

## DAC7 – VOLUME 2

### Joint Audits und ihre Relevanz für die Schweiz

Die kürzlich beschlossene Ausweitung der EU-Amtshilferichtlinie [1], besser bekannt als DAC7 (DAC7-Richtlinien), hat zunächst mit den Mitwirkungs- und Meldepflichten für Plattformbetreiber die Aufmerksamkeit auf sich gezogen [2]. Darüber hinaus enthält die Richtlinie neue Bestimmungen für die Durchführung von gemeinsamen und zeitgleichen Steuerprüfungen von zwei oder mehr EU-Staaten (Joint Audits), die bislang wenig Beachtung fanden.

#### 1. HINTERGRUND

Joint Audits fanden erstmals mit der Veröffentlichung des Joint Audit Report der OECD im Jahr 2010 internationale Beachtung [3]. Die EU führte das Projekt fort und setzte mit der EU-Amtshilferichtlinie über die Verwaltungszusammenarbeit im Februar 2011 einen ersten rechtlichen Rahmen für die Durchführung von Joint Audits [4]. Pilotprojekte von EU-Mitgliedstaaten wurden zudem im Rahmen des Programms Fiscalis [5] finanziell unterstützt [6].

Es ist wenig verwunderlich, dass Joint Audits in den letzten Jahren an Zuspruch gewonnen haben: Für Steuerbehörden stellen sie ein effektives Mittel zur Bekämpfung von Steuermisbrauch dar, das ihnen zudem ein viel besseres Verständnis von Gruppenstrukturen ermöglicht. Insbesondere Deutschland schrieb mit Joint Audits eine Erfolgsgeschichte: Im Zeitraum von drei Jahren konnten ca. EUR 180 Mio. an zusätzlichen Steuereinnahmen generiert werden [7]. Weltweit wurden bis anhin ungefähr 230 Joint Audits durchgeführt, und zwar auch mit Drittstaaten, wovon die Hälfte von Deutschland eingeleitet wurde [8]. Aber auch aus Sicht der steuerpflichtigen Unternehmen haben Joint Audits durchaus Vorteile: Sie helfen, Probleme frühzeitig und effizient zu lösen, und vermeiden oftmals lange unilaterale, andere Jurisdiktionen nicht einbeziehende Rechtsverfahren in den betroffenen Staaten.

Dennoch fristen Joint Audits bislang eher ein Schattendasein. Einerseits ist die Rechtsgrundlage zur Durchführung von Joint Audits umstritten [9], andererseits sind das anwendbare Verfahrensrecht und damit die Rechte und Pflichten der

zuständigen Steuerbehörden unklar. Daher möchte die EU mit dem neuen Art. 12a der DAC7-Richtlinie eine feste gemeinsame Rechtsgrundlage schaffen. Die neuen Regelungen müssen bis zum 1. Januar 2024 in nationales Recht der Mitgliedstaaten umgesetzt werden.

#### 2. WESHALB BETRIFFT DIESE EU-REGELUNG SCHWEIZER PERSONEN BZW. UNTERNEHMEN?

Joint Audits kommen auch im Verhältnis zu nicht EU-Mitgliedstaaten in Betracht. Als Rechtsgrundlage dient entweder das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen, sofern dieses eine Auskunftsklausel i. S. v. Art. 26 des OECD-Musterabkommens enthält, oder das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeabkommen).

Für die Schweiz ist das Amtshilfeabkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Es bestand für die Schweiz keine Möglichkeit, einen Vorbehalt gegen den Artikel zu gleichzeitigen Steuerprüfungen einzulegen. Der betreffende Art. 8 stipuliert jedoch keine Pflicht zur gleichzeitigen Steuerprüfung; vielmehr haben die Staaten jeweils das Recht, im Einzelfall einer gleichzeitigen Steuerprüfung zuzustimmen. Soweit bekannt, gab es in der Schweiz bislang keine gleichzeitigen grenzüberschreitenden Steuerprüfungen [10]. Im Hinblick auf Art. 9 des Amtshilfeabkommens – gemäss welchem die Vertragsstaaten auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieser gestatten können, während einer Steuerprüfung im ersuchten Staat anwesend zu sein – hat die Schweiz i. S. v. Art. 9 Abs. 3 erklärt, dass sie solche Ersuchen nicht annimmt [11]. Die Schweiz nahm bisher auch nicht an Pilotprojekten zu Joint Audits



SUSANNE LIEBEL-KOTZ,  
DIPL. STEUEREXPERTIN,  
STEUERBERATERIN (DE),  
FACHANWÄLTIN FÜR  
STEUERRECHT (DE),  
RECHTSANWÄLTIN (DE),  
ASSOCIATE, BAKER  
MCKENZIE ZÜRICH



ALEXANDRA GARG,  
RECHTSANWÄLTIN,  
ASSOCIATE,  
BAKER MCKENZIE ZÜRICH

teil [12]. Somit ist vorerst nicht damit zu rechnen, dass Joint Audits unter Einbezug der Schweiz stattfinden werden. Sollte jedoch die OECD das Projekt Joint Audits wieder vorantreiben, könnte dies Auswirkungen auf die Schweiz haben [13].

Nichtsdestotrotz sollten multinationale Unternehmen bedenken, dass ein Joint Audit von EU-Staaten durchaus «Querschläger»-Effekte auf die Schweizer Gruppengesellschaft(en) haben kann: Gerade im Bereich Transfer Pricing wird das gesamte System der Gruppe geprüft, die Schweizer Gesellschaft(en) sind hierin ebenso eingebunden und damit zumindest indirekt von den Resultaten betroffen. Aus der Perspektive der Gruppe könnte es sogar sinnvoll sein, die Schweizer Gesellschaft(en) freiwillig beizuziehen, um etwaigen langwierigen Diskussionen mit den Schweizer Steuerbehörden vorzubeugen.

### 3. DIE WICHTIGSTEN FRAGEN UND ANTWORTEN ZUR NEUEN JOINT-AUDIT-REGELUNG

#### 3.1 Wie und von wem wird ein Joint Audit eingeleitet?

Das Einleiten eines Joint Audit erfolgt auf Ersuchen einer Steuerbehörde eines EU-Mitgliedstaats an die jeweilige Behörde eines anderen Mitgliedstaats. Solch ein Ersuchen soll nach dem neuen Art. 12a innert 60 Tagen nach dessen Erhalt beantwortet werden. Das Ablehnen eines Ersuchens ist nur in begründeten Fällen möglich. Was unter «begründet» verstanden wird, wird sich erst noch zeigen.

Entgegen des ursprünglichen Vorschlags der EU-Kommission sieht die finale Fassung des Art. 12a davon ab, dass der Steuerpflichtige selbst formell einen Antrag auf die Durchführung eines Joint Audit stellen darf. Der Steuerpflichtige kann die Durchführung eines Joint Audit lediglich auf informellem Wege anregen. Ob er einen Rechtsanspruch auf die Durchführung hat, wird von den innerstaatlichen Umsetzungsvorschriften abhängen. Es ist zu hoffen, dass die EU-Staaten ein Recht des Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Joint Audit verankern werden, um insoweit «Waffen-gleichheit» herzustellen.

#### 3.2 Welche Sachverhalte können Gegenstand eines Joint Audit sein?

Die bisher durchgeführten Joint Audits betrafen Verrechnungspreisfragen, Begründung von Betriebsstätten und etwaige Gewinnallokation, grenzüberschreitende Umstrukturierungen, Transaktionen mit immateriellen Gütern, Dienstleistungs- und Kostenteilungsvereinbarungen sowie Transaktionen mit Niedrigsteuerländern [14]. Mit anderen Worten: Es sind die «Klassiker» der grenzüberschreitenden Sachverhalte.

#### 3.3 Welche Rechte und Pflichten bestehen während eines Joint Audit?

Der neue Art. 12a der DAC7-Richtlinie regelt die Rechte und Pflichten der Steuerbehörden, aber auch der Steuerpflichtigen, nur rudimentär und verweist vor allem auf die entsprechenden innerstaatlichen Vorschriften. Eine der wichtigsten Änderungen ist jedoch, dass das anwendbare nationale Verfahrensrecht für alle an der gemeinsamen Prüfung beteiligten Beamtinnen und Beamten festgelegt wird.

Anwendbar soll das Verfahrensrecht desjenigen Staats sein, in welchem die gemeinsame Prüftätigkeit örtlich stattfindet

(wie dies unter den Behörden vereinbart wird). Gleichzeitig müssen die ausländischen Steuerbeamtinnen und -beamten auch die Rechtsvorschriften ihres Mitgliedstaats beachten. Sie dürfen folglich keine Befugnisse ausüben, welche ihnen nach dem Recht ihres Mitgliedstaats nicht zustehen würden. Das heisst, für die ausländischen Steuerbeamtinnen und -beamten gelten jeweils die strengeren Vorschriften entweder des Prüfstaats (in welchem der Joint Audit örtlich stattfindet) oder ihres Entsendestaats. De facto bedeutet das wohl, dass sich der Prüfstaat an das strengere Verfahrensrecht des Entsendestaats oder von anderen Staaten halten muss, damit die Prüfung effektiv «gemeinsam» durchgeführt werden kann.

Gewisse Staaten wie Deutschland sehen in ihrer nationalen Umsetzung zur bisherigen EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU vor, dass der Steuerpflichtige der Befragung und Dokumentenprüfung im Rahmen eines Joint Audit durch ausländische Steuerbeamten oder -beamtinnen zustimmen muss (s. § 10 Abs. 3 Satz 2 EUAHiG). Wie dargelegt, enthält der Art. 12a der DAC7-Richtlinie keine solchen Bestimmungen, womit eine allfällige Zustimmung Gegenstand innerstaatlicher Umsetzungsvorschriften sein wird [15].

#### 3.4 Was passiert in Folge eines Abschlusses eines Joint Audit?

Die Feststellungen der gemeinsamen Prüfung werden in einem Prüfungsbericht wiedergegeben. Der geprüfte Steuerpflichtige wird über das Ergebnis der jeweiligen Prüfung unterrichtet, wozu auch eine Kopie des Prüfungsberichts gehört, die ihm innerhalb von 60 Tagen nach seiner Erstellung zu übermitteln ist.

Das Ziel ist, dass die prüfenden Steuerbehörden im Rahmen des Joint Audit zu einer Einigung über den steuerlichen Status des Steuerpflichtigen gelangen und diese Ergebnisse im Prüfungsbericht festhalten. Diese Vereinbarung ist jedoch weder für die beteiligten Steuerverwaltungen bzw. Mitgliedstaaten noch für den Steuerpflichtigen verbindlich [16]. Die Mitgliedstaaten werden lediglich aufgefordert, die getroffenen Feststellungen bei innerstaatlichen Steuerverfahren im Anschluss zu berücksichtigen.

### 4. CHANCEN UND RISIKEN

Die Vorteile eines Joint Audit für die Steuerpflichtigen können sowohl die Rechts- und Planungssicherheit als auch die Vermeidung einer Doppelbesteuerung sein, sofern die prüfenden Steuerbehörden zu einem gemeinsamen Verständnis des Sachverhalts und dessen steuerlicher Würdigung gelangen und dies im Anschluss im Rahmen des innerstaatlichen Veranlagungsverfahrens berücksichtigt wird. Auch ist zu erwarten, dass ein Joint Audit effizienter geführt werden kann als mehrere, parallele Verfahren in unterschiedlichen Jurisdiktionen – vor allem auch im Hinblick auf die einzelnen Verfahrenslängen und das jeweilige Abwarten auf die Aktion/Reaktion der jeweils anderen Steuerbehörde(n).

Anders wird es aussehen, wenn sich die Steuerbehörden gerade nicht einigen können oder wenn der Prüfungsbericht offensichtliche Fehlannahmen und -schlüsse enthält, welche vom Steuerpflichtigen – je nach innerstaatlichen Vorschriften zur Mitwirkung – nicht rechtzeitig klargestellt werden kön-

nen. Dann war der Aufwand eines Joint Audit «umsonst», und der finale Prüfungsbericht kann höchstens der Einleitung eines (langwierigen) bilateralen Verständigungsverfahrens dienen. Zu hoffen ist, dass zudem die EU-Staaten bei der

innerstaatlichen Umsetzung das Recht der Steuerpflichtigen verankern, die Durchführung eines Joint Audit zu verlangen. ■

**Fussnoten:** **1)** Richtlinie 2011/16/EU zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung. **2)** Siehe auch Liebel-Kotz S., DAC7: Der ungestillte Informations hunger der EU, Ausweitung der Amtshilferichtlinie unterwirft auch Schweizer Online-Plattformen EU-Mitteilungspflichten, Expert Focus 2021 August, S. 414 ff. **3)** OECD, Forum on Tax Administration, Joint Audit Report and Joint Audit Participants Guide, September 2010. Seitdem hat die OECD einen zweiten Joint Audit Report im Jahr 2019 und ein Joint Audit Implementation Package veröffentlicht, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en> (abgerufen am 14.11.2021). **4)** Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG. **5)** Fiscalis 2020 ist ein EU-Kooperationsprogramm, das es den Steuerverwaltungen der einzelnen EU-Länder ermöglicht, Informationen und Erfahrungen auszutauschen. Es ermöglicht, grosse transeuropäische IT-Systeme in Partnerschaft zu entwickeln und zu betreiben. Das Programm verfügte über eine Mittelausstattung von EUR 243,3 Mio. für die Periode 2014–2020 und

wird über EUR 269 Mio. für 2021–2027 verfügen. **6)** Unter anderem haben die Niederlande, Italien, Frankreich, Grossbritannien und Deutschland aktiv Pilotprojekte vorangetrieben. **7)** Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums für Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat am 13. Juli 2016. Söder: Drei Jahre Internationales Steuerzentrum: 180 Mio. Euro mehr Steuern – Kontakte zu 11 Staaten // Bayern wird «competent authority» für Italien, aufrufbar unter: <https://www.bayern.de/soeder-3-jahre-internationales-steuerzentrum-180-mio-euro-mehr-steuern-kontakte-zu-11-staaten-bayern-wird-competent-authority-fuer-italien/> (abgerufen am 14.11.2021). **8)** Siehe Braun M., Eisengruber T., Greil S., Schmitz S., Joint Audits: The German experience, *International Tax Review*, 17. Februar 2020 sowie Criclivaia D., Joint Audits: Ein Überblick über die Literatur, 4. Mai 2020, S. 170, in: Kube H., Reimer E. (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2020/21*, HFSt (15) 2021, S. 165 ff. **9)** Es war umstritten, ob Joint Audits eine Art Informationsaustausch sind oder eine behördliche Zusammenarbeit sui generis. **10)** Siehe Hongler P., Kalaitzidakis V., in: Zweifel M., Beusch M., Oesterheld S. (Hrsg.), *Amtshilfe*, Basel, 2020, § 2, N 56–60. **11)** Siehe auch

Hongler P., Kalaitzidakis V., (Fn. 10), § 2, N 62 f. **12)** Siehe Criclivaia D., (Fn. 8), S. 184. **13)** Siehe auch die Stellungnahme des Bundesrats vom 19. Februar 2020 auf die Interpellation der Nationalrätin Esther Friedli zu Auswirkungen des OECD-Besteuerungsprojekten auf die Schweiz und insbesondere die Antwort auf die Frage 5 zu weiteren Projekten der OECD, abrufbar unter <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20194527> (abgerufen am 14. November 2021). **14)** Siehe Braun M., Eisengruber T., Greil S., Schmitz S., (Fn. 8). **15)** Sofern man davon ausgeht, dass bei der Umsetzung des neuen Art. 12a in das innerstaatliche Recht diesbezüglich eine Ermessensfreiheit der Mitgliedstaaten besteht. **16)** Der ursprüngliche Vorschlag der europäischen Kommission sah vor, dass der Prüfungsbericht den einschlägigen nationalen Rechtsakten, die im Anschluss an eine Prüfung erlassen werden, rechtlich gleichwertig sein soll. Es war auch vorgesehen, dass Mitgliedstaaten rechtlich die Möglichkeit einer Gegenberichtigung (Corresponding Adjustment) vorsehen sollen, wenn sie den Prüfungsbericht umsetzen.