern relevant sind. Das Ziel eines TCF ist die Kontrolle sämtlicher Steuerprozesse, etwa im Zusammenhang mit den Gewinn-, Import- und Verbrauchssteuern, den Lohnsteuern oder den Mehrwertsteuern. Zusätzlich soll mit dem TCF eine korrekte und zeitgerechte Zahlung der Steuerschulden sichergestellt werden.

Teilbesteuerung von Dividenden

Mit der Teilbesteuerung der Dividenden oder privilegierten Dividendenbesteuerung wollen die Steuerbehörden die sogenannte wirtschaftliche Doppelbelastung mildern. Diese entsteht dadurch, dass ausgeschüttete Gewinne zuerst bei der Gesellschaft mit der Gewinnsteuer und danach beim Dividendenempfänger mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Deshalb sehen sowohl der Bund als auch die Kantone eine bloss teilweise Besteuerung von Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen (Anteil > 10%) vor.

Total Tax Contribution (TTC)

Die TTC bezeichnet ein Konzept von PwC, das Transparenz bezüglich sämtlicher von einem Unternehmen zu entrichtenden Steuern herstellen soll. Es geht dabei um die Frage, welche Gesamtsteuerlast für ein Unternehmen besteht. Als Steuern gelten

obligatorische Zahlungen an den Staat (Bund, Kantone, Gemeinden), an staatliche Organisationen oder Behörden, die direkt dem Staat unterstellt sind, soweit keine direkt zuordenbaren Gegenleistungen in Anspruch genommen werden können und die Zahlungen der Finanzierung öffentlicher Aufgaben dienen. Das TTC-Konzept unterscheidet zwischen «Taxes borne» und «Taxes collected».

Taxes borne

sind Zahlungen, die das Unternehmen selber als Steuersubjekt aufwandwirksam trägt und die die Höhe des Gewinns nach Steuern beeinflussen. Dazu gehören unter anderem:

- Gewinnsteuer
- Kapitalsteuer
- nicht rückforderbare Mehrwertsteuer
- Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungen
- Grundstückgewinnsteuer
- Emissionsabgabe
- Liegenschaftsteuer
- Handänderungssteuer

Taxes collected

sind Zahlungen, die das Unternehmen von Dritten einzieht und an den Staat weiterleitet. Sie sind reine Durchlaufposten, stellen also keine finanziellen Kosten für das Unternehmen dar und beeinflussen dessen Ergebnis nicht. Das Unternehmen trägt allerdings den administrativen Aufwand und das Fehlerrisiko, die daraus hervorgehen. Zu den «Taxes collected» gehören unter anderem:

- Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen
- Verrechnungssteuer
- Mehrwertsteuer
- Lohnquellensteuer
- EU-Zinsbesteuerung

Unternehmenssteuerreform III (USTR III)

Mit der USTR III will der Bundesrat die unterschiedliche Besteuerung in- und ausländischer Unternehmensgewinne durch die Kantone beseitigen und gleichzeitig die Attraktivität des Schweizer Steuersystems wahren. Bis anhin wurden Erträge, die international tätige Unternehmen im Ausland erwirtschaftet haben, in den Kantonen ermässigt besteuert. Diese besonderen Besteuerungsmodalitäten für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften werden international stark kritisiert. Das Parlament hat im Juni 2016 die im Rahmen der USTR III ausgearbeitete Vorlage angenommen. Vorbehältlich einer erfolgreichen Referendumsabstimmung dürfte das Reformpaket per 1. Januar 2019 in Kraft treten.

Ihre Kontaktpersonen

Andreas Staubli

Leiter Steuern und Recht,
PwC Schweiz
+41 58 792 44 72
andreas.staubli@ch.pwc.com

Armin Marti

Leiter Unternehmenssteuern,
PwC Schweiz
+41 58 792 43 43
armin.marti@ch.pwc.com

Urs Brügger

Leiter Marktbereich Steuern für Schweizer
Konzerne, PwC Schweiz
+41 58 792 45 10
urs.bruegger@ch.pwc.com

Monica Cohen-Dumani

Leiter Steuern und Recht Romandie,
PwC Schweiz
+41 58 792 97 18
monica.cohen.dumani@ch.pwc.com

Marcel Widrig

Leiter Marktbereich Steuern für kleine
und mittlere Unternehmen, PwC Schweiz
+41 58 792 44 50
marcel.widrig@ch.pwc.com

Maire Walsh

Leiter Marktbereich Steuern für ausländische
Konzerne in der Schweiz, PwC Schweiz
+41 58 792 68 80
maire.walsh@ch.pwc.com